

現代会計学基礎講座 5

原価計算論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

現代会計学基礎講座 5

原価計算論

横浜市立大学会計学研究室 編

同文館

昭和54年10月30日 初版発行

《検印省略》
略称—基礎講座⑤

現代会計学基礎講座 5
原 価 計 算 論

編 者	©横浜市立大学 会計学研究室
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

Printed in Japan 1979

整版：中 台 整 版
印刷：藤本綜合印刷
製本：トキワ製本

は し が き

この『現代会計学基礎講座（全6巻）』は、会計に関する諸学科を勉強する人々のための教科書として主に編集されたものであるが、同時に実務に即した生きた知識の理解と実際の応用の習得が得られるように意を用いた。従来会計学に関する書物は数多く刊行されているが、学術研究書として好適であっても教科書としては不向であったり、教科書として恰好なものであっても実務参考書としては物足りないし、また会計学に関する部分的知識の集積に役立っても総合的な理解には不便である等、それぞれに一長一短をもっているものが多い。本講座は、この欠点を補い、会計学を大局的立場から総合的に把握しうるように、想を練り構を新たにして、時代の要求に応えるべく編集されたものである。

今日、わが国の生産経済を担うものは、複雑な製造工程を通じて多種多様の製品を作り出し、市場に供給している大規模な製造企業である。これらの企業は、貴重な資源を有効に利用して、その適正な配分をはかることによって、激しい競争に打勝ち、また社会的にみて資源の浪費を防がなければならない。そのためには、一方において、無駄の排除と経営合理化によるコストの節減低下をはかるとともに、他方において、市場調査・需要喚起・配給改善におけるコスト問題を解決しなければならない。これらの諸問題を解決して、製造企業が合理的・能率的に運営されてゆくためには、製造・販売・一般管理・財務などの諸活動を原価数値を用いて正しく情報化し、

はしがき

これらの原価情報を利用して適切な経営管理を行ってゆかなければならない。原価情報の測定・伝達・利用のためのシステムが原価計算である。したがって、原価計算の正しい知識と、それに基づく政策・方針なしには経営の合理的運営をはかり、その基盤をして確固不動のものたらしめることはできない。

本書は、以上のような現代企業における原価情報の重要性にかんがみ、原価情報の測定・伝達・利用のシステムである原価計算の基礎理論を明らかにするとともに、その理論の体系化をはかり、同時にその実際の応用と大規模な製造企業がかかえる現代的課題の解決にも役立つことを意図して編集されたものである。

本書の執筆に当たっては、原価計算の分野において現在学界の第一線で活躍中の最適任の方々にご援助を懇請した。したがって、本書は、会計学徒、会計専門家、経営管理者および実務家、その他国家試験の受験者にとっても、学びやすくしかも時代に即した好伴侶としての使命を十分に果たしうるものと信ずる。

終りに、本書の刊行に当たってご多忙の中を快く執筆に協力され、貴重な研究の時間を割いて下さった諸先生方、ならびに今回の企画・出版について並々ならぬ御尽力を賜った同文館出版株式会社中島朝彦社長・武井隆男出版課長以下出版部の方々、とくにいろいろお手を煩わせた松元司氏には心から御礼を申し上げたい。

昭和54年 9 月

横浜市立大学会計学研究室

代 表 宇南山 英夫

目 次

I 総 論	3
§1 原価計算の意義と原価の一般概念	3
(1) 原価計算の必要性	3
(2) 原価の基本的属性	4
(3) 原価計算の基本的前提条件	5
§2 原価計算目的と原価計算方式	8
(1) 原価計算目的	8
(2) 財務諸表作成援助目的の関連原価	9
(3) 経営管理援助目的の関連原価	10
(4) 原価計算制度と原価調査	13
§3 原価計算の発展	14
(1) 原価計算の発展段階	14
(2) 原価見積段階	14
(3) 実際原価会計段階	15
(4) 統制志向の予定—実際原価会計段階	17
(5) 計画援助機能重視の経営原価計算段階	18
(6) 原価計算の発展のまとめとその課題	19
〔復習問題〕	(20)

