

原 価 計 算

早稲田大学教授

西澤 脩 著

中央経済社

〈著者略歴〉

昭和5年埼玉県生れ。昭和28年早稲田大学商学部卒業。昭和30年公認会計士第3次試験合格。昭和33年早稲田大学大学院博士課程修了後、米国ミシガン大学に留学。帰国後、講師・助教授を経て、現在早稲田大学教授、商学博士（早稲田大学）。公認会計士第2次試験委員（昭和56～58年）。

著者の
了解により
検印省略

原価計算

昭和58年4月25日 第1版発行

著者 にし 西澤 さお 脩 おきむ
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) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

振替口座・東京 0-8432

印刷 / 三栄印刷

製本 / 誠製本

落丁・乱丁本はお取替え致します。

ISBN4-481-24602-2 C3034

序 文

“Different Costs for Different Purposes” — 異なる原価計算目的には相異なる原価概念及び原価計算方式を適用すべきことは、近代原価計算の真髄である。

「異なる目的には異なる原価を」適用すべきことを初めて提唱したのは、『間接費経済学』（“*Studies in the Economics of Overhead Costs*,” 1923）の著者 J. M. クラークである。斯界の泰斗 C. H. ホーグレンも近著（“*Cost Accounting*,” 1982）の頭記において，“different costs for different purposes” を原価計算の主題とし、日常業務の計画及び統制、非日常的意思決定・政策立案及び長期計画、棚卸資産評価及び損益計算の3大目的を掲示している。

原価計算の目的や史的変遷の推移に関しては、多くの学説や論争が展開されてきた。しかし、基本的には、原価計算目的としては、外部報告から計画・統制へさらには意思決定へと拡張され、原価計算方式としては、原価計算制度から特殊原価調査へさらには意思決定分析へと拡大され、また原価計算領域としては、実際原価計算から標準原価計算へさらには営業費（研究開発費、販売費、物流費、社内金利、本社費等）会計へと進展されてきた。原価計算ほど目的・方式・領域が飛躍的に発展してきた会計分野は他にはなく、今後とも限りなく拡大・発展してゆくことは疑いない。

このような「成人に達した原価計算」（“*Cost Accounting Comes of Age*”）の全貌を集大成したのが本書である。本書では、5部19章100節にわたり、原価計算制度と管理のための原価計算の全問題を論述したが、「明日の原価計算」（コンピュータによる原価計算、原価計算の行動会計問題、原価計算への数理会計の適用、社会原価の計算と開示等）は紙幅の関係から割愛せざるをえなかったのも、他日を期したい。

第Ⅰ部「原価計算総論」では、第1章「原価計算の基礎理論」から説き始めている。ここでは「原価計算は情報システムの一種である」との基本命題に基づき原価計算を情報システムとして理解すべきことを主張し、かかる原価情報システ

ム (Cost Information System) の意義・構造・発展を論じている。ついで原価情報システムにおける原価及び原価計算とは、果して何かを解明する。このような原価計算の中心は原価計算制度にあり、日米において原価計算基準の制度化が強力に展開されてきた。第2章「原価計算の統一基準」では、この問題をとりあげ、両国における原価計算基準化の動向を一瞥した後、大蔵省企業会計審議会の『原価計算基準』について、その趣旨・目的及び原価概念・一般基準を論説する。原価計算の最も基本的かつ伝統的領域は、何といても実際原価計算であるので、第3章「実際原価計算総論」で、これを詳述する。ここでは、費目別計算→部門別計算→製品別計算の順で実際製造原価計算を論じた後、販売費及び一般管理費計算に論及している。1～8節では『大蔵省基準』を中心に『総理庁要綱』及び『商工省準則』を比較検討する方法によって理論的研究を進めている。その実務は9節に譲り、プラスチック成型加工業の場合について例示を加えてある。第4章「その他の原価計算総論」では、実際原価計算と並ぶ2大製造原価計算である標準原価計算を論じた後、営業費会計総論に言及している。原価計算が原価情報システムとして役立つためには、財務諸表作成目的のほか価格計算及び経営管理目的にも奉仕しなければならない。3節では、後者の価格計算及び経営管理目的のために制定された各種統一基準の概要を紹介する。

