

# 原価計算の過去, 現在, 未来

河 合 寿 一

## 第1章 総 説

### (1) 緒 言

原価計算の理論と手続が企業会計原則の一環を成し、製品の原価計算を財務会計の主要帳簿に組み入れ、原価計算と財務会計とが有機的に結合する如く整備されたのは20世紀も中期以後のことである。

尤も原価計算の目的は後に述べる如く、一再に止まらないし、その目的の相違に従って計算手続にも種々の相違があること、並びにそれが原価会計 (Cost Accounts) として会計学の一分野であるにも拘らず、その応用は特に最近の傾向として経営管理者乃至は製造技術者にとって必要な製造能率増進または製造原価引下げのための指針とされること等、複雑な関係もあって、会計学としての原価計算制度、経営技術としての原価計算手続等、今後如何に発展するかは見定め難いものがある。

### (2) 原価計算の発展

文献によれば14世紀に於て既にイタリアのフローレンス・デル・ベネ商会の会計にはその毛織物製造に関し、製造の一定の数量、一定の品質別に原料費と賃金に関する記録が区別せられ、また15世紀の英国フッガー家の鉱山経営に関する帳簿には製造原価に関する記録があり、メディチ家の織物工場の帳簿では総勘定元帳に統括勘定たる製造勘定があり、補助元帳たる手間賃元帳に賃金に関する記録を行い、定時にこれを締切って製造勘定への振替記入を行った。16世紀のオランダの印刷業者、クリストファ・プランタンの会計帳簿では原料の種類別に独立の勘定を設け、製造勘定には賃金を記入し、一方図書の印刷を引受けた時には注文別の特別の製品勘定を設けて、その図書の印刷に使用した原料や賃金の額を振替記入し、印刷

完了の時には更にこれを在庫図書勘定に振替記入したという。

之を要するに家内工業的企業や手工業制度に代って大規模組織の機械工業が発達し、これに伴う簿記の普及発達と共に原価計算は会計組織の中に発展の一路を辿ったのであるが、18世紀の末葉迄は原価計算は主として直接費（原料及び賃金並に直接経費）の計算が中心であって、間接経費の面に関しては、それが工場経費であっても、販売費または各種の一般管理費であっても、これを損費と考え、利益によってカバーせられるべきものと考えたのが一般であった。

然し19世紀も中葉に至り、工場の設備は益々大規模となり、建物、機械等の維持費、減価償却費、修繕費、動力費等工場経費が著しく増大するに及んで、所謂間接費配賦の問題が先づ英国の学者によって議論せられ、原価計算理論の研究は漸く世界の会計学者の間に脚光をあびるに至ったが、尚当時の主たる目標は正確な製品原価の把握ということであった。

20世紀に入り、業界の自由競争は激烈となり、時に不況に見舞われると経営合理化の必要が起り、原価計算は生産行程のネックを知り、無駄を省き、能率を増進し、コストを引下げるための指針として活用せられることになり、特にそのために標準原価計算制度が提唱せられるに至った。

前にも一言触れた如く初期に於ける原価計算は正確な製品原価を把握し、以て会計処理上並に財務報告書上に、記録計算の正確とその説明の明瞭とを目的として行われたのであるから、事後に於ける実際原価の計算に関するものであったが、企業の発達と分化の結果は例えば船舶・橋梁・建物等の如く、請負制度による工業、または注文生産方式による特殊な製品製造工業では、受注価額または売価決定のため見積原価計算を必要としその計算も行われるようになった。この場合に於ては過去の類似製品の製造原価を参考とし、種々の予測を加味して予定価格を算定したものである。（但し過去に於ける見積原価計算と後に「未来の原価計算」で述べる見積原価計算制度とは異なるものであることを断って置く。）

### （3） 我国の原価計算制度の回顧

我国では昭和12年7月（1937年）に支那事変勃発のため戦時体制に入り、

昭和13年4月（1938年）には国家総動員法が制定され、これに基づいて昭和14年10月（1939年）に軍需品工場事業場検査令が公布され、陸軍は同年10月に、また海軍は翌15年1月に各省令を以て同検査令施行規則を公布実施した。

この施行規則によって軍需品工場は統一原価計算制度の実施を強制せられることになったのである。当時陸海軍は軍需品の調弁価格適正化の見地から、統一原価計算制度を制定し、これを強制実施したものであるが、このことが我国の産業界に原価計算に対する認識を新にし格段の発達を促したことは確かであろう。

然し我国が統一原価計算制度の制定を目指して研究を始めたのは昭和5年（1930年）に遡る。当時我国の産業界は未曾有の不況時代に直面し、産業合理化の必要を痛感し、政府は独逸の産業合理化局に倣って商工省内に臨時産業合理局を新設して産業経理合理化運動のために財務管理委員会を設置した。

