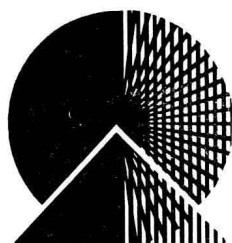


原価会計講義

西南学院大学教授
経済学博士

井上 康男 著



同 文 館

まえがき

最近、原価会計は、めざましい発展を遂げ、その内容は、いちじるしく変容している。

原価会計は、財務会計という機能的側面と管理会計という機能的側面との二つの側面をもっているのであるが、そのうち、原価会計の管理会計としての機能的側面が、つよく強調されてきている。原価会計は、管理会計の進歩とともに発展してきたといえよう。

本書は、このようないちじるしい進歩を遂げた現在の原価会計の姿を、できるかぎり内容の中に取り入れて説明するように努力した。

また、各章においては、本文と練習問題との間に演習の節を設けた。そして、これによって、本文を理解した後演習へ進み、さらに演習から練習問題へと移るようにして、できるだけ読者の理解を容易にするよう配慮した。

私は、本書が、原価会計論を学ぶ学生諸君や実務家諸氏にとって、わずかながらでも役に立つことを念願してやまない。

今後、読者から忌たんのないご批判を仰ぐことを念願し、この書をさらに充実させて、原価会計論の研究をいっそう深めてゆくことを願っている。

昭和60年1月5日

井 上 康 男

目 次

第1章	序 論	3
1. 1	製造簿記, 原価および原価会計	3
1. 2	原価計算の目的	5
1. 3	非原価項目	6
1. 4	製造簿記の諸勘定と製造原価明細書	8
1. 5	演 習	14
	練習問題 1	20
第2章	製造原価要素の計算	23
2. 1	製造原価要素の分類	23
2. 2	材料費の計算	26
2. 3	材料費の原価管理	33
2. 4	労務費の計算	35
2. 5	経費の計算	46
2. 6	演 習	51
	練習問題 2	57
第3章	直接労務費と習熟曲線	59
3. 1	習熟曲線の意義	59
3. 2	習熟曲線の数式	62
3. 3	演 習	65
	練習問題 3	68

(4) 目 次

第4章	製造間接費	69
4. 1	製造間接費の意義	69
4. 2	製造間接費の予定配賦	69
4. 3	製造間接費の勘定処理	80
4. 4	製造間接費配賦差異の分析と処理	82
4. 5	演 習	84
	練習問題 4	90
第5章	個別原価計算	94
5. 1	製造原価計算制度の諸形態	94
5. 2	部門別個別原価計算	95
5. 3	仕損費および作業くずの処理	99
5. 4	演 習	101
	練習問題 5	110
第6章	総合原価計算	115
6. 1	総合原価計算の諸形態	115
6. 2	完成品総合原価と期末仕掛品原価の計算	116
6. 3	全原価要素工程別単純総合原価計算	119
6. 4	仕損、減損、副産物および作業くずの処理	132
6. 5	組別総合原価計算	145
6. 6	演 習	148
	練習問題 6	153
第7章	等級製品、連産品の原価計算	
	および販売費，一般管理費の計算	156
7. 1	等級別総合原価計算	156

7. 2	連産品の原価計算	161
7. 3	販売費および一般管理費の計算	164
7. 4	演 習	165
	練習問題 7	177
第 8 章	標準原価計算	180
8. 1	標準原価計算の意義	180
8. 2	標準原価の設定	181
8. 3	原価差異の算定と分析	185
8. 4	原価差異の会計処理	189
8. 5	演 習	190
	練習問題 8	195
第 9 章	直接原価計算と CVP 分析	198
9. 1	直接原価計算	198
9. 2	CVP 分析.....	200
9. 3	演 習	204
	練習問題 9	208
第10章	特殊原価調査と意思決定	210
10. 1	特殊原価の諸概念	210
10. 2	意思決定の諸問題	212
10. 3	演 習	214
	練習問題10	219
索 引		221