以上の原価計算総論を各論について発展させたのが、第Ⅱ部ないし第Ⅴ部である。製造原価計算のうち実際原価計算は第Ⅱ部で、また標準原価計算は第Ⅲ部で具体的な原価計算手続を詳細に記述している。これらの製造原価計算手続を論述した内外の文献は膨大な数にのぼるが、特に初学者には難解な個所が多く原価計算のマスターが至難の技であった。本書では、多年の教授経験から考案したプログラム学習を基に、符号により原価計算式と原価計算表を作成する独自の方式を開発し、当章の全節に一貫して適用した。本書の最大の特徴は、この点にある。

上記の製造原価計算以外に、価格計算及び経営管理目的の原価計算を極力詳述したのも、本書の特徴の1つである。第Ⅳ部「営業費管理」では、研究開発費 (R & D costs)、営業費 (Marketing costs)、物流費 (PD costs)、ゼロベース予算 (ZBB)、金利 (Interests) を論じ、第Ⅴ部「経営管理計算」では、「経営管理目的のための原価計算」のその他の諸手法として、直接原価計算 (DC)、事業部制 (Division system)、

特殊原価調査 (SCS), 経済性計算 (Economic study) を論説している。もとより, これら各主題は何れも単独著書になりうる程の質量を内包しているので, 必要最少限の記述にとどめ, その詳細は巻末の参考文献に譲っている。

全巻を通じて理論的な論説だけでなく, 極力事例を加え原価計算手続の具体化に努めた。特に事例では, 完全を期するため公認会計士第2次試験でかつて出題された問題より資料を入手し, 当該資料を援用して関係手続の例解を行なっている。巻末には, さらに高度の研究を希望する学究のために, 必要な文献目録と大蔵省の『原価計算基準』を参考文献として添付してある。

本書の草稿に当っては, 恩師青木茂男教授を初め, 『引用文献』で引用した著者の先生方の貴重な研究成果に負うところが極めて大きい。衷心より謝辞を申し上げたい。また本書の出版には, 中央経済社の山本時男常務及び長田光雄氏のご鞭撻とご支援が大きかった。併せてお礼申し上げたい。

昭和 58 年 4 月

西 澤 脩

目 次

第 I 部 原 価 計 算 総 論

第 1 章	原価計算の基礎理論	3
1	情報システムとしての原価計算	3
(1)	原価情報システムの意義	3
(2)	原価情報システムの構造	7
(3)	原価情報システムの発展	9
2	原価概念の階層化と体系化	10
(1)	原価の用語, 概念及び定義	10
(2)	一般的原価概念である企業原価	13
(3)	一般的原価概念である社会原価	15
(4)	個別的原価概念の区分と種類	16
(5)	原価概念の体系と相互関連性	17
3	原価計算の意義・特質・目的	20
(1)	原価計算と損益計算の相違点	20
(2)	給付及び原価計算の定義	21
(3)	原価計算の財務諸表作成目的	22
(4)	原価計算の価格計算目的	25
(5)	原価計算の経営管理目的	26
4	原価計算の種類と原価概念	27
(1)	原価計算制度と特殊原価調査	27
(2)	実際原価計算と予定原価計算	30
(3)	全部原価計算と部分原価計算	31
(4)	決算原価計算と経営原価計算	32
(5)	金額原価計算と原単位計算	33

