

現代原価計算全集



現代原価計算全集

實際原価計算

長崎大学教授 佐藤 好孝 著

同 文 館

<著者略歴>

佐藤好孝（さとう・よしたか）

1920年岡山に生まれ、神戸経済大学（現・神戸大学旧制）を卒業後、富山大学専任講師・長崎大学経済学部助教授を経て、現在長崎大学経済学部教授。

〔著 書〕

「コジオール原価計算」（千倉書房・昭和38年）

「現代消費主義原価計算の理論」（千倉書房・昭和44年）

「後進国の経済開発と特殊原価調査」（長崎大学東南アジア研究所・昭和45年）

〔共 著〕

「会計学講義」（山根編・第9章「原価計算」を担当；青林書院新社・昭和45年）

「簿記学議義」（高松・吉田編・第3章「生産過程の簿記」を担当；青林書院新社・昭和46年）

その他。

昭和50年6月20日 初版発行

《検印省略》

昭和58年2月20日 3版発行

略称—原価全集②

実際原価計算

著 者 佐 藤 好 孝

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 丁101
電話(東京)294-1801～6 振替東京42935

© Y. SATO

印刷：KMS

製本：雄正社

Printed in Japan 1975

責任編集者のことば

原価計算は、社会的要請に応じて絶えざる発展の途を辿り、今日にいたっている。それは企業経営の内的な要求だけでなく、企業をとりまくさまざまな利害関係集団からの要求にも基づくものであることを意味する。そして、現下の経済の激動期において原価計算の役割が改めて見直される動きが指摘される。

このような関係から現代の原価計算の内容が非常に多彩なものとなっているのは当然である。この原価計算の全貌を正確に伝えることを目的として本全集の企画を行なうにいった。原価計算に関する本格的な全集は内外ともに他に例をみないので、企画に当っては苦心を要したのであるが、幸いに同文館出版のスタッフほか多くの方々の協力を得てこれを次のように具体化することができた。

第1巻	原価計算総論	溝口 一雄 (神戸大学)
第2巻	実際原価計算	佐藤 好孝 (長崎大学)
第3巻	標準原価計算	板垣 忠 (山口大学)
第4巻	直接原価計算	小林 健吾 (滋賀大学)
第5巻	業績管理原価計算	小林 哲夫 (神戸大学)
第6巻	意思決定原価計算	豊島 義一 (東北大学)
第7巻	原価情報論	宮本 匡章 (大阪大学)

第1巻の総論につづく第2巻から第4巻までは原価計算のタイプ別の構成を示し、また第5巻および第6巻では原価計算の主要機能のうち近年とくに話題となっているものを二つに集約して取り扱い、さらに情報論的見地からのアプローチによるものを第7巻に位置づけた。

それぞれの巻には最適の執筆者をお願いすることができたので、所期の目的が十分に達成されるものと確信する。本全集が原価計算研究にかかわる広い層の方々から期待をもって迎えられとともにこれに対する忌憚のない意見が寄せられんことを心から願う次第である。

1974年2月12日

溝 口 一 雄

は し が き

実際原価計算は、原価計算の研究を志す人にとっては基本ないし出発点となるだけに、これまで内外の多くの学者によって説かれてきた。それだけに、逆に、本書の執筆は、私のような菲才な人間には、率直にいつて書きにくかったというのが執筆後の偽わらざる感想でもある。というのは、こうした多くの実際原価計算の著書のなかに、本書をどのように位置づけ、また特徴づけるかという非常に困難な課題があったからである。

これは、私がかねがね考えていたことではあるが、現代原価計算のもつ歴史と理論と実践という三つの側面をいずれかに偏することなく、程よく盛り込み、これを総合化した様な書物を書いてみたいという願望があった。だが、この願望は、よく考えてみれば、実はむずかしいことであって、私のような浅学・菲才な人間には荷が重すぎるものであった。だが、荷が重すぎるからといってこれをあきらめてはと思ひ直し、この私の日頃の願望に一步でも二歩でもよから近いものをもとめてまとめたのが本書である。そこで、こうした願望を具体的には、次のような構成のもとにまとめてみた。