II 原価の費目別計算 23

§1 費目別計算の構造	23
-------------	----

目 次

(1) 費目別計算の意義と費目の分類	23
(2) 費目別計算の概略と主要記録	24
§ 2 費目別計算における標準原価の利用	32
(1) 標準原価と標準原価計算	32
(2) 標準原価の水準	34
§ 3 材料費計算	36
(1) 材料購入原価と消費価格の計算	36
(2) 材料消費量の計算	39
(3) 材料実際消費価格の計算について	43
§ 4 労務費計算	48
(1) 賃率の計算	48
(2) 作業時間の計算	50
(3) 賃率差異と時間差異	51
§ 5 経費計算	54
(1) 経費計算の多様性	54
(2) 直接経費と製造間接費	55
〔復習問題〕	(56)

Ⅲ 個別原価計算 ————— 59

§ 1 製品別原価計算における個別原価計算	59
(1) はじめに	59
(2) 個別原価設算の種類	62
§ 2 部門別個別原価計算	64
(1) 部門個別費と部門共通費	64
(2) 補助部門費の製造部門費への配賦	66
(3) 製造間接費の配賦	71
§ 3 仕損費および作業屑	75
(1) 仕損費の計算	75

目 次

(2) 仕損費の処理	76
(3) 作業屑の処理	76
§ 4 原価計算表の作成	77
§ 5 標準製造間接費と差異分析	77
〔復習問題〕	(77)

IV 総合原価計算 83

§ 1 総合原価計算の意義と特徴	83
§ 2 当期完成総合原価と期末仕掛品原価との計算	86
§ 3 単純総合原価計算	94
§ 4 等級別総合原価計算	96
(1) 等級別総合原価計算第1法	97
(2) 等級別総合原価計算第2法	100
§ 5 組別総合原価計算	105
〔復習問題〕	(109)

V 工程別原価計算 111

§ 1 工程別原価計算の意義	111
(1) 定 義	111
(2) 製品原価の算定と工程別原価計算	111
(3) 原価管理と工程別原価計算	112
(4) 工程別原価計算の形態	113
§ 2 工程別原価計算における製品原価算定の手続	115
(1) 累積法による工程別総合原価計算	115
(2) 非累積法による工程別総合原価計算	119
(3) 加工費工程別原価計算	121

目 次

(4) 組別工程別総合原価計算	122
(5) 工程別原価計算と簿記処理	123
§ 3 標準原価計算としての工程別原価計算	126
(1) 工程別製品に対する標準原価の算定	126
(2) 工程別標準原価計算の会計手続	131
〔復習問題〕	(134)
 VI 原価報告と財務諸表	137
§ 1 原価報告の意義と役割	137
§ 2 内部報告としての原価報告	143
§ 3 外部報告としての原価報告と財務諸表	151
〔復習問題〕	(156)
 VII 直接原価計算	157
§ 1 直接原価計算の定義と特徴	157
§ 2 直接原価計算の利用目的	161
§ 3 短期利益計画と直接原価計算	163
(1) 損益分岐点分析と直接原価計算	163
(2) 利益改善策の評価と直接原価計算	167
(3) 調整された利益計画の樹立	176
§ 4 その他の利用目的と直接原価計算	177
(1) 価格決定と直接原価計算	177
(2) 原価管理と直接原価計算	179
(3) 財務諸表作成目的と直接原価計算	179
〔復習問題〕	(181)
 VIII 関連原価分析	183
§ 1 個別計画設定と関連原価	183

§ 2	関連原価の要件：未来原価としての差額原価	185
§ 3	機会原価	186
§ 4	関連原価分析の形式	188
§ 5	設備投資計画のための分析	190
〔復習問題〕 (193)		

