

計 會 価 原

書 雙 閣 斐 有

原 価 会 計

久保田音二郎編

有斐閣双書

＊入門・基礎知識編＊

編者紹介

1934年 神戸商業大学（現 神戸大学）卒
1971年 神戸大学名誉教授
現在 関西学院大学教授
著書 「間接費計算論」「短期損益計算論」「直接原価計算論」
「直接標準原価計算」「適正表示の監査」その他

有斐閣双書

原 価 会 計

昭和48年7月20日 初版第1刷発行
昭和52年4月30日 初版第4刷発行

編 者 くぼ た お と じ ろ う
久保田 音二郎

発 行 者 え ぐ さ た だ あ つ
江 草 忠 允

東京都千代田区神田神保町2～17
発 行 所 株式会社 有 斐 閣
電 話 東 京 (264) 1 3 1 1 (大代表)
郵便番号 [101] 振替口座東京 6-370 番
本郷支店 [113] 文京区東京大学正門前
京都支店 [606] 左京区田中門前町44

印刷 株式会社天理時報社・製本 高橋製本所
© 1973, 久保田音二郎. Printed in Japan
落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★定価は外函に表示してあります

は し が き

わが国においては、原価の計算理論に関する研究がかなり進み、また企業経営における実践面でもかなり普及していることは周知のとおりである。とりわけ、最近10数年間におけるこの方面の問題については、わが国をはじめ他の諸国においても、一段と多方面にわたる種々なる問題をもちながら、その研究もその実践も急速につぎからつぎへと展開され、さらにこれらが管理会計に対する有力な基礎ともなっているのである。こうしたわけで、わが国の「原価計算基準」(1962年)でも、すでに「原価会計」ということばを公式に用いたこともあったが、現今ではその当時のことばの内容以上に、多くの問題をもったところの「原価会計」ということばが、通常の用語になりつつあるといってもよい。

ところが、このような原価会計の問題のなかには、新しい経済社会的環境や新しい経営管理方法のもとで台頭してきた新しい問題が多くあるので、往々にして、この種の新しい問題にだけ注意を向けているひとびともみうけられるのである。しかし、これでは、かえって木をみて森をみず式の危険がないとはいえない。むしろ、原価に関する基本的な諸問題を地道に理解した上で、それから新しい多くの問題へと展開してゆくべき必要があるといたいのである。

本書は、これらのことがらを踏まえて、大学におけるテキスト・ブックまたは参考書になることを目指して編集し、併せて実業界のひとびとには最近の諸問題に照して既修の知識の整理に役立てたいと考えたのである。したがって、本書の内容としては、原価に関する基本的な問題と

しての実際原価および標準原価の計算についての説明からはじめ、直接原価計算ならびに意思決定のための特殊原価の調査に及び、これらをもとにして、利益計画の問題とか、対外的な価格計算と対内的な振替価格の問題にふれ、併せて原価管理の問題を説明し、最後にこれらが財務諸表でいかに表示されるかの問題に及んだのである。

この点からいって、本書は、一つの体系のもとで原価会計に関する殆んどの問題を総合的に取り上げていることになるが、なにぶんにも各テーマとも紙幅の関係上、大筋的に説明し、その精細な説述には至っていないことはやむをえないのである。しかし、本書によって、読者が原価会計の研究の手引きとなつて、いっそうの展開に資することができれば幸である。

最後に本書の編集にあたっては、執筆者各位が執筆分担のほか、この編集事務に犠牲的な協力を惜しまれなかったこと、また有斐閣の岡村孝雄氏が格別のご配慮を下されたことを記して、ここに謝意を表する次第である。

1973年5月

久保田音二郎

目 次

1	原価会計とはなにか	1
1	原価会計の意義	1
2	実際原価の計算	3
3	標準原価の計算	6
4	実際原価と標準原価との計算目的	9
5	直接原価計算とその目的	13
6	特殊原価の調査とその目的	16
	[参 考 文 献]	19
2	実際原価の計算	21
1	原価計算のシステム	21
a	原価の計算の必要性	21
b	原価把握の3段階	23
c	原価計算の手続	24
2	費 目 別 計 算	28
a	総 説	28
b	材料費の計算	30
c	労務費の計算	35
d	経 費 の 計 算	37
e	一般管理および販売費の計算	38

3	部門別計算	40
a	原価部門の設定と種類	41
b	部門費の配賦と配賦基準	43
4	製品別計算	50
a	原価計算の分類	50
b	個別原価計算	54
c	総合原価計算	59
	〔参考文献〕	84

3	標準原価の計算	85
1	標準設定の意義と前提	85
2	標準直接費の設定	87
3	製造間接費標準の設定	95
4	標準原価のフローと勘定記入	102
	〔参考文献〕	106

