

■最新会計学講座

最新原価計算論

滋賀大学教授

小林健吾著

中央経済社

著者紹介

昭和29年3月、名古屋大学経済学部卒業、その後同大学大学院経済学研究科修士課程修了後、名城大学・専修大学を経て、昭和43年10月滋賀大学経済学部助教授、昭和46年4月同経済学部教授、現在に至る。昭和43年日本会計研究学会賞受賞、昭和49年～50年アメリカ・コロンビア大学に留学。公認会計士第2次試験委員（昭和53年）

【共編著】『簿記読本』（昭和49年）東洋経済新報社、『直接原価計算』（昭和51年）同文館。

最新原価計算論

昭和53年6月20日 第1版発行

昭和53年12月20日 第5版発行

著者	こばやし けんご
発行者	渡辺 正一
印刷所	懶文唱堂

発行所 懶中央経済社

東京都千代田区神田神保町1の31の2

電話 (293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

〒101 振替・東京 0-8 4 3 2

落丁・乱丁本はお取替え致します。

誠製本

3034-244928-4621

序

原価計算の総論的な書物としては、すでに多くの労作が公刊されている。しかし、ここに筆者なりに従来諸説を検討し、妥当と思われなかったり、あるいは明らかに誤解にもとづくものは思い切って排除した原価計算論を公刊することにした次第である。

筆者が始めに原価計算論の総論的書物を出版したいと思ったのは十数年前であった。しかし、とくに昭和38年に中央経済社から番場嘉一郎先生の「原価計算論」が出版されるに及んで、こうした書物を出版することは当分の間断念せざるをえないことを知った。筆者が多少ともそれ迄の原価計算論に対して加えるところあるものと自負していた問題点の多くが、より精密に良く熟考されてあるばかりか、筆者が当時自らの方法論的基礎のために勉強し、また思いめぐらしていたところのプラグマティズムの論理による会計理論の展開の構想に相当するものが見事に一貫されていることについても、驚嘆を禁じえなかった。そして、それ以来、番場嘉一郎先生の直接の御指導を賜りながら、先生のいささかもなおざりにされない厳しい研究態度に接しながら、それらを見習うべく努めながらも、この種の書物を執筆する気が起きなかったものであった。しかし、昭和52年から中央経済社の公認会計士二次試験講座の実際原価計算の部を担当してまとめながら、原価計算論の書物を刊行することによって筆者が幾つかの貢献をなしうる余地があると考えようになった。そこで前記の二次試験講座に加筆して改めてまとめたのが本書である。

本書は、原価計算の中でも実際原価計算に大きな重点を置いている。この程度の書物で実際原価計算のほか標準原価計算、直接原価計算および特別計画計算（特殊原価調査）までも詳細に取り扱うことは不可能である。またこの中直接

2 序

原価計算については別著を刊行しているので、全くの概要に止めることにした。このほか、標準原価計算と特別計画計算についても論をつくしえないばかりか、十分に例題を呈示することさえできなかった。これらについてはそれぞれ別に書物としてまとめたいと思う。

また、勘定機構そのほかの工業簿記的な問題についても、一部を除いては言及していない。これについても他日を期すより仕方がないであろう。

このように紙幅の関係から十分に論考しえなかった不満はつきないが、しかしこの書物としてはそれなりにまとまったものであり、とくに総合原価計算での仕掛品原価の計算と減損仕損の処理については明解に分り易く解明しえたいばかりか、原価発生（原因）主義的な観点からの論理的な展開への道を開きえたと自負している。また、初学者にとっても、原価計算の計算技法を技法として受け入れることを要求するのではなく、論理的に理解しうるように努力したつもりである。そのために多少は理論的にどくなったかも知れないが、めんどうがらずに思考されることを望みたい。

最後に未筆ながら、本書の刊行に際しては中央経済社の渡辺正一氏はじめ社員御一同に深く感謝の意を表しておきたい。とくに企画から出版まで御世話になった長田光雄氏に心から御礼を申し上げる次第である。