IX 原価計算の新分野 195

§ 1	営業原価計算	195
(1)	営業原価計算の重要性.....	195
(2)	営業費の意義と種類.....	196
(3)	総原価計算上の営業原価計算.....	197
(4)	原価管理のための営業原価計算.....	198
(5)	営業費の標準原価計算.....	200
§ 2	物流原価計算	203
(1)	物流原価計算の重要性.....	203
(2)	物流原価計算基準の制定.....	204
(3)	物流コストの分類と種類.....	205
(4)	物流原価計算の方式.....	206
§ 3	研究原価計算	210
(1)	研究原価計算の重要性.....	210
(2)	財務会計上の研究原価計算.....	211
(3)	管理会計上の研究原価計算.....	213
〔復習問題〕 (217)		

付 録	219
参考文献	251
索 引	255

原 価 計 算 論

I 総 論

§1 原価計算の意義と原価の一般概念

(1) 原価計算の必要性

原価 (cost, Kosten) は、目的活動にともなう経済価値犠牲である。原価計算 (costing, cost accounting, Kostenrechnung) では、特定目的活動に対して費消された (あるいは費消される) 経済価値犠牲を算定する。

原価計算の特徴は、長さや面積の測定、すなわち数量的記述とは異なって、特定目的活動にともなう犠牲の大きさを貨幣価値額として見積る評価活動をふくむことである。

こういった原価計算は、企業だけでなく、非営利事業体においても、またさらに広義に解釈すれば、家計においても必要とされる。たとえば、家族でレクリエーションに行くための費用の計算は、ひとつの目的活動に対する経済価値犠牲の評価であって、広義の原価計算の一種である。また非営利事業体は、利益の実現をその主要目的とはしていないが、その目的活動 (診療, 教育, 布教, 福祉等の活動) を効率よく営む上で原価計算を欠くことができない。しかし、本書では、営利事業体である企業での原価計算を、もっぱら問題とする。

企業での原価計算は、その主目的である適正利益ないし許容利益

I 総 論

の実現に対する諸活動にかかわる。しかし、今日、企業は利益の実現のための諸活動と共に、その前提となるあるいはそれともなう社会的責任を果たすための諸活動を行っている。これら活動の有効性と企業利益への影響を明らかにするための原価計算の必要性が増してきている。

従来、原価計算といえば、通常、製造業を暗黙の前提とし、さらに、その製品の製造過程で発生する原価を主要対象としてきた。しかし、今日では、販売を中心として非製造過程の原価計算にも多くの関心が払われている。

(2) 原価の基本的属性

企業活動にともなって発生する原価の基本的属性は、次の2つである。

① 原価は経済価値犠牲である。原価は、基本的には犠牲を意味する。犠牲は本来的に心理的なものであるが、企業の原価を客観的に貨幣表示するために、次のいずれかの方法による。

ひとつは、企業の目的活動にともなって費消される（あるいは費消された）財貨・用役の調達に要する（あるいは要した）支出額をもって捉える方法、すなわち、支出原価（outlay cost——いつの時点にか支出をともなう原価）として捉える方法である。

もうひとつは、犠牲とされる（あるいは犠牲とされた）財貨・用役が他の用途に用いられ得られる（あるいは得られた）であろう正味利益——失われる（あるいは失われた）機会の利益——をもって捉える方法、すなわち、機会原価（opportunity cost）として捉える方法である。

制度的な原価計算では、後述のように取得原価主義の立場から、

§1 原価計算の意義と原価の一般概念

前者，支出原価に，原則として依存する。しかし，経営管理上は，後者，機会原価の役割も大きい。

② 原価は目的活動にともなう犠牲である。したがって，偶発的な損失は原価を構成しない。目的活動にともなう犠牲であっても，質的・量的に異常な犠牲は，制度的な原価計算では，後述のように，原価とは見なさない。

しかし，一般概念としては，目的活動にともなって発生するものであれば，その発生理由の如何にかかわらず，まず原価として認識することが，とくにその管理上からはのぞましい。そして，その正常性等は計算目的に従って二次的に判定されることになる。