4	直接原価計算	107
1	直接原価計算の意義	108
2	直接原価計算と原価計算制度との関係	112
3	固定費と変動費の区分	115
4	直接原価計算の適用	119
5	直接原価計算と外部財務会計	123
	〔参考文献〕	126

5	特殊原価(意思決定原価)の調査	127
1	特殊原価はなぜ心要か	127
2	特殊原価調査の意義と特徴	134
3	特殊原価の基礎	135
4	特殊原価の種類とその適用	138
	〔参 考 文 献〕	147
6	利益計画と原価情報	149
1	利益計画の意義	149
2	短期利益計画における利益の種類	152
3	短期利益計画における原価情報の種類	157
4	短期利益計画のためのCVP分析	161
5	短期利益計画と予算編成との関係	166
	〔参 考 文 献〕	167
7	価格計算と原価情報	169
1	価格計算の意義	169
2	価格計算と原価補償	172
3	諸価格計算のための一般問題	173
4	市場価格計算と原価情報	175
5	差別価格計算と原価情報	181
6	最低価格計算と原価情報	183
7	む す び	185

〔参 考 文 献〕	187
8 振替価格と原価情報	189
1 分権的管理の必要と事業部制の意義	189
2 事業部別利益計算と振替価格の目的	190
3 振替価格の決定手続	192
4 意思決定目的と振替価格決定基準	195
5 業績評価目的と振替価格決定基準	203
〔参 考 文 献〕	212
9 原価管理と原価情報	215
1 原価管理の意義	215
2 伝達的手段としての原価情報	217
3 動機づけ的手段としての原価情報	221
4 業績評価の手段としての原価情報	225
5 原価差異分析にもとづく原価情報	227
a 計算による差異分析	227
b 責任による差異分析	230
c 原因による差異分析	231
6 原価管理報告書にもとづく原価情報	235
〔参 考 文 献〕	239
10 財務諸表と原価情報	241

1	月次損益計算と原価情報.....	241
2	セグメント別損益計算と原価情報	246
3	製造原価報告書と原価情報	249
4	年次損益計算と標準原価との関係	253
5	年次損益計算と直接原価計算との関係	256
	〔参 考 文 献〕	263
	 付録 原価計算基準.....	 265
	 索 引	 297
	邦 語 索 引.....	297
	外 国 語 索 引.....	304

1 原価会計とはなにか

1 原価会計の意義

▶ 企業会計における 期間計算と単位計算

およそ企業の経営活動のなかで、たとえば製造業の経営活動をみると、そこには財貨・用役などを調達し、これらを消費して製品の形に変えて販売しており、商業の経営活動では、仕入れた商品などをそのまま販売しているように、企業の経営活動にはさまざまなものがある。しかし、これらの経営活動について、企業会計がどのように区切って計算するかという角度からみると、そこには期間計算 (period accounting) と単位計算 (unit accounting) という二つの計算がある。前者の期間計算とは、一定期間における企業の経営活動について計算するものであって、一般に財務会計または期間損益計算が取り扱い、これを複式簿記機構に結びつけて計算している。後者の単位計算とは、同じ経営活動であっても、そこにふくまれている製品、商品などの一定単位あたりについて計算するものであって、一般に原価会計 (cost accounting) または原価計算が取り扱い、これもまた複式簿記機構に結びつけて計算することが多い。

ところが、期間計算の方では、周知のように費用・収益の対応の原則があるように、一定期間における経営活動に生じた費用と収益を取りあげている。いわば、マイナス分(費用)とプラス分(収益)の双方を計算し、さらにはその差額にあたる期間損益の大きさまでも計算している。しかし、単位計算としての原価会計・原価計算の方では、たとえ同じ経営活動を複式

簿記機構に結びつけて計算しても、通常は製品、商品などの一定単位あたりの原価(cost)だけを計算するにとどまっている。つまり、単位計算はマイナス分(原価)を計算するが、プラス分にあたる製品、商品の売価などを計算していないのである。

▶原価会計制度と特殊原価調査

これは奇妙なようであるが、実は原価会計

・原価計算を複式簿記機構に結びつけて計算すると、簿記の方には売上勘定があるから、この勘定で一定単位あたりのプラス分を期間売上という形で計算するから、これとの重複をさせて、単位計算の方ではマイナス分だけを原価として取り上げることになる。このような原価会計・原価計算は、複式簿記機構に結びついているだけに、これが期間損益計算と有機的な関係をもち、したがって、常時継続的に一定の秩序ある計算を行なうことができるから、この種の原価会計・原価計算をとくに原価会計制度(cost accounting system)または原価計算制度といっている。