昭和53年 5 月

小 林 健 吾

目 次

第 1 章 原価計算総説	1
第 1 節 原価計算の概念	1
第 2 節 原価計算の目的	6
1 総 説	6
2 財務諸表作成目的	8
3 価格計算目的	9
4 原価管理目的	11
5 予算編成・統制目的（予算管理目的）	12
6 選択的意思決定目的	14
第 3 節 原価計算システムの諸問題	15
1 原価計算と財務会計	15
2 原価計算制度と特別計画計算（特殊原価調査）	18
第 4 節 原価の一般概念	20
第 5 節 原価の諸概念	26
1 原価計算制度上の原価の諸概念	26
2 特別計画計算における特殊原価概念	29
第 6 節 非原価項目	32
1 非原価項目とは	32
2 経営目的に関連しない価値の減少項目	34
3 異常な状態を原因とする価値の減少項目	36
第 2 章 原価の分類	37
第 1 節 原価要素の分類の観点	37
第 2 節 形態別と機能別分類	39
第 3 節 直接費・間接費と部門個別費・部門共通費など	41

2 目 次

第4節 変動費と固定費	43
1 各種のコスト・ビヘイビア	43
2 直線的経過の仮定と操作範囲	45
第5節 管理可能費と管理不能費	47
第3章 原価計算の種類と会計機構	51
第1節 原価計算の分類	51
第2節 総原価の計算	52
第3節 原価計算の形態	54
1 個別原価計算と総合原価計算	54
2 部門別計算の有無と原価計算形態の分類	59
第4節 原価計算の会計機構	60
1 財務会計と原価計算	60
2 原価の三段階計算	62
3 原価計算と勘定機構	63
第4章 材料費の記録と計算	65
第1節 費目別計算と材料費の分類	65
1 費目別計算の分類	65
2 材料費の分類	66
第2節 材料購入原価の計算	67
第3節 材料消費量の計算	69
1 継続記録法	69
2 棚卸計算法	71
3 逆計算法	72
第4節 材料消費価格の計算	73
1 実際単価法	73
2 予定単価法	77

第5章 労務費の計算	79
第1節 労務費の分類	79
1 形態別分類	79
2 目的別・機能別分類	80
第2節 直接労務費の計算	82
1 作業時間の計算	82
2 賃率の計算	83
第3節 間接労務費の計算	84
第6章 経費の計算	85
第1節 経費の分類	85
第2節 直接経費の計算	85
第3節 間接経費の計算	86
1 支払経費	86
2 内部測定経費	86
3 支払経費・月割経費・測定経費・発生経費	87
第4節 複 合 費	88
第7章 製造間接費の配賦計算	91
第1節 実際配賦と予定配賦	91
第2節 配賦計算の方法	93
1 総括配賦法と部門別配賦法	93
2 一括配賦法、グループ別（群別）配賦法、費目別配賦法	95
3 配賦基準の選択	95
第3節 基準操業度の選択と間接費予算	97
1 基準操業度の選択	97
2 間接費予算	100
第4節 予定配賦と配賦差異	101
1 配賦差異の算定	101

4 目 次

2 配賦差異の分析と処理	102
第8章 原価の部門別計算	107
第1節 部門別計算の必要性	107
第2節 原価部門と設定基準	109
1 原価部門とその種類	109
2 原価部門の設定基準	111
第3節 部門費の集計	112
1 部門費の範囲	112
2 部門別計算の手順	112
第4節 部門共通費の配賦	113
1 費目別・グループ別配賦	113
2 配 賦 基 準	115
3 部門別計算での予定配賦	117
4 部門費の集計の例	118
第5節 補助部門費の配賦	121
1 補助部門費の配賦	121
2 補助部門費の配賦基準	121
3 配 賦 方 法	126
第9章 総合原価計算	137
第1節 製品別計算の形態と原価集計の単位	137
1 原価の製品別計算の形態	137
2 総合原価計算の種類	139
第2節 単純総合原価計算	139
1 単一工程と工程別	139
2 単一工程総合原価計算の方法	140
3 ワーク・シートとしての原価計算表の利用	142
第3節 仕掛品原価の計算	149
1 仕掛品原価計算の必要性	149