第Ⅰ編では、これまで実際原価計算について説かれてきた原価理論の学説史的考察とその原価学説のもつ理論的内容ならびに原価理論の発展に伴って変化していった計算形態の歴史的考察とその計算形態のもつ実践的意義について究明した。

第Ⅱ編では、実際原価計算の実施上の前提をなす原価計算目的、原価の測定原則、原価の構成要素のもつ性格ならびに内容とその実践上の問題点、原価計算実施の出発点となる製造指図書が原価計算上果たす機能ならびに原価計算の適用に当って非常に密接な関係をもつ生産形態と原価計算形態との関係について究明した。

第Ⅲ編では、第Ⅰ編ならびに第Ⅱ編において究明してきた現代実際原価計算のもつ原価理論の性格ならびにその実施上の問題点を踏まえて、これが現実の実際原価計算技法にどのように反映しまた実現されているかを原価計算の構成

2 は し が き

(原価の要素別計算・原価の部門別計算・原価の負担者別計算)にしたがって、その各計算領域の計算手続きと処理手続きとの仕方について究明した。なお、現代社会においては、原価計算は、経済人にとっては、一般常識ないしは一般教養となっているにもかかわらず、これまで理解しにくい専門的知識として敬遠されがちであった。そこで叙述に当っては、なるべく理解し易くするために、計算手続きには多くの関係書式の伝票ならびに計算表を用いて説明し、また処理についてはなるべく多くの数値例を用いて議論を具体的に展開するように努めてきた。だが、思わぬうちに最初予定されていた紙幅を大幅に超過してしまったため、次の諸問題についての究明を省略せざるを得なくなったことは誠に残念である。

- (1) 実際原価計算の長所と短所についての検討の問題
- (2) 実際原価計算は全部原価計算でなければならぬかどうかの検討の問題
- (3) 原価計算上の成果計算の問題
- (4) 原価報告の問題

本書の執筆に当っては、この『現代原価計算全集』の基本的編集方針の趣旨にしたがって、学界ならびに実務界に寄与しうるにたるだけの内容をもたせるべく努力してきたつもりである。だが、ここで危惧することは、私の力不足と研究不十分のために、思わぬ欠陥が残っているかもしれない点である。この点は、同学の先輩諸賢のご教示をえて、後日に正してゆきたい。

はからずも、本年(昭和50年)6月に、日本会計研究学会第34回全国大会が本学において開催されるが、これと時と同じくして本書が完成してその出版の運びとなったことは、私にとって一生の思い出となるであろう。

最後に、本書の刊行にさいしては、同文館出版株式会社の中島朝彦社長をはじめ、特に担当の松元司氏には長期にわたってひとかたならぬ世話になった。また校正については、同文館関係者の熱心なご協力を得た。ここにあらためて、これらの方々に対して厚くお礼申し上げたい。

昭和50年4月

佐 藤 好 孝

目 次

第Ⅰ編 総 論————— 1

第1章 現代実際原価計算の発展の学説史的考察 …………… 3

第1節 初期の原価学説としての支出主義原価理論学説…………… 5

第2節 過渡期の原価学説としての時価主義原価理論学説…………… 9

第3節 現代の原価学説としての消費主義原価理論学説……………13

第2章 二つの実際原価概念 ……………16

第1節 支出原価理論に基づく実際原価……………16

第2節 消費原価理論に基づく実際原価……………20

1. 原価概念と支出概念との区分 (21)

2. 原価概念と費用概念との区分 (22)

第3節 消費原価理論に特有な付加原価の意義……………25

1. 付加原価の基本的な考え方とその処理 (25)

2. 付加原価の原価計算上の意義と利子費の計算 (27)

3. 特殊原価調査上の付加原価との比較 (29)

第4節 中性費用と非原価項目……………30

1. 中性費用の意義とその範囲 (30)

2. 中性費用と非原価項目との範囲の比較 (31)

第5節 原価の本質と原価概念……………33

第3章 原価計算制度とその計算体系……………36

第1節 原価計算の体系……………36

第2節 経営簿記体系の意義とその計算内容……………38

1. 工業会計組織とその特徴 (38)