2 目 次

第2章 原価計算の統一基準	36
1 日米における原価計算の基準化	36
(1) AAAの原価計算基準	36
(2) AAA以外の原価計算基準	41
(3) わが国の原価計算制度基準	42
(4) 中小企業の原価計算基準	44
(5) 経営管理目的の原価計算基準	45
2 原価計算基準の趣旨と目的	46
(1) 原価計算基準の設定趣旨	46
(2) 原価計算基準の基本的性格	49
(3) 原価計算の目的とその限定	52
(4) 原価計算基準の体系と構成	52
3 原価計算基準上の原価概念	55
(1) 原価計算基準の原価の定義	55
(2) 原価計算基準の原価の分類	57
(3) 原価計算制度上の非原価概念	59
4 原価計算基準上の一般基準	61
(1) 財務諸表作成の一般基準	63
(2) 原価管理の一般基準	65
(3) 予算管理の一般基準	67
5 原価計算と工業会計	67
(1) 原価計算と工業会計の関係	67
(2) 工業会計の勘定体系	70
(3) 原価計算と各勘定との関連	71
(4) 工場会計の独立と損益計算	73
第3章 実際原価計算総論	79
1 費目別実際製造原価計算	79
(1) 費目別の実際原価計算	79
(2) 製造原価の形態別分類	81
(3) 製造原価の機能別分類	85

(4) 製造原価の直間別分類	86
2 材料費の構成要素と計算法	87
(1) 材料費計算の実施要領	87
(2) 材料消費量の計算法	89
(3) 材料購入原価の計算法	91
(4) 材料消費価格の計算法	93
(5) 材料消費価格の計算例解	96
(6) 材料購入と関係帳票の事例	99
3 労務費の構成要素と計算方法	99
(1) 労務費計算の実施要領	99
(2) 支払労務費の計算法	101
(3) 消費労務費の計算法	103
(4) 労務費計算の関係帳票の事例	107
4 経費の構成要素と計算法	107
(1) 経費の種類別の計算法	107
(2) 減価償却費の計算法	109
(3) 複合費の意義と種類	110
(4) 経費計算の関係帳票の事例	111
5 費目別計算上の予定価格等の使用	113
6 部門別実際製造原価計算	115
(1) 原価部門の意義と種類	115
(2) 部門別原価計算の原価分類	117
(3) 部門別原価計算の実施手続	121
(4) 補助部門費の配賦方法	124
(5) 補助部門費の予定配賦	127
(6) 補助部門費配賦の計算例解	128
7 製品別実際製造原価計算	131
(1) 総合原価計算の意義と種類	131
(2) 個別原価計算の意義と種類	133
(3) 製造指図書の意味と種類	135
(4) 原価計算表の意義と種類	137
(5) 実際原価差異の算定と処理	138

4 目 次

8	販売費及び一般管理費計算	139
(1)	販売費及び一般管理費の分類	139
(2)	製造原価との区分基準	143
(3)	販売費及び一般管理費の計算	145
(4)	技術研究費の独立表示	146
9	プラスチック成形工業の原価計算	148
(1)	日本生産性本部の業種別基準	148
(2)	製造原価の費目別原価計算	151
(3)	製造原価の部門別原価計算	158
(4)	製造原価の製品別原価計算	159
(5)	その他の原価計算処理	161
第4章 その他の原価計算総論		165
1	標準原価計算総論	165
(1)	標準原価と原価標準の識別	165
(2)	標準原価の種類と内容	167
(3)	標準原価計算の実施目的	168
(4)	単位標準原価の設定と指示	171
(5)	標準原価差異の分析と処理	175
2	営業費会計総論	177
(1)	営業費の意義と種類	177
(2)	営業費と製造原価の相違	179
(3)	営業費会計の体系と領域	181
(4)	営業費会計上の原価概念	183
3	経営管理計算総論	184
(1)	『コスト・マネジメント』	184
(2)	『経営原価計算実施要領』	187
(3)	『物流コスト算定統一基準』	188
(4)	『売価算定統一基準』	192