原価会計講義

第1章 序 論

1.1 製造簿記，原価および原価会計

製造工業で使用される簿記を工業簿記という。工業簿記が商業簿記と異なるのは，前者が企業内部の製造過程の簿記，すなわち製造簿記を含んでいる点である。

$$G-W \left\{ \begin{array}{l} P_m \\ A \end{array} \right. \dots\dots P \dots\dots W' - G'$$

└──────────────────┘
製造簿記

アメリカ会計学会 1951 年度「原価概念および基準委員会」報告書は，「原価 (Cost) とは，特定の目的を達成するために発生したまたは発生するであろう犠牲の貨幣額による測定値である。」と述べている。

ここで，特定の目的 (a specific objective) とは，企業の特定の目的物（製品やサービスなど特定の経営給付等，原価計算対象）そのものというよりはむしろ，この目的物を生産（広義）すること（活動，activity）を意味する。たとえば，ある経営給付を生産すること（活動）の原価を，われわれは，究極的にその経営給付の原価と考えるのである。

次に，アメリカ会計学会，「経営管理目的のための報告書の基礎をなす原価概念試案」（1955 年度原価概念および基準委員会）は，「企業目的にとり，原価とは，有形・無形の経済的資源を獲得または創造するにあたって，一定の目的のために放棄された，または放棄されるべき価値の測定額に対する一般的用語である。通常，原価はそれに含まれる貨幣的犠牲によって測定される。しかし，貨幣以外の単位によって原価を測定することを妨げないし，また貨幣的犠牲を

共通の購買力単位に修正することを妨げるものでもない。概念上、原価はある種の予期しない価値の放棄を含まないし、また資本および利益の分配を含まない。」としている。

このほか、「原価は、特定の目的を達成するために消費される資源である。」とか「原価は、資産と費用の両方に関係し、便益を獲得する目的でなされる犠牲を意味する。」などの定義もある。

わが国の原価計算基準（昭和37年11月8日公表）は、「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨または用役の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」と定義した。それは、さらに、原価計算制度における原価の特徴として、次の4項目をあげている。

- (1) 原価は、経済価値の消費である。
- (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、は握されたものである。
- (3) 原価は、経営目的に関連したものである。
- (4) 原価は正常的なものである。

ここで、原価計算制度とは、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の差異はあるがあいともに達成されるべき一定の計算秩序であり、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。

一般に、材料や生産設備の購入原価、製品の製造原価、販売費および一般管理費は原価である。さらに、支払利息等の他人資本利子も、原価計算制度においては、自家使用固定資産の製造原価や個別プロジェクトとしてのたな卸資産の製造原価に利子原価として算入される場合がある。また、制度外の臨時的に行なわれる意思決定の原価計算において、利子を原価に算入することが必要な場合も存在する。

原価 (Cost) は、財務会計においては、支出にもとづく支出的原価を意味する

が、管理会計においては、支出的原価のほかに、さらに機会原価 (opportunity cost) 等の付加原価 (imputed cost) を含む。

機会原価とは、実行しなかった代案の断念された利益のうち最大の断念された利益をいう。

付加原価とは、自己資本利子のように、現金支出に関係がないので、財務会計上の原価とはならないが、原価計算上は原価となることのできるものである。

本書においては、製造工業の製品の製造原価 (manufacturing cost) を中心に考察が進められる。

原価会計 (原価計算, cost accounting) とは、企業をうまく運営してゆくために原価を利用する、原価に関する会計、原価を中心として考察を行なう会計であり、それは、(1)統計的原価計算 (原価計算表における製品原価等の統計的計算) のほかに、(2)製造簿記および販売費・一般管理費の簿記 ((1)と(2)が有機的に結合した全体が原価計算制度である)、さらに(3)特殊原価調査 (原価計算制度外において随時断片的に行なわれる特殊原価の計算) 等をも含む包括的会計システムである。