2. 経営簿記の性格とその計算内容 (41)

3. 経営簿記と財務簿記との相違点 (44)

2 目 次

第3節 給付原価計算体系の意義とその計算内容	53
1. 給付原価計算の意義と任務	(53)
2. 給付原価計算の体系	(54)
第4章 実際原価計算制度と二つの計算形態	56
第1節 形式的・実質的一元の実際原価計算形態	56
第2節 形式的一元・実質的二元の実際原価計算形態	60
第Ⅱ編 実際原価計算実施上の前提	67
第5章 実際原価計算とその目的	69
第1節 企業の利害関係者と原価計算目的	69
1. 企業外部の利害関係者の原価計算に対する要請	(69)
2. 企業内部の利害関係者の原価計算に対する要請	(70)
第2節 実際原価計算の利用目的	71
1. 財務諸表作成目的	(71)
2. 価額計算目的	(74)
第6章 実際原価計算における計算原則	78
第1節 消費原則と原価の測定	78
1. 消費原則の意義とその問題点	(78)
2. 消費原則が発生原則に代って適用される根拠	(79)
第2節 正常化原則と原価の測定	82
第7章 原価を形成する諸要素	84
第1節 原価の形成要素としての操業度	85
1. 操業度の性格と意義	(85)
2. 操業度の測定尺度とその選択	(86)
3. 操業度の表現形式	(88)
4. 操業水準の種類とその意味・内容	(92)
第2節 原価の形成要素としての財貨価格	104

1. 財貨価格の計算の意義とその問題点	(104)
2. 各種の評価価格の性格とその内容	(106)
第8章 実際原価計算と製造指図書	109
第1節 製造指図書の性格とその発行上の諸問題	109
1. 製造指図書の意義	(109)
2. 製造指図書の発行とその発行上の注意事項	(110)
3. 製造指図書の種類と形式	(113)
第2節 製造指図書の機能と原価計算	118
1. 給付関連性と製造指図書	(118)
2. 原価管理と製造指図書	(122)
3. 総合原価計算と製造指図書	(123)
第9章 実際原価計算形態と生産形態との関係	124
第1節 製品の単位別原価の計算と三つの計算思考	124
1. 二つの基本的な計算思考と原価計算形態	(124)
2. 等価係数計算法の性格とその問題点	(128)
第2節 生産形態と計算方法の選択	132
第Ⅲ編 実際原価計算の構成とその計算	141
第10章 実際原価計算の構成とその問題点	143
1. 原価の要素別計算	(144)
2. 原価の部門別計算	(145)
3. 原価の製品別計算	(146)
第11章 原価の要素別計算	147
第1節 原価要素の概念とその構成	147
1. 原価要素の概念	(147)
2. 第1次原価要素と第2次原価要素との区別の必要性	(148)
3. 原価要素構成表の作成	(149)

4 目 次

第2節 原価要素の分類原則	152
1. 形態別分類法	(152)
2. 機能別分類法	(154)
3. 製品との関連における分類法	(154)
4. 操業度との関連における分類法	(155)
5. 原価の管理可能性を基準とする分類法	(161)
第3節 原価要素の性格とその把握法(総論)	162
1. 記帳に基づく直接測定法(帳簿棚卸計算法)	(163)
2. 棚卸表作成に基づく間接的測定法(実地棚卸計算法)	(164)
3. 支出の期間配分法(要支払額計算法)	(165)
4. 価値消費の自主査定法(自主計算法)	(166)
第4節 材料費の把握計算(各論その1)	167
1. 材料受入価格の把握計算	(167)
2. 材料消費価格の把握計算	(183)
3. 材料実際消費量の把握計算	(192)
4. 材料の消費とその記帳	(195)
第5節 労務費の把握計算(各論その2)	200
1. 賃金制度と労務費の構成	(200)
2. 支払賃金計算と消費賃金計算との関係	(202)
3. 賃金形態と労務費の計算	(204)
4. 賃金額の計算とその問題点	(211)
5. 支払賃金の計算とその記帳	(217)
6. 消費賃金の計算とその記帳	(219)
第6節 製造経費の把握計算(各論その3)	223
1. 製造経費と一般管理・販売費との関係	(223)
2. 製造経費の範囲とその分類	(225)
3. 製造経費の消費高の計算とその記帳	(227)
4. 一般管理・販売費と総原価	(231)
第12章 原価の部門別計算	235