第Ⅱ部 実際製造原価計算

第5章 実際単純総合原価計算	199
1 単純総合原価計算通論	199
(1) 単純総合原価計算の意義	199
(2) 単純総合原価計算の手続	199
(3) 単純総合原価計算の構造	203
2 期末仕掛品原価の算定方式	203
(1) 期末仕掛品の完成品換算量	203
(2) 平均法による仕掛品原価の算定	205
(3) 先入先出法による仕掛品原価の算定	209
(4) 後入先出法による仕掛品原価の算定	210
(5) 期末仕掛品原価の算定例解	211
3 総合原価計算上の歩減の処理	213
(1) 歩留の意義と歩減の種類	213
(2) 仕損費の種類と処理方法	215
(3) 減損費の種類と処理方法	215
4 正常減損費の発生と処理	215
(1) 正常な工程終点発生減損費	215
(2) 正常な工程始点発生減損費	219
(3) 正常減損費の計算例解(Ⅰ)	223
(4) 正常減損費の計算例解(Ⅱ)	226
5 正常・異常減損費の発生と処理	227
(1) 正常と異常の工程終点発生減損費	227
(2) 正常と異常の工程始点発生減損費	234
(3) 正常・異常減損費の計算例解	234
第6章 実際工程別総合原価計算	240
1 工程別総合原価計算通論	240
(1) 工程別総合原価計算の意義	240

6 目 次

(2) 工程別総合原価計算の手続	241
(3) 第Ⅰ工程原価計算の例解	241
(4) 第Ⅱ工程原価計算の例解	247
2 累加法の工程別総合原価計算	250
(1) 全原価要素法（途中材料非投入）	250
(2) 全原価要素法（途中材料投入）	251
(3) 加工費工程別総合原価計算	251
(4) 累加法工程別原価計算の例解	256
(5) 非度外視法・度外視法の例解	257
3 非累加法の工程別総合原価計算	261
(1) 純粹非累加の加工費法	261
(2) 修正非累加の加工費法	263
(3) 非累加法・累加法の計算例解	263
4 工程途中発生仕損費の計算例解	269
(1) 工程途中発生仕損費の計算例	269
(2) 工程途中発生仕損費の計算結果	271

第7章 その他の実際総合原価計算 273

1 等級別実際総合原価計算	273
(1) 等級別総合原価計算の意義と手続	273
(2) 等級別総合原価按分法の手続	276
(3) 等級別製造費用按分法の手続	277
(4) 等級別総合原価按分法の例解	281
(5) 等級別製造費用按分法の例解	283
2 組別実際総合原価計算	285
(1) 組別総合原価計算の意義と手続	285
(2) 組別総合原価計算の計算例解	287
(3) 組別総合原価計算の勘定処理	289
3 連産品の実際原価計算	293
(1) 実際連産品計算の意義と手続	293
(2) 実際連産品計算の例解	295

4	副産物の実際原価計算	298
(1)	実際副産物計算の意義と手続	298
(2)	実際副産物計算の例解	298

第 8 章 実際個別原価計算 303

1	実際個別原価計算通論	303
(1)	個別原価計算の意義と手続	303
(2)	個別原価計算の分類と種類	304
2	直接費の指図書への賦課	305
(1)	直接材料費の意義と処理	305
(2)	直接労務費の意義と処理	307
(3)	直接経費の意義と処理	307
3	間接費の指図書への配賦	309
(1)	間接費配賦の単位と方法	309
(2)	間接費予定配賦率の使用	310
(3)	間接費予定配賦率の計算	311
(4)	加工費の計算と配賦	312
4	仕損費及び作業屑の取扱	313
(1)	仕損費の計算及び処理	313
(2)	作業屑の評価及び処理	313
5	部門別個別原価計算	315
(1)	部門別個別原価計算の手続	315
(2)	部門別対総括配賦法の例解	317
(3)	原価計算表と勘定記入の例解	317
6	個別原価計算の差異分析	323
(1)	個別原価計算の差異分析法	323
(2)	原価計算表と勘定記入の例解	325
(3)	個別原価計算の差異分析例解	327
7	請負工事の個別原価計算	329
(1)	請負工事の個別原価計算例	329
(2)	請負工事の個別原価計算結果	331

