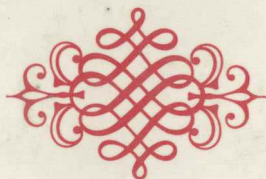


# 精説 原価計算基準

神戸大学教授

溝口一雄著

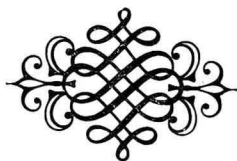


中央経済社

# 精説 原価計算基準

神戸大学教授

溝口一雄 著



中央経済社

### <著者略歴>

昭和18年 明治大学商学部卒業  
昭和24年 明治大学商学部助教授  
昭和26年 神戸大学経営学部助教授  
昭和32年 神戸大学経営学部教授、現在にいたる。  
管理会計論講座担当、経営学博士  
企業会計審議会委員  
昭和42年・44—47年 公認会計士第2次試験委員  
昭和43—44年 西ドイツ、ゲッティンゲン大学・ミュンスター大学、同46年 ミュンヘン大学において公式客員教授として講義担当。

### <著 書>

「費用管理論」,「管理会計」,「例解工業簿記」,「新版原価計算演習」,「近代原価計算」,「工業簿記」,「グーテンベルク・経営経済学原理・I II (共訳)」,「責任会計(共著)」,「経営統制(編著)」,「管理会計講義(編著)」,「最新例解原価計算」,「最新原価計算講義」,「入門利益計画」など。

### <現住所>

神戸市灘区国玉通 3-5-16. TEL (078) 861-0765

## 精説原価計算基準

昭和57年4月5日 第1版発行

著 者      みぞ    ぐち    かず    お  
             溝    口    一    雄  
発行者      渡   辺   正   一

発行所      (株) 中 央 経 済 社

〒101 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)

振替 口座 ・ 東京 0-8 4 3 2

印刷: 文 昇 堂

製 本 : 誠 製 本

落丁・乱丁本はお取替え致します

4621

ISBN 4-481-24316-3 C 1034

## は し が き

「原価計算基準」が公表されたのは、昭和37年11月8日であるが、それ以来これをめぐる論議はいくたびとなく重ねられてきた。「原価計算基準」に対する期待も大きかっただけに、いろいろな形で取り上げられているが、顧みるとその全貌がいささか無視されていたのではないかと思われる。

日本の企業は「原価計算基準」をめぐる論議とは別に、その指導的側面を重視して、各社の実践規範を打ち立ててきた。しかし、往々にしてそれが「基準」に対する解釈が十分ではないといううらみがあった。そこで、本書では「基準」をできる限り、忠実に解説することとした。

本書がこのような形で公刊されることになったのは、中央経済社の好意によるものである。なかんずく、同社の常務取締役 山本時男氏 および 会計編集部 次長 長田光雄氏の援助によるところが大きい。記して感謝の意を表するものである。

昭和57年 3 月

溝 口 一 雄

# 目 次

## 第1章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準

|                         |    |
|-------------------------|----|
| 1. 原価計算の目的 .....        | 1  |
| (1) 財務諸表の作成             | 1  |
| (2) 価 格 計 算             | 3  |
| (3) 原 価 管 理             | 4  |
| (4) 予算編成および予算統制         | 6  |
| (5) 基本計画の設定             | 6  |
| 2. 原価計算制度 .....         | 9  |
| 3. 原価の本質 .....          | 11 |
| (1) 原価は経済価値の消費である       | 12 |
| (2) 原価は一定の給付に転嫁される価値である | 12 |
| (3) 原価は経営目的に関連したものである   | 12 |
| (4) 原価は正常的なものである        | 14 |
| 4. 原価の諸概念 .....         | 14 |
| (1) 実際原価と標準原価           | 15 |
| (2) 製品原価と期間原価           | 20 |
| (3) 全部原価と部分原価           | 21 |
| 5. 非原価項目 .....          | 23 |
| 6. 原価計算の一般的基準 .....     | 25 |