この委員会は研究を重ねて昭和12年末に製造原価計算準則を発表し、続いて業種別原価計算方式の制定に着手した。然るに昭和40年に至り企画院内に財務諸準則統一協議会が成立し各省を網羅し且民間有識経験者を委員として財務諸表並に原価計算に関する諸準則の制定の統一化に踏み切ったのである。斯くて前掲製造原価計算準則を検討し、一部修正して昭和16年8月（1941年）に製造工業原価計算要綱として公表せられたのであるが、戦後産業界の混乱期を経て企業整備と経営合理化が進み、益々企業の大規模化と販路拡張の競争が激しくなるに伴って、この原価計算要綱は原価計算の実状に順応しなくなったので、昭和25年11月以降企業会計審議会に於て審議を重ねた結果、現在の原価計算の一般的基準となるべき「原価計算基準」が設定せられ、昭和37年11月に公表された。即ち原価計算基準は我国現在の企業に於ける原価計算の慣行のうちから一般に公正妥当と認められる所を要約して設定せられ、個々の企業の原価計算手続を画一に規定するものではなく、個々の企業が有効な原価計算手続を規定し実施するための基本的なわくを明かにしたものである。

#### （４） 原価計算の目的

原価計算の目的は先にも一言した如く原始的には製造工業に於てその製造した製品の原価を財務会計の一環として正確に把握することであった。然し我国原価計算制度の発達を辿って、その変遷の足跡を見ると興味深いものがある。

1) 製造原価計算準則に於ける目的は次のようである。

- (イ) 原価要素の消費量及び価格を管理統制すること
- (ロ) 製品の売価決定の基礎たらしむること
- (ハ) 会計の補助手段として損益計算を明瞭正確ならしむること
- (ニ) 此の外価格協定，統制価格決定又は公益事業に於ける料率決定等の目的にて行うことありとす

当時の我国は戦時統制経済態勢下にあつて原価計算制度の実施を通して国家的見地より企業の経営合理化を図り、生産力増強と適正価格形成を期待し、以て低物価政策遂行の一助としたことを窺うに足るのである。

2) 1951年アメリカ会計学会発表による原価計算の目的は次のようである。

- (イ) 一般財務諸表の作成に必要な原価の集計を行うこと
- (ロ) 各階層の経営管理者に対して原価のコントロールに必要な原価資料を提供すること
- (ハ) 経営管理者に対して経営上の種々の決定及びその方針設定に必要な原価情報を提供すること

右のうち(イ)は財務会計的な目的であり、(ロ)及び(ハ)は経営管理に関する目的である。而してアメリカ会計学会の発表による目的では「売価決定の資料とする」ということは見当らない。このことは近代工業の特色である所の製品量産方式の段階にある工業では製品の売価は市場価格によって決定せられるから企業者は既に決定せられている売価より予定利潤を差引いた残額を原価として製造すべく余儀なくされる。従つて原価の内容を分析し検討して、原料の仕入方法、消費方法、労務費や経費の支払方法、其他製造設備の合理化や無駄排除等経営管理のための指針として原価計算は特に重要視せられるのである。

3) 原価計算基準に於て規定せられる目的は次のようである。

- (イ) 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於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
- (ロ) 価格計算に必要な原価資料を提供すること
- (ハ) 経営管理者の各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。

- (ニ) 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於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、予算期間に於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、例えば製品組合せの決定、部品を自製するか外注するか等の決定等個々の選択的事項に関する意思決定を含むことは、いうまでもない。

- (ホ) 経営の基本計画を設定するに当たり、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われる決定である。

以上5つの目的を要約すれば、(1)財務会計目的、(2)価格計算目的、(3)原価管理目的、(4)予算編成及び予算統制目的、(5)基本計画目的、となる。

言うまでもなく原価計算制度は一定の計算秩序であって、財務会計機構

の一環をなし、会計帳簿と有機的に関連する原価計算であるが、従って斯様な意味の基準に従って設定せられた或企業の原価計算方式は常に必ず右に述べた5つの目的を充足し得るかというに必ずしもそうではないのであって、例えば実際原価計算のみを行う場合に於ては(イ)と(ロ)の目的は達し得るも経営管理の指針として活用するには不十分であり、また標準原価計算のみを行う場合に於ては、請負工事または新規製品製造に際してその受注価額または製品の売価決定の資料をそれより得ることは出来ない。即ち個々の企業に適用せられる原価計算方式は夫々の企業が独自の立場でその原価計算に期待する所の目的に従って立案せられ、実施せられるべきものであって、例えば或企業が標準原価計算制度を採用することによって前述の5つの目的を充足し得る場合に於ても、新規製品の売価決定の目的のためには別に見積原価計算を実施する必要がある。而してこの場合の見積原価計算は合理的、技術的に定められた準則に従って計算せられるべきものではあるが、財務会計に有機的に結び付くものではなく、会計機構のらち外に於て行われる原価計算である。