第1節 原価の部門別計算実施上の諸問題	235
1. 原価部門設定の第1段階としての原価領域の限定	(235)
2. 原価部門の設定とその編成	(237)
3. 原価の部門別計算と原価計算形態	(240)
第2節 原価の部門別計算と原価要素の集計	242
1. 部門費計算とその費目の分類	(242)
2. 部門費計算と部門共通費の配賦基準	(248)
3. 製造間接費の部門別集計とその記帳	(255)
第3節 補助部門費の製造部門への配賦	261
1. 補助部門費の配賦基準と配賦経路の設定	(261)
2. 補助部門費の製造部門への配賦法	(263)
第4節 製造間接費の製品別配賦計算	271
1. 製造間接費の配賦計算の発展とその計算形態	(271)
2. 製造間接費の実際配賦法	(273)
3. 製造間接費の予定配賦法	(286)
第13章 原価の製品別計算	295
第1節 総 説	295
第2節 実際個別原価計算	296
1. 実際個別原価計算の性格とその計算の特徴	(296)
2. 実際部門別個別原価計算	(297)
3. 仕損品ならびに作業屑の処理	(302)
第3節 実際総合原価計算	305
1. 総合原価計算思考の特徴と仕掛品評価	(305)
2. 総合原価計算における仕損費の処理	(313)
3. 総合原価計算における副産物の評価とその処理	(315)
4. 単純(単一工程)総合原価計算法	(316)
5. 組別総合原価計算法	(322)
6. 工程別総合原価計算法	(327)
7. 等級別総合原価計算法	(333)

6 目 次

参考文献	343
------------	-----

索 引	345
-----------	-----

第 I 編 總 論

第1章 現代実際原価計算の発展の学説史的考察

現代原価計算も、他の科学一般にみられる発展と同様に、生成→発展→新質の発生（分化）という過程を経て発展してきた。そこで、こうした原価計算の発展の問題を考えるに当たって、先ず最初に明確にしておかなければならないことは、原価計算の生成起源をいかなる時点に求めるかということである。この生成起源の求め方は、これまで各論者の原価計算に対する認識の仕方によって相違してきた。

いま、この基準年次の求め方に対する考え方を大別すれば、大略次のような二つの見解がある。その一つは、これを中世の「前貸問屋制」(putting-out system) ないしは「問屋制家内工業」(wholesales handicraft system) にその生成の母体を求めようとする見解であり、他の一つは、これを英国の産業革命(industrial revolution) によって企業形態が商業形態から生産的工業形態へと移行する過程において形成された「工場制工業」にその生成の母体を求めようとする見解である。

これら二つの見解のうち、いずれをその基準年次と考えるかということについては、上述したように各論者の原価計算に対する認識の仕方によって異なる。だが、これを比較してみる場合、後者の英国の産業革命以後に構成された「工場制工業」に原価計算生成の母体を求める見解の方が支配的である。そうして、これは、文献的には周知のガルク・フェルズの共著『工場会計』(Gark, E. and J.M. Fell, *Factory Accounts*, 1887.) の出版された1887年(明治20年)以後にこれが求められている。

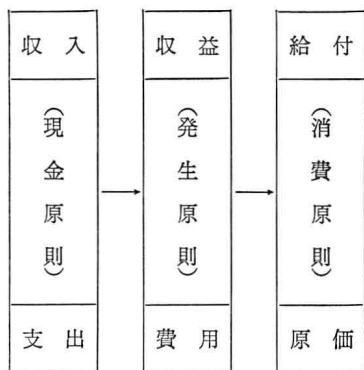
注1)
 というのは、会計史家の文献的考証によれば、1887年以前においては、原価記帳と財務記帳との間には全く帳簿技術上の関係がなく、当時原価記帳が行