2	仕掛品評価法	150
3	仕掛品原価の計算法	151
4	平均法	152
5	先入先出法	153
6	後入先出法	157
第4節	減損・仕損・作業屑	160
1	総説	160
2	工程始点で減損・仕損が生ずる場合	162
3	工程を通して平均的に生ずる場合	169
4	工程の一定点で生ずる場合	181
5	工程の終点で生ずる場合	192
6	簡便的な取扱い	194
7	仕損品・作業屑の評価と処理	195
第5節	工程別総合原価計算	196
1	総説	196
2	累加法と非累加法	200
3	加工費工程別総合原価計算	206
第6節	組別総合原価計算	213
第7節	等級別総合原価計算	215
1	等価係数による原価の按分計算	215
2	等級別計算での等価係数	216
3	等級別計算の方法	217
4	等級別計算の例	219
第8節	連産品の計算	224
第9節	副産物の評価と処理	227
第10章	個別原価計算	229
第1節	個別原価計算の意義	229
第2節	製造指図書機能	229
第3節	個別原価計算の種類	230

6 目 次

第4節 単純個別原価計算	230
第5節 部門別個別原価計算	232
第6節 仕損の処理	234
第11章 標準原価計算	237
第1節 標準原価計算の意義と目的	237
1 標準原価計算とは	237
2 標準原価計算の目的	239
第2節 標準原価の種類と方法	245
1 標準原価の種類	245
2 パーシャル・プラン、シングル・プラン、デュアル・プラン	250
3 標準原価差異の算定法としてのインプット法とアウトプット法	253
第3節 原価標準の設定	256
1 直接材料費標準の設定	256
2 直接労務費標準の設定	257
3 直接経費標準の設定	258
4 製造間接費標準の設定	258
5 標準原価カード	262
第4節 実績標準原価の計算と原価差異の算定	262
1 量産品の標準原価の計算と原価差異	262
2 パーシャル・プランの勘定記入	268
3 指図書別標準原価の計算と原価差異	270
4 シングル・プランの勘定記入	275
第5節 原価差異の分析	278
1 直接材料費差異	279
2 直接労務費差異	283
3 直接経費差異	286
4 製造間接費差異	286
第12章 直接原価計算	291
第1節 直接原価計算の意義	291

1	直接原価計算とは	291
2	直接原価計算の利用目的	292
第2節	直接原価計算の構造	296
1	費用・収益対応の仕方における相違	296
2	営業利益額などの相違	297
3	営業利益の計算区分と表示における相違	301
第3節	直接原価と期間原価の分解	303
1	直接原価と期間原価の分解	303
2	変動費・固定費の分解	303
第4節	直接標準原価計算	304
第5節	利益計画への利用	305
第13章	特別計画計算（特殊原価調査）	307
第1節	特殊原価調査の今日的意義と課題	307
1	今日的な重要性	307
2	特別計画計算の問題領域と課題	309
第2節	増分利益分析の適用方法	312
1	増分利益分析のフレーム・ワーク	312
2	増分利益分析の適用	315
第3節	特殊原価概念（詳論）	318
第4節	増分利益分析の例	323
付録	原価計算基準	327
索引		355

第1章 原価計算総説

第1節 原価計算の概念

原価計算とは、企業の経営活動において消費され犠牲にされる物財・労働・サービス（役務・用役）の経済価値を評価し、これを発生形態別や経営活動の機能別、発生場所別に分類・測定することから、さらに必要に応じて製品別、提供サービス別、プロジェクトの代替案別、管理責任区分別に分類集計し、分析を行うことによって、要求される原価の情報を提供するシステムである。