しかし、原価会計は、このように制度として行なうばかりではない。たとえばトップの経営管理者層をはじめ、中位下位の管理者層がそれぞれに応じたプロジェクトについての意思決定をするために、またそれぞれに応じた計画を設定するために、原価会計がその目的に適合した原価に関する情報を臨時的に提供することもできる。この場合には、その目的に適合した特殊な原価をさがして計算するから、これを特殊原価調査(special cost studies)と呼んでいる。しかし、特殊原価調査の方は複式簿記機構と結びつかずに臨時的に計算するから、そこでは特殊原価というマイナス分を取り上げるだけでなく、これに対応する収益分つまりプラス分や、これからの差額つまり損益の大きさもとらえることができる。

▶原価会計の広狭二義

一般に原価会計とか原価計算とかいえば、これまでは原価会計制度のことであると解釈されていた。

これを「狭義の原価会計」といってもよい。この種の原価会計では、製品

などの製造と販売のために、(1) いかなる財貨・用役を消費したかを認識し、(2) そしてこれらがいかほどの大きさであるかを貨幣金額で測定し、それを材料費、労務費、経費などのように分類し、またはその消費した部署などにこれを配分して、(3) 最後に製品などの一定の単位あたりの原価として集計して報告し、ときには集計してから、(4) それぞれの関係者の責任などを明らかにするために、その原価を分析した上で報告するという一連の計算手続からなっている。しかも、この狭義の原価会計の場合には、上述したように複式簿記機構に結びついて常時継続的に行なう一定の計算秩序になっているから、後で述べるように、わが国の「原価計算基準」では、この狭義の原価会計について定めているのである。

しかし、特殊原価調査の方は、企業の各階層の管理者がそれぞれの要請によって、たとえばA案とB案とのいずれのプロセグトを選択する方がよいかというような意思決定に必要な特殊な原価をさがして臨時的に計算するのである。だから、そこには一定の計算秩序がないまちまちな計算であるが、これもまた原価会計の領域にふくめるならば、これを「広義の原価会計」といってもよい。本書では、この種の広義の原価会計に関する諸問題を取り上げているが、広義の原価会計が、さらに近代的な経営管理方式のなかに組み入れられると、これが管理会計 (management accounting) に発展する素質があることは注意せねばならない。

2 実際原価の計算

狭義の原価会計つまり原価計算制度では、実際原価 (actual cost) と標準原価 (standard cost) の二つの原価の計算が問題になる。実際原価の計算とは、製品などの一定単位について、製造、販売、一般管理の一連の経営活動で実際に要した財貨・用役を貨幣金額で集計し報告することであるが、製造工程には未完成の仕掛品や半製品という中間製品などもあるから、製

品ばかりでなく、これらにも実際原価を計算せねばならない。

▶ **原価要素** さて製品などに要した財貨・用役の構成部分を原価要素 (cost element) という。そこで原価会計では、まずなにが製品などの原価要素として認めうるかが、問題である。たとえば、消費材料や作業者の提供労務や消費電力などには金銭支出があり、しかも製品に要したものであることは明確であるから、原価要素となることには疑う余地がないが、たとえば個人企業で自己所有の建物の使用とか、個人企業の経営者が労務提供などをして、それには金銭の支出がない。しかし、それでも、製品に要したものであるから、これもまた原価要素になるという問題がある。また天災などの偶発事故による巨額の損害や異常の仕損、棚卸減耗損などは損失 (loss) であって、これは利益 (profit) に対比するものである。だから、これらは原価要素と認められないという問題もある。この種の認識の問題を原価性の有無とか、原価の能力性の有無の問題といっている。

さて、原価要素には、たとえばA製品のために材料3kgを要したとか、作業時間5時間とか、機械運転時間7時間を要したなどというように、その原価要素を度量衡単位で、物量的にそれぞれの消費量を計算することができるが、これが原価の計算にとっては基礎的なものである。しかし、このような度量衡単位で消費量が別々には計算できるが、これらをまとめて乗除加減ができないから、これらに、たとえば材料3kgが¥2,000とか、作業時間5時間が¥4,000であるとかいうように、貨幣金額を共通の測定尺度にして、製品などの一定単位あたりの原価を貨幣金額で計算するのである。

そこで、実際原価を厳密に計算しようとするれば、財貨・用役のそれぞれの原価要素に関する実際の消費量と実際の取得価格とから計算せねばならぬが、計算時に取得価格が判明しないことなどがあるために、予定価格などを用いることがある。このときでも、消費量の方が実際の消費量であれ

ば、その原価は実際原価と考えている。したがって、取得価格と予定価格とに価格差異が出てくるが、これは原価計算期間末または会計年度末に調整することになる。

▶ 費目別，部門別，製品別の三つの計算

(1) 費目別計算 実際原価の代表的な計算は製造工場にみられるが、そこでは原価計算期間（たとえば1ヵ月）に要した各種の原価要素を、財務会計のなかにある物品勘定、人件費勘定、保険料勘定、減価償却費勘定などの諸勘定から受けつがねばならない。そしてこれらからなる原価要素を材料費、労務費、経費に分類して計算するが、この計算を費目別計算という。この費目別計算は原価の第1段階における計算手続である。しかし、材料費、労務費、経費とは、原価要素の形態から分類した費目別計算であるから、必要があれば、さらに直接材料費、直接労務費、直接経費（特別費）とか、間接材料費、間接労務費、間接経費などに細分類した費目別計算もできる。