ここで、システムとは、ある目標を達成することを目的とした、二以上の相互に関連する要素の集合体をいう。

原価会計は、財務会計と管理会計の両方に奉仕するものであるが、最近においてはとくに後者のはたらきが強調される。

1.2 原価計算の目的

原価計算の主たる目的は、わが国の原価計算基準 (昭和37年11月) によれば、以下のとおりである。

(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真実の原価を集計すること。

(2) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。

(3) 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。

(4) 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の決定等個々の選択的事項に関する意思決定を含む。

(5) 経営の基本計画を設定するに当り、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応して、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。

原価計算の目的を要約すると、それは、次のごとくなる。

- (1) 企業の経常的活動の計画と統制に奉仕する。
- (2) 臨時の意思決定と長期計画に奉仕する。
- (3) 損益計算とたな卸資産原価の算定に奉仕する。

1.3 非原価項目

ここで非原価項目とは、財務会計のための損益計算に奉仕する原価計算制度において、製品の製造原価、販売費、一般管理費に入らない項目である。

それは、おおむね次のような項目である。

(1) 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，社債発行差金償却，社債発行費償却，株式発行費償却，創立費償却，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

(2) 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，たな卸減耗等
- 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 予期しえない陳腐化等によって固定資産にいちじる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

(3) 税法上とくに認められている損金算入項目，たとえば

- 1 租税特別措置法による特別償却額
- 2 価格変動準備金繰入額（昭和61年度以降廃止）
- 3 その他，租税特別措置法上の準備金，特別法上の引当金または準備金で，企業会計原則上の引当金に該当しないもののすべてについてその

繰入額

(4) 税引前当期利益，繰越利益または未処分利益に課する項目

- 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 利益準備金繰入額
- 5 任意積立金繰入額
- 6 建設利息償却

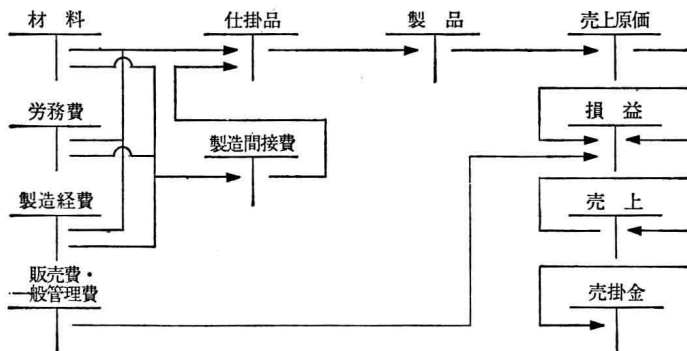
ただし，(1)3の支払利息等については例外がある．たとえば，米国の FASB の財務会計基準書第 34 号「利子の資産原価 算入」(Capitalization of Interest Cost) は，(a)当該企業自身が使用する自家生産設備，(b)個別プロジェクトとして建設・生産されている販売用またはリース用資産（船舶あるいは不動産開発等）の取得原価に実際他人資本利子を算入すべきことを要求している．

1.4 製造簿記の諸勘定と製造原価明細書

1.4.1 製造簿記の諸勘定

製造工業において使用される工業簿記の諸勘定は，貸借対照表勘定，損益計

第 1.4.1.1 図



算書勘定、原価計算勘定、決算勘定等から成り立っている。

このうち、製造簿記においては、貸借対照表勘定に属する製品、半製品、原材料、仕掛品、貯蔵品等の諸勘定および原価計算勘定に属する労務費、経費（製造経費）、製造間接費、原価差額等の諸勘定が使用される。

第 1.4.1.1 表

合計残高試算表

借 方		勘 定 科 目	貸 方	
残 高	合 計		合 計	残 高
		資 産		
		現金 預金		
		売 掛 金		
		製 品		
		材 料		
		仕 掛 品		
		建 物		
		建物減価償却累計額		
		機 械 装 置		
		機械装置減価償却累計額		
				