この定義に含まれるところを分類してあげるならば、次のようにいうことができる。

(1) 原価計算は価値消費の計算である。

経営における経済価値の消費は、経営目的の達成のために行われる。いい換えれば、新しい価値の創出に関連する活動のために、物財・労働・サービスなどが犠牲にされ消費される。そこで、消費された価値を測定し計算することは、この価値消費の目的に関わして行われる。すなわち、まずどのような範囲の価値消費を計算の対象とするかが問題となるが、原価計算ではその価値消費によって創り出されるアウトプットであるところの給付に関連して計算されるのである。このアウトプットである給付の定義づけに応じて、そのための価値消費というインプットである原価の範囲が限定されることになる。この意味では、原価計算も一種のインプット・アウトプット計算にほかならない。しか

2 第1章 原価計算総説

し、以下で述べる特徴からして、企業経営における最も重要なインプット・アウトプット計算の1つである。

したがってまた、原価計算においてもこのインプット・アウトプット計算の必要や重点の置き方によって、どのような給付(アウトプット)が問題にされるかが異なり、それに応じて問題とされる原価の範囲も異なってくる。たとえば、製造・販売活動を通してなされる販売給付に対する原価の計算では、この製造・販売活動の過程でそのために消費される経済価値が対象とされる。これに対して、製造給付を問題としなければならないときにはそれに対する製造原価がとりあげられ、部門給付に対しては部門原価なる概念が生ずることになる。このように、原価計算は本来的には経営給付のひろがりと多様性に応じて、さまざまな範囲の価値消費としてとらえられるのであって、製造原価計算に限定するものではない。しかし、工業経営の特徴的な経営活動がその製造過程にあり、この過程のインプット・アウトプット関係の複雑さからして、原価計算の重点を製造原価計算において説明されることになるのである。

(2) 原価計算は経済価値の消費の評価計算である。評価計算であるということは、第1には貨幣金額によって表現されることを基本としていることを意味している。

原価計算では、貨幣金額による計算のみならず、物財・労働およびサービスの消費量の把握も重視される。すなわち、原価計算ではインプット量を貨幣金額でつかむためには、これを物量単位での測定と、この単位当りの金額の計算といった形で行うことが適切な場合が多い。物財の経済価値の消費は、投入された物財の数量と、この単位当りの消費価値額に分けて把握されることが多いのである。こうしたことから、原価計算は数量計算をもその計算の主要な部分としているといえる。しかし、原価の概念で説明するように、原価計算は貨幣金額をもって価値消費を評価するところに本質的な特徴があるのであり、数量計算はこの貨幣金額による計算の計算経過のための要素として必要になり、ま

たその貨幣金額計算の目的を達成するための分析要素・説明要素として必要になるといえる。

評価計算であることの第2としては、上述の単価をどのような金額で表わすかが重要になることがあげられる。これは原価の概念の所で述べるであろう。

(3) 原価計算で把握される経済価値の消費は、過去に行われたそれに限定しない。

製造・販売活動が現実に行われた後に、そこで実際に発生した原価（過去原価とよぶ）を把握することは、今日でも重要である。しかし、現在の原価計算はこの過去原価の意味での実際原価の計算に限定しない。製造・販売が行われるに先立って事前的にも計算される（これを未来原価とよぶ）。すなわち、事後的に現実に発生した原価を把握するのみならず、現実に発生するべきであった原価をも計算する。

事前的に行われる原価計算（事前原価計算とよぶ）には、標準原価計算における製品原価標準の算定、個別受注生産での受注決定のための見積製品原価の計算、予算編成のための予算原価の計算、および経営意思決定における代替案の評価のための特別計画計算（特殊原価調査）があげられる。これらは、それぞれの原価計算目的をはたすために、製造・販売活動を行う以前に、一定単位の製品の生産に消費されるべき原価を設定したり（標準原価の場合）あるいは予測し見積り（見積原価の場合）、または予算上の製造量を達成するに必要と考えられる原価を予定する（予算原価の場合）。さらにまた、特別計画計算ではある代替案を選ぶ場合に発生すると予測される原価を算定してみるのである。