第Ⅲ部 標準製造原価計算

第9章	標準原価計算の理論	335
1	標準原価計算の勘定連絡図	335
(1)	インプット法とアウトプット法	335
(2)	バーチャル・プランの勘定連絡図	336
(3)	シングル・プランの勘定連絡図	337
2	損益計算書上の標準原価差異	342
(1)	標準原価差異の種類	342
(2)	損益計算書上の表示法	342
3	標準原価差異の算定と分析	343
(1)	直接材料費の標準差異分析	343
(2)	直接労務費の標準差異分析	348
(3)	製造間接費の標準差異分析	349
第10章	標準原価計算の例解	356
1	標準総合原価計算の計算例解	356
(1)	標準単純総合原価計算の例解	356
(2)	標準工程別総合原価計算の例解	357
(3)	標準組別総合原価計算の例解	366
(4)	標準連産品計算の例解	367
2	標準個別原価計算の例解	373
(1)	標準単品個別原価計算の例解	373
(2)	標準ロット別個別原価計算の例解	374
第11章	標準原価差異分析の特論	380
1	標準直接材料費差異分析の再検討	380
2	直接材料費関係差異の分析法	381
(1)	材料受入価格・数量差異の分析	381
(2)	配合・歩留・受入価格差異の分析	385

(3) 配合・歩留・消費価格差異の分析	388
3 公式法による間接費差異分析	389
(1) 単一製品製造部門の三分法	389
(2) 複数製品製造部門の三分法	393
(3) 製造間接費分析の五分法	395
(4) 費目別製造間接費差異分析	397
4 実査法による間接費差異分析	398
5 不働費の原因別分析	400
(1) 暦日差異とその他差異の分析	400
(2) 不働費の原因別分析例解	401

第Ⅳ部 営業費管理

第12章 研究費の原価管理	405
1 主要各国の研究費会計基準	405
(1) 各国の研究費の意義と領域	405
(2) 各国の研究費の繰延経理	407
2 わが国の研究費会計規定	409
(1) 費用となる研究費の処理	409
(2) 原価性ある研究費の処理	409
(3) 独立表示すべき研究費の処理	410
(4) 繰延できる研究費の処理	410
3 研究費予算の編成と実施	411
(1) 研究費の本質と管理特質	411
(2) 費目別予算の編成と実施	413
(3) 部門別予算の編成と実施	413
(4) プロジェクト別予算の編成と実施	415
4 研究費の費用効果分析	415
(1) 費用効果分析の意義と種類	415
(2) 費用有効度分析による効率測定	416
(3) 費用便益分析による効率測定	416

5	費用効果分析の計算例解	417
(1)	費用便益分析の計算例解	417
(2)	費用便益分析の計算結果	419
第13章 営業費の原価分析		420
1	営業費分析の意義と方式	420
(1)	営業費分析の定義と特質	420
(2)	営業費分析の目的と限界	421
(3)	営業費分析の実施手続	421
2	純利益法と貢献差益法	423
(1)	セグメント別分析の2方式	423
(2)	貢献差益法の手続と利点	425
(3)	純利益法の欠点と補完	425
3	除去分析と取替分析	426
(1)	除去分析の意義と方法	426
(2)	取替分析の意義と方法	427
4	総合的営業費分析法	427
(1)	機能別分析の実施例	427
(2)	収益性分析の実施例	427
(3)	除去分析の実施例	429
5	製品別営業費分析の例解	429
(1)	製品別営業費分析の計算例	429
(2)	製品別営業費分析の計算結果	433
6	地域別営業費分析の例解	434
(1)	地域別営業費分析の計算例	434
(2)	地域別営業費分析の計算結果	437
7	算式法営業費分析の例解	437
(1)	注文規模別分析の計算例	437
(2)	注文規模別分析の計算結果	438