## 第2章 実際原価の計算

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 7. 実際原価の計算 .....      | 27 |
| 第1節 製造原価要素の分類基準 ..... | 28 |
| 8. 製造原価要素の分類基準 .....  | 28 |

|                       |    |
|-----------------------|----|
| (1) 形態別分類             | 28 |
| (2) 機能別分類             | 30 |
| (3) 製品との関連における分類      | 31 |
| (4) 操業度との関連における分類     | 32 |
| (5) 原価の管理可能性に基づく分類    | 35 |
| 第2節 原価の費目別計算          | 36 |
| 9. 原価の費目別計算           | 36 |
| 10. 費目別計算における原価要素の分類  | 36 |
| 11. 材料費計算             | 38 |
| (1) 材料の実際消費量の把握       | 39 |
| (2) 材料の消費価格の計算        | 41 |
| (3) 材料の購入原価の決定        | 45 |
| (4) 出入記録を行わない材料の原価    | 48 |
| 12. 労務費計算             | 49 |
| (1) 直接賃金等             | 50 |
| (2) 間接労務費             | 52 |
| 13. 経費計算              | 53 |
| (1) 支払経費              | 53 |
| (2) 月割経費              | 54 |
| (3) 測定経費              | 55 |
| 14. 費目別計算における予定価格等の適用 | 56 |
| 第3節 原価の部門別計算          | 56 |
| 15. 原価の部門別計算          | 56 |
| 16. 原価部門の設定           | 57 |
| (1) 製造部門              | 57 |
| (2) 補助部門              | 58 |
| 17. 部門個別費と部門共通費       | 59 |
| 18. 部門別計算の手続          | 61 |
| (1) 直接配賦法             | 64 |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| (2) 相互配賦法                     | 64  |
| (3) 階梯式配賦法                    | 65  |
| 第4節 原価の製品別計算                  | 66  |
| 19. 原価の製品別計算および原価単位           | 66  |
| 20. 製品別計算の形態                  | 66  |
| 21. 単純総合原価計算                  | 68  |
| 22. 等級別総合原価計算                 | 69  |
| 23. 組別総合原価計算                  | 71  |
| 24. 総合原価計算における完成品総合原価と期末仕掛品原価 | 72  |
| (1) 総合原価計算の形態                 | 72  |
| (2) 完成品総合原価と期末仕掛品原価           | 72  |
| (3) 平均法                       | 73  |
| (4) 先入先出法                     | 74  |
| (5) 後入先出法                     | 75  |
| 25. 工程別総合原価計算                 | 78  |
| 26. 加工費工程別総合原価計算              | 78  |
| 27. 仕損および減損の処理                | 80  |
| 28. 副産物等の処理と評価                | 84  |
| 29. 連産品の計算                    | 85  |
| 30. 統合原価計算における直接原価計算          | 87  |
| 31. 個別原価計算                    | 88  |
| 32. 直接費の賦課                    | 89  |
| 33. 間接費の配賦                    | 91  |
| 34. 加工費の配賦                    | 95  |
| 35. 仕損費の計算および処理               | 96  |
| 36. 作業くずの処理                   | 98  |
| 第5節 販売費および一般管理費の計算            | 99  |
| 37. 販売費および一般管理費要素の分類基準        | 100 |

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 38. 販売費および一般管理費の計算 ..... | 101 |
| 39. 技術研究費 .....          | 101 |

### 第3章 標準原価の計算

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 40. 標準原価算定の目的.....   | 103 |
| (1) 原 価 管 理          | 103 |
| (2) 棚卸資産価額および売上原価の算定 | 104 |
| (3) 見積財務諸表の作成        | 105 |
| (4) 記帳の簡略化と迅速化       | 107 |
| 41. 標準原価の算定 .....    | 108 |
| (1) 標準直接材料費          | 108 |
| (2) 標準直接労務費          | 110 |
| (3) 製造間接費の標準         | 114 |
| (4) 標準製品原価           | 122 |
| 42. 標準原価の改訂 .....    | 124 |
| 43. 標準原価の指示 .....    | 124 |