(2) 部門別計算 しかし、工場のなかには、製品の製造に直接に関係のある部門（これを製造部門という）があるほかに、たとえば動力部門や修理部門や、また工場管理部門などのように、製品の製造に間接に関係のある部門（これを補助部門という）もある。そこで上述の費目別計算をした原価が、どこの部門で使っているかを知らねばならない。このために、製造部門に使った原価を製造部門費とし、動力部門、修理部門、工場管理部門のような補助部門で使った原価を補助部門費として、それぞれにひとまず帰属させたり、ときには配分せねばならない。

ところが、製品は製造部門を通過するのであるから、その製品の単位あたりの原価を計算するには、どうしても補助部門費を製造部門へ集めねばならない。このように各部門に帰属または配分し、最後に製造部門に集めるところの一連の計算を部門別計算という。この部門別計算は、原価の第2段階における計算手続である。

(3) 製品別計算 このようにして、製造部門を通過する製品に原価を帰属させて集計するが、製品には量産品もあれば、個別受注品もあるから、製品の種類によって、その帰属させて集計する計算方法が違う。これには総合原価計算と個別原価計算との二つ方法に大別できるが(第2章参照)、この種の計算を製品別計算といい、この計算は原価の第3段階における計算手続である。

このように費目別計算→部門別計算→製品別計算の順序をたどることは、いずれの国の原価計算も同じであるが、この計算が複式簿記機構に結びつけて行なうようになったのは、英米では前世紀末から今世紀の初頭にかけてのことである。

► 製造原価と売上品原価 以上のような計算手続によって算定した製品の原価を製造原価 (cost of goods manufactured) という。しかし、これを販売する場合には、そこに給料、消耗品費、運賃、旅費、交通費、通信費、広告料などの原価要素を要するから、これにも販売費および一般管理費の費目別計算をするが、通例はこれからただちに売上商品に配分し、これを製造原価に加えて計算する。このようにして計算した原価を売上品原価 (cost of goods sold) という。しかし、最近ではマーケティングの問題が複雑化し、販売費の的確な部門別計算と販売費を管理する必要があり、また企業が大規模化し、事業部制などの管理方式をとるようになってきたから、一般管理費にも的確な部門別計算の必要が出てきたので、販売費、一般管理費にも費目別計算、部門別計算、製品別計算をする傾向もみられる。

3 標準原価の計算

標準原価は、実際原価の計算手続とはやや違って、さきに製品に要する財貨・用役の消費量については、インダストリアル・エンジニアリング、

動作研究、時間研究などの科学的調査方法や統計の方法によって予定し、それぞれの消費量に標準価格や予定価格または正常価格をもって計算する原価である。

すなわち、(1) 製品に要する直接材料には、正常な歩溜り仕損などを酌量して、それぞれの種類ごとの標準材料消費量を定め、またそれぞれの標準価格(予定価格または正常価格)を定めて、製品の標準直接材料費を設定する。(2) また製品に要する直接作業には、通常の認められる疲労手持時間などの余裕を酌量して、作業区分別の標準作業時間を定め、またそれぞれの標準賃率(予定賃率または正常賃率)を定めて、製品の標準直接労務費を設定する。(3) 製造間接費については、まず作業区分などのような部門別に区分し、その部門別の一定期間(原則として一会計年度または1カ年)中の直接作業時間、機械運転時間、生産量など製造間接費に関連のある物量を手がかりにして、その部門で基準にせねばならぬ操業度を定める。つぎに、製造間接費の原価要素には比例費、固定費のほかに通減費、通増費などがあるから、部門別の一定期間中の基準操業度における製造間接費予算額を求める。そして、たとえば直接作業時間あたり、または機械運転時間あたりなどの標準製造間接費配賦率を算定し、それを用いて製品ごとの標準製造間接費配賦額を計算するのである。

かかる標準直接材料費、標準直接労務費および標準製造間接費配賦額を製品の一定単位につき集計した原価を標準製品原価という。したがって、実際原価の計算のように費目別計算→部門別計算→製品別計算という順序によるよりは、むしろ製品別計算をさきに行なうといつてよい。このために製造指図書(製品の製作用業などについて指示している文書)に指定された製品の一定単位あたりの標準原価については、各種の直接材料費の標準、作業種別の直接労務費の標準および部門別製造間接費配賦額の標準を数量と金額で計算して定める。だから、これを表示するには、標準製品原価表を作成して、原価発生に責任のある