わが国の「原価計算基準」では，制度としての原価計算の立場から，次の4つを原価の本質としてあげている。要約すると，

①原価は，経済価値の消費である。②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る。③経営目的に関連したものである。④正常なものである（「原価計算基準」第一章三）。

この原価の定義は，財務会計機構と有機的に結びつき，財務諸表の作成援助をその主目的として常時継続的に行われる，原価計算制度での原価を意味する狭義の原価概念である。なお，「原価計算基準」での経営目的とは，一定の財貨を生産し販売することを意味している。それゆえ，財務費用は，原則として原価を構成しない。また，給付の定義も以下(3)で述べる定義よりは，作り出される財貨だけを意味する点で狭義である。

(3) 原価計算の基本的前提条件

原価計算は，前述の原価の特質を認識した上で，次の基本的条件

I 総 論

を確定しておく必要がある。まず、こういった経営活動を対象として、こういった単位について計算するかである。そして、この計算を的確に行うには、これに加えて、原価計算のための場所的（空間的）、期間的な限定が必要である。

① 原価計算対象

原価計算対象 (cost objective) は、特定経営活動自体かその活動成果かである。原価計算は目的活動に対するものであるから何らかの活動成果が期待されている。したがって、その成果に関連づけて原価計算を行うのが本来的である。

しかし、非製造部門については、客観的、定量的に、その活動からの成果を捉えられない活動（とくに短期的には）、たとえば、教育訓練、企業広告、福利厚生、製品研究・開発といった活動がある。これらについては、その特定活動自体を計算対象とせざるを得ない。この経営の目的活動自体またはその成果は、（経営）給付 (Betriebsleistung) ともいわれる。すなわち、原価計算は、言い換えれば、給付を対象として行われる。

原価計算対象たる一定の給付量あるいは給付額を原価計算単位 (costing unit) あるいは原価単位 (cost unit) という。これは厳密に言えば、いわば原価計算対象単位である。給付量の測定単位は、成果量については、製造（あるいは受注、販売等）製品の個数、重量、体積等であり、特定用役産出のための活動量については、作業時間等である。単位原価計算はこれら給付量単位当たり原価の算定をいう。

② 原価計算場所

特定原価計算単位に対する原価の集計・配分を適切に行うために

§1 原価計算の意義と原価の一般概念

は、その原価計算の場所的単位を明確にすることを要する。計算対象について直接的に捉えることのできる直接費 (direct cost) は、そのような考慮を計算技術上では必要としない。これに対して計算対象について間接的に発生する諸費用は、各発生場所別に捉えて後、何らかの基準で配分することを要する。原価計算上、この間接費 (indirect cost, overhead (cost), burden 等といわれる) を集計・配分する場所的単位を原価部門 (cost department) と呼んでいる。

このような計算手段としての部門設定に対して、利益業績あるいは原価業績管理上は、その責任単位 (責任中心点 responsibility center といわれる) 別に原価部門を設定する。利益責任単位を利益中心点 (profit center——事業部等)、原価責任単位を原価中心点 (cost center) と呼ぶ。そして、このような業績管理上の活動単位はセグメント (segment 経營業務区分) ともいわれる。

③ 原価計算期間

企業で反復的に連続して行われている目的活動や、長期的なひとつの目的活動について、短期間でのその給付の原価を明らかにするためには、人為的に期間を区切って、その期間の給付について原価を算定することを要する。前者の例としては、特定製品種類が連続生産されている場合がそれであり、後者の例としては、長期請負工事や長期研究開発プロジェクトがある。また、短期的な目的活動についても、前述の間接費の配賦を的確に行うには、人為的な計算期間の設定が必要である。

人為的な計算期間としては、別に財務会計の会計期間 (1 年) があるが、計算労力の負担の均等化や経営管理に役立てるために、通常、1 カ月を 1 原価計算期間とする。