注1) Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, 1933. Ch., XX.; 片野一郎訳「会計発達史」第20章参照。

なわれていたとはいっても、それは単に数量記帳にとどまり、これを金額的に表示して、その価値の流れを計数的に把握するという段階にまでは達していなかったという事情にあったからである。もちろん、1887年以前といえども、全然原価計算に対する一般企業家の関心がなかったわけではないが、上述のような状態であったので、製品原価の工程別記録も、また製品別記録も全く行なわれていなかったというのが実情のようである。ただわずかに商業簿記上の商品勘定と同一構造をもつ「商品帳」(merchandise book)を設けて、これに生産関係記録を財務簿記的手法によって行なうといった程度であった。したがって、この時代(1887年以前)は、生産過程の記録が行なわれていたといっても、あくまで「備忘的記録」の域を脱していない状態であった。このため、この現代原価計算の生成の前史の時代には、いまだ明確な原価概念は成立していなかった。そこで、以下、1887年に出版されたガルク・フェルズの共著『工場会計』を現代実際原価計算の生成の基準年次に求め、それ以後の現代実際原価計算の発展の歩みを学説史的観点から取り上げてみる。

現代実際原価計算の理論の発展は、実は、企業の損益計算が次掲の図示のよう

図 1-1



によって確立された工業利益計算制度の誕生によって、費用と原価との区分に関する問題、中性収益(営業外収益)と給付(給付収益すなわち売上収益)との区分に関する問題ならびに付加原価の追加の問題などが発生する過程において、後述するような実際原価計算理論の学説が形成されてきた。

これを別のいい方をすれば、現代実際原価計算理論は、経営計算制度上の基本概念である支出・費用・原価という三つ

の概念に対し、これに対応する収入・収益・給付という三つの概念の一連の関係において、支出概念が支出概念と費用概念とに分化し、さらに費用概念が費用概念と原価概念とに分化する過程において発展してきたという歴史的な経緯

をもっている。そこで、いま、実際原価計算が、今日のような計算技術的にも原価理論的にも成熟したものに発展してきた跡を、原価学説史的観点から、次のように三つの発展段階に分けて考察してみることにする。

もちろん、ここに三つの発展段階とは、後述のごとく、支出主義原価理論学説の時代（第1期段階）、時価主義原価理論学説の時代（第2期段階）、消費主義原価理論学説の時代（第3期段階）、という三つの時代区分を指すのだが、この三つの時代区分は必ずしも順を追って発展してきたというよりも、むしろ相互に重なり合って雁行的に発展してきたといえる。だが、これが、今日では、第2期段階の時価主義原価理論学説が、今日の支配的な原価学説である消費主義原価理論学説に収斂され、結局初期からの伝統的な学説である支出主義原価理論学説と現代の支配的な学説としての消費主義原価理論学説とが相対立する形で、いまなお引続き説かれているというのが現状である。

第1節 初期の原価学説としての支出主義原価理論学説

ガルク・フェルズによって確立された原価計算制度が誕生した1887年前後は、英国の産業革命の進展によって、企業形態がさらに一段と商業形態から生産的工業形態へと発展したため、従来商業利益計算法として発達してきた期間損益計算制度が企業利潤の計算法として一定の限界に達し、時代に即応した工業利益計算法に相応しい新たな形態の期間損益計算制度の誕生が要請されつつあった時代であると同時に、会計思想的には資本主主体理論（*proprietorship theory*）から企業実体理論（*business entity theory*; *Geschäftstheorie*）へと移行しつつあった過渡的時代でもあった。

（注） リットルトン教授は、企業実体理論の生成・発展について「19世紀最後の10年間における大陸諸国の学者の研究では、企業実体理論の起源は19世紀の80年代にあると考えられていた。しかし、その後の研究によると、それよりよほど以前にその地盤があるようである」と述べ、さらに「企業実体理論は、1900年以前においては複式簿記の本質論として十分に成長をとげていたとはいいい得ない。企業実体理論に関する初期の諸概念は、のちに20世紀にはいってからその内容が充実してきたのである」と述べている（Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, p. 193, p. 200.; 片野一郎訳、前掲書、294頁、303頁.）。