### 第4章 原価差異の算定および分析

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 44. 原価差異の算定および分析 .....     | 127 |
| 45. 実際原価計算制度における原価差異 ..... | 128 |
| 46. 標準原価計算制度における原価差異 ..... | 130 |
| (1) 価材料受入価格差異              | 135 |
| (2) 直接材料費差異                | 135 |
| (3) 直接労務費差異                | 137 |
| (4) 製造間接費差異                | 138 |

### 第5章 原価差異の会計処理

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 47 原価差異の会計処理 ..... | 143 |
|--------------------|-----|

## 第6章 「原価計算基準」の改正の方向

1. 「原価計算基準」に対する3つの立場 ..... 149
  - (1) 法的基準としての原価計算基準 149
  - (2) 慣行基準としての原価計算基準 150
  - (3) 理論的基準としての原価計算基準 150
2. 「財務会計基準」とみる立場 ..... 150
3. 管理会計的立場からの「基準」の吟味 ..... 153
4. 「基準」に対するその他の立場 ..... 155

＜付 録＞ 原価計算基準 157

# 第1章 原価計算の目的と原価計算の 一般的基準

## 1 原価計算の目的

**基準** 原価計算には、各種の異なる目的が与えられるが、主たる目的は、次のとおりである。

### (1) 財務諸表の作成

**基準** (一) 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真実の原価を集計すること。

この原価計算の目的は、従来最も議論の多かったところである。

(一)は、この「基準」（「原価計算基準」の略称。以下同じ）において原価計算の基本的目的ともいうべきであって、それは次の「原価計算の一般的基準」の文言において説明されている（「基準」第1章6の(一)）。

**基準** (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、損益計算書売上高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たな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を意味しないで、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、原価を予定価格等又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。

ここでは、財務諸表の作成の目的がまず誰のために行われるかを規定する。それは、「出資者（潜在の出資者層を含めて考えられる）、債権者、経営者等のために」となっているが、経営者を考えることは問題を含んでいる。これは社会的なインスティテュションとしての企業をとり上げていると推測されるので、出資者とか、債権者をあげることはとにかくとして、経営者を企業の利害関係集団とみることはどうであろうか。経営者はそれらの利害関係集団の利害を調整することを使命としているので、利害関係集団の1つとしては数えない方がよいと思われる。経営者の立場はの場合企業それ自身の立場をあらわすからである。

企業を異なった社会的利害関係集団の利害調整の「場」とであるとすれば、

「出資者、債権者」だけでは、もちろん十分ではない。その他のものをも挙げておく方がよかったのではないだろうか。たとえば、取引先（得意先、仕入先など）労働組合、国家、地方自治体、地域住民等もこれに加えられることになるであろう。

要するに、企業は財務諸表の「公表」ないし「開示」によって、その社会的責任を果たさなければならないのである。この「社会的責任」が第1に意味されていることと解するのである。

次に、問題となるのは、この目的のための原価計算は、「実際原価」をもって計算することとなっている点である。ただし、実際原価は必ずしも取得価格をもって計算することを意味しない。予定価格等をもって、計算できるとしている。その場合にはもちろん取得原価との間に原価差異が生ずるわけであるが、これは財務会計上適切に処理されるべきである。

これはのちに「原価概念」の個所でも問題になるが、要するに「実際原価計算」の拡大を意味する。

また、必要ある場合には、「標準原価をもって計算することもできる」としているのは、同じ感覚である。このときには原価差異が生ずるが、実際原価の場合とは、異なった意味で財務会計上の適正な処理が要求される。

原価計算は、したがって、財務会計機構と有機的に結合していることが予想されているわけである。いいかえれば、財務会計上の原価計算とは、取得原価主義によっているということになりそうである。