		負 債・資 本		
		買 掛 金		
		預 り 金		
				
		損 益		
		売 上 原 価		
		販売費・一般管理費		
		営 業 外 収 益		
		営 業 外 費 用		
				
		原 価 計 算		
		材 料 副 費		
		労 務 費		
		製 造 経 費		
		製 造 間 接 費		
				
		合 計		

製造簿記および損益計算に関係した各勘定間の勘定記入関係の一例を示すと、それは、たとえば第1.4.1.1図のようなものである。

また、製造工業の合計残高試算表の一例は、第1.4.1.1表のとおりである。

1.4.2 工場会計の独立

次に、工場の簿記が多数の勘定を必要としたり、あるいは本社と工場が離れて存在する場合には、工場会計を本社の会計から独立させることがある。

独立した工場会計においては、工場はそれ自身の完全な帳簿組織、すなわち、工場仕訳帳、工場元帳、および工場の補助簿を有し、工場における取引を自らの帳簿に記録して、会計組織上、本社とは独立したものと考えられる状態になる。すなわち、工場は独立の会計単位となる。

この場合には、本社の総勘定元帳に工場元帳勘定（または工場勘定）を設ける。また、工場の元帳、すなわち、工場元帳に総勘定元帳勘定（または本社勘定）を設定する。両者は、対照的な一対の照合勘定であって、両者の金額は、結局は、一致しなければならないものである。工場が多数あるときは、本社の総勘定元帳に、小倉工場勘定、八幡工場勘定というような名称の付いたおのこの工場勘定を設けるか、または、総勘定元帳においては一個の工場勘定のみで会計処理を行ない、別に工場勘定元帳という補助元帳に各工場ごとの口座を開いて、その内訳を記入する。

工場の工場元帳には、たとえば、製造に関係した資産、負債、本社勘定、原価計算勘定等が設定され、製品の製造原価が計算されて記帳される。

本社の総勘定元帳には、主として、販売および一般管理関係その他の資産、負債、資本勘定、損益計算書勘定、決算勘定等が設定される。

次に、本社と工場との間の取引について、数個の例を示してみよう。

(a) 本社から工場へ資金を2,000,000円供給した。

本社の総勘定元帳：

(工 場)	2,000,000	(現金預金)	2,000,000
-------	-----------	--------	-----------

工場の工場元帳：

(現金預金) 2,000,000 (本 社) 2,000,000

(b) 本社が原材料 5,000,000 円を仕入先に注文し、仕入先から直ちに工場へ送付させた。なお、代金は本社の掛とした。

本社の総勘定元帳：

(工 場) 5,000,000 (買 掛 金) 5,000,000

(c) 工場に上記材料が到着したので、工場は運送会社に運賃 90,000 円を現金で支払って、引取った。

工場元帳：

(材 料) 5,090,000 (本 社) 5,000,000
(現金預金) 90,000

(d) 本社の出荷命令によって、工場が直接、得意先に製品（製造原価）9,000,000円を出荷した。その売上高は 12,000,000 円である。

工場：

(本 社) 9,000,000 (製 品) 9,000,000

本社：

(売上原価) 9,000,000 (工 場) 9,000,000
(売 掛 金) 12,000,000 (売 上) 12,000,000

多数の工場が存在し、その間で取引が行なわれるときは、本社集中振替制度が採られる。

(例) 横浜工場から半製品（製造原価 4,000,000 円）を名古屋工場へ送った。

横浜工場：

(本 社) 4,000,000 (半 製 品) 4,000,000

名古屋工場：

(部 分 品) 4,000,000 (本 社) 4,000,000

本社：

(名古屋工場) 4,000,000 (横 浜 工 場) 4,000,000

また、本社と工場の間においては、現金、原材料、製品等の送付が行なわれるが、決算日において、これらの取引が本社、工場のどちらか一方に未達となることがある。この場合には、決算日現在において、本社の総勘定元帳における工場勘定の金額と工場の工場元帳における本社勘定の金額は一致しない。このような未達取引は、決算を行なう前に、これを明らかにして、消滅させなければならない。このような未達事項の整理は、商業簿記における本支店会計の