これに対して、製造・販売が行われた後に発生すべきであった原価を計算することは、実際に発生した原価と比較して管理に役立てるのに重要である。およそ、ある実際に発生した数値から何らかの知識や判断が引き出されるためには、別の数値との比較が有効に行われねばならない。これは原価によって管理する場合でも同じである。このように比較される数値として前月あるいは前年

4 第1章 原価計算総説

の同種の数値が選ばれるとき、これを期間比較とよび、また他の経営のそれが選ばれるとき、これを経営間比較とよぶ。しかし、原価比較を有効に行うためには、同じ状況で発生すべき数値を選ぶことがもっとも適切である。そこで標準原価計算や予算管理では、実際に発生した原価と比較するために、実際に製造・販売が行われた後に、この実績の営業量に対して発生すべきであった原価を算定することが行われる。実績標準原価とか実際営業量に対する予算許容額がこれである。これらの実績標準原価や予算原価と実際原価とを比較することを、標準実際比較とか予算実際比較とよぶ。これらの比較は、とくに原価管理で核心となるのである。

(4) 原価計算は目的に向けられた計算である。

およそ企業会計全体が1つの技術として考えられるのであるから、原価計算もそれによって達成しようとする目的によって規制されるものといえる。そこで、こうした一般的な技術としての性格から、その時代で中心的な原価計算目的とされるところが、しばしば原価計算の定義にまで影響することになっている。すなわち、近代の原価計算は価格決定問題に関連して生成したといわれるが、この目的および財務諸表目的は製品原価の概念を成立させ、これを中心に確立してきた。このため、一時期には、期間損益計算と原価計算とを期間計算と製品単位計算として説明することも行われた。

しかし、今日では、原価計算をもって製品原価の計算の方法であるとする定義では狭すぎる。価値消費をその消費場所別、すなわち原価をその発生場所別に分類して把握することは、製品別の原価の正確な算定のために必要であるばかりでなく、原価管理目的のためには、こうした場所別計算（部門別計算ともよばれる）それ自体が、中心的な地位を占めることになる。さらに、原価管理目的のためには、部門別計算も原価の発生場所別計算としてよりも、原価の責任区分別計算として重要になると考えられるようになった。また、特別原価計算においては、代替案別・プロジェクト別の計算という観点でみられることにな

る。さらに、直接原価計算の発展は、すべての製造原価を製品別原価に集計することに対してさえ、疑問を提供するに至っている。こうした原価計算の基本的な定義における変化は、原価計算が利用目的に向けられた技術であるという本質に則して理解されなければならない。AAAも1966年の「基礎的会計理論」(ASOBAT)において、管理会計を「……利用目的に適合した技術および概念を適用することである」と定義したが、この利用目的のための諸概念と技術の体系であるという性格は、原価計算についてもあてはまるのである。

すなわち、ASOBATでは関連性(または目的適合性)、検証可能性、不偏性、量的表現の可能性の4つを会計情報の基本的な基準としたが、この中でも関連性の基準については、4つの中でももっとも基本的であるとしている。この関連性の概念は、しばしば目的適合性とも訳されるように、利用目的に関連し、意図されている活動や結果をどれ程に有効に達成するかによって判断されるものである。このような関連性の概念は、近年では原価計算でも重要視され言及されるようになってきている。そこでは、利用目的すなわち原価計算目的への関連性が重視されるのである。

原価計算で関連性の概念を広くとれば、現実にもそこで問題になっている給付の産出に関連して消費された原価の意味にとらえることもできる。しかしどのような原価情報を提供すべきかで問題をとらえるならば、関連性の概念は上のような事物的因果的な関連性の意味でいうのではなくして、目的に向けられた意味で、したがって目的適合性の意味で考えるべきことになるのである。

(5) 原価計算は原価情報システムである。

原価計算が原価についての情報を提供するシステムであることから、それが有用であるためには上述のASOBATのいう4つの基準とともに、原価の計算が原価発生の実態を反映したものであることが必要になる。

この必要は古くから原価発生原因主義あるいは原価についての発生主義とよばれていた概念である。目的適合性の概念が情報の利用目的から提供される情