要するに、「財務諸表作成の目的」といっているが、より正確には「公表財務諸表の作成の目的」というべきであろう。

## （２） 価 格 計 算

|                                    |
|------------------------------------|
| <b>基準</b> (一) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。 |
|------------------------------------|

第2の目的は、「価格計算」ということになっているが、「価格計算」なるものの意義がまず問題であろう。これについては、何ら「基準」では説明してい

ない。また、「基準」の内容を検討してみてもそれは明らかではないのである。

「価格計算」というときには、2様の内容が考えられる。その1つは官庁あるいは公企業ないしそれに準ずる経済主体が、納入価格の決定をするのに際して、原価の資料を基礎とするということである。いま1つは、個々の企業が自主的な価格政策の一環として製品の売価を決定するのに必要な資料を得るために原価計算を行うということである<sup>(1)</sup>。

かつての戦時統制時代には、前者の意味での価格計算が原価計算の第1次目的とされ、他の目的はほとんど問題とされなかった。しかし、今日の市場経済中心の時代においては、それは特殊なものとなっている。特殊ではあるが、防衛産業ほかこの種の事業は少なくない。その価格決定機能はたしかに1つの産業分野では重要である。だが、そのために原価計算の基本的機能として価格計算機能を定め、これを「基準」の対象としての原価計算制度のうちに入れることは妥当ではないであろう。

価格計算にかんする部分はむしろ「基準」とは別に設定すべきものと思われる。この意味での価格計算が問題になるならば、原価計算は総原価計算にならなければならないわけであるが、「基準」では、販売費・一般管理費の扱いはまったく異なっている。

価格計算の第2の機能として上に説明したことは、どうなっているか。「基準」では、その意図は含まれていないようである<sup>(2)</sup>が、価格設定（pricing）の目的は企業にとってはきわめて重要なものである。しかし、これは「個別計画」（project planning）のうちに含まれると解せられる。

### （3）原 価 管 理

**基準** (三) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。ここに原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に

報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。

原価計算の目的の第3は「原価管理」であるが、これについては「原価計算の一般的基準」において次のような補助的説明がある（「基準」第1章6の㉑）。

**基準** (㉑) 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 の責任を明らかにさせる。
- 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 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ができるが、現想的には、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、迅速にこれを行なう。

この点についてはほとんど追加的な説明を要しないであろう。ただ、原価計算が戦前のそれと根本的に異なるのは、計算と分権管理の体制とが一体的に扱われる点である。それは説明の各所にあらわれているが、たとえば5において「経営における管理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」というところにおいて明示されている。この

ような原価管理目的との関連において原価要素も管理可能費と管理不能費とに区分されるのである。

要するに、「原価管理」(cost control)という言葉はアメリカ会計学会の「原価概念および基準委員会」(Committee on Cost Concepts and Standards)の1951年度委員会が発表した中間報告<sup>③</sup>において確立されたものであるが、これがわが国の「基準」の制定の際には、大きな影響を与えたものとみてよい。

#### (4) 予算編成および予算統制

#### (5) 基本計画の設定

**基準** 四 予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。ここに予算とは、予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したものをいい、予算期間における企業の利益目標を指示し、各業務分野の諸活動を調整し、企業全般にわたる総合的管理の要具となるものである。予算は、業務執行に関する総合的な期間計画であるが、予算編成の過程は、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等の決定等個々の選択の事項に関する意思決定を含むことは、いうまでもない。

(五) 経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供すること。ここに基本計画とは、経済の動態的变化に適應して、経営の給付目的たる製品、経営立地、生産設備等経営構造に関する基本的事項について、経営意思を決定し、経営構造を合理的に組成することをいい、随時的に行なわれる決定である。

第4の目的は、「予算編成と予算統制」である。その説明として「原価計算の一般的基準」に次のように述べられている(「基準」第1章6の③)。

**基準** (三) 予算とくに費用予算の編成ならびに予算統制に役立つために、  
12 原価計算は、予算期間において期待されうる条件に基づく予定原価又は標準原価を計算して、予算とくに費用予算の編成に資料を提供するとともに、予算と対照比較しうるように原価の

実績を計算し、もって予算統制に資料を提供する。

この第4の目的は、最も多くの論議の的となったものである。第4の「予算編成および予算統制」の目的は、第5の「基本計画の設定」の目的と関係して論ぜられる。それで便宜上両者を関連的にとり上げるべきであろうと思われる。

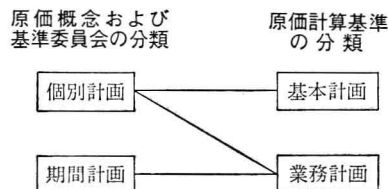
ここで論ずべきは、アメリカ会計学会「原価概念および諸基準」委員会の1955年度中間報告<sup>(4)</sup>である。この「中間報告」では、「経営計画」(business planning)は原価計算の(1)「財務諸表作成の目的」、(2)原価管理の目的と並んで、第3の目的と位置づけ、その経営計画を次のように区分する。

- (1) 個別計画 (project planning)
- (2) 期間計画 (period planning)

「個別計画」とは、個々の独立の事項の計画案についての意志決定を行うことであり、したがってそのつどの必要に応じて行われる臨時的な意志決定ということである。

これに対する「期間計画」とは、半年とか1年というような一定の期間について、さまざまな経営活動を1つの全体計画にまでまとめ上げること、いわば総合化のための意志決定である。この期間計画は通常「予算」として制度化される。

わが国の「基準」は原則的にこのようなアメリカの原価計算思考に基づいている。ただし、そのままこれを受け入れているわけではなく、「基本計画」ないし構造計画」と「業務計画」という区分を採用している。その関係は次のようになるであろう。



「個別計画」は、a.基本計画としての個別計画と、b.業務計画としての個別計画とに分かれる。a.は設備投資計画、新製品計画、生産方法の決定、経営立地の決定、組織変更の決定などの長期的性質をもった案件についての意志決定を内容とする。この種の経営計画は、短期的な計画としての期間計画には全面的には吸収され得ない。

これに対して「業務計画」としての個別計画の内容は、現有製品の販売価格の決定、外注品の価格および外注加工賃の単価の決定、その他の原価引下げ計画などの短期的計画である。これらの計画は、個別計画としての性質をもちながらも、短期の総合的業務計画としての期間計画から完全に独立したものとして行われるわけではなく、むしろ期間計画の関係を考慮しながら進められるべきものである。いいかえれば、それは期間計画の前提をなしているのである。

前述のように、期間計画は「予算」として具体化される。そこで、「基準」では期間計画が短期的な「利益計画」として設定されると、その実行計画という意味でこれが具体的な予算となると規定されている。したがって、期間計画はそのまま予算となると理解されていると考えられる。

原価計算としては、予定原価もしくは標準原価がそのための手段となると考えられている。問題は、予算編成の前提的仮定（正確には利益計画の前提であるが）とされている「製品組合せの決定、部品を自製するか外注するか決定等」個々の選択的事項に関する意志決定のために行われる原価計算が「制度的な原価計算」として「基準」の対象になるか否かである。私見によれば、それは個別計画の過程であり、「基準」の対象外と考えられる。

「基本計画の設定」は(㉔)に規定されているが、そのための原価計算が個別計画のために行われるので、結果的には「随時的に」なされるものであるとしているのは正しい。これは問題としてきわめて重要なものが多いが、「随時的に」行われるので「基準」の対象とはならない。

そこで、原価計算目的の(㉔)のうちに挙げられている「予算」の前提的な過程たる諸問題の決定も同様に個別計画の範囲に属するものとして規定すべきではなかったかということになる。目的の(㉔)は「基本計画」ではなく、「個別計画」