斯様な次第で財務会計と有機的関連を持つ原価計算を原価会計と呼び、会計機構のらち外に於て行われる原価計算と用語上で区別せられることもある。

#### (5) 原価計算の種類

原価計算の種類はその計算方式または態様の相違に従って種々に分類される。

- 1) 事後原価計算と事前原価計算
- 2) 実際原価計算と予定原価計算

事後原価計算は先づ製品を製造し、実際に費消せられた原料費、労務費諸経費等の金額を算定する方法であるから、実際原価計算ともよばれる。事前原価計算は製品の製造せられる事前に於て、予定額を計算する方法であって、予定原価計算、正常原価計算、標準原価計算等は何れもこれに属する。

予定原価計算は実際原価の予定額によって計算するものであって、製品

の製造完了後に於て算定せられる予定額と実際額との差額は原価の見込違いによって生じた差額であり，従って毎月その差額に相当する金額を製品予定原価に繰入れて実際原価を算定する。

### 3) 正常原価計算

原料費，労務費，経費等各要素別の原価を予定する場合に於て，過去半年間の平均価格に将来半年間の予想を加味して正常原価を求める等，また消費量，作業時間等についても過去の実績と将来の見透しを加味して正常値を求めて計算を行う方法をいう。

### 4) 標準原価計算

製品の標準原価を計算し，これを財務会計の主要帳簿に組み入れ，製品原価の計算と財務会計とが標準原価を以て有機的に結合する原価計算制度をいう。

標準原価計算を行う場合には必ず実際原価計算をも行うことが必要であり，毎月実際原価と標準原価との差異を分析，検討し，経営管理者に対してこれを報告し，製造管理並に経営合理化のための資料とする。従ってこの場合の差異は見込違いによる実際原価との差額ではなくして，本来標準原価に実際原価が一致することを目標として経営並に製造の管理を実施せるにも拘らず生じた差額であって管理上の手違いによって生ずるものといわねばならない。それ故原価差異勘定に記録し，非原価項目として処理すべきである。（但し原価計算基準では数量差異，作業時間差異，能率差異等であって異常な状態に基づく認められるもののみを非原価項目として処理するものとし，その他の原価差異はすべて実際原価計算制度の場合に準じて，原料受入価格差異を除き，原則として当年度の売上原価に賦課するものとした。また原料受入価格差異は当年度の原料の払出高と期末在高に配賦するものとした。）

### 5) 見積原価計算

船舶，橋梁，建物等の建設事業，または注文生産を行う特殊な工業特に新規製品等を製造販売する企業では受注価格または売価決定のために見積原価計算を行う必要がある。此の場合に特に問題となるのは，減価償却費

は定額法による金額を用うべきであり、また借入金利子、割引料等を加算した原価を計算すべきことである。

## 6) 直接原価計算

変動費をのみ把えて製造原価とし、固定費は期間原価として処理する特殊な原価計算方式をいう。製品原価の把握という面からすれば変動費という原価の部分のみを把えるものであるが、工場に於ける製品製造工程に於て製品別の変動費について、過去と現在とを比較し、標準と実際とを比較する等により操業度または生産量の変化に拘らず同一直接原価を維持することの製造管理、またはその変化が直接原価の上に及ぼす差異の分析検討をすることを目的とするもので、通常は見積原価計算と共に、財務会計のらち外の原価計算とせられる。

## 第2章 過去の原価計算

### (1) 実際原価計算制度並に予定原価計算制度

過去の原価計算の特徴は実際原価の計算制度という点にある。また予定原価計算も実際原価を予定したものであるから、予定原価と実際原価との差額は期末に於て予定原価による記帳価額を修正し、実際原価に一致せしめるのが原則であった。従って計算制度の上に予定原価を利用したのは計算手続を簡素化し、または記録計算を時間的に迅速化することがねらいであった。

過去の原価計算は、その企業が実際に製造し販売した製品の正確な原価を把握し、年度末に於ては財務諸表、特に損益計算書に於て売上製品の原価の内容を正確に且明瞭に表示することを第1目的とし、更にまた過去の実績による原価より推定して将来の同一または類似製品の売価を決定し、或は過去と現在の原価を比較し、或は自他の原価を比較する等によって知り得た原価差異につき、その原因を検討究明することにより、コスト高または非能率の原因またはネックを発見し、改善すべき点を明示する等経営管理上の指針として或程度の役目をも果して来た。

而して機械工業の大規模化と合理化とは原価計算制度を更に大きく前進



せしめて現在の標準原価計算制度に迄発展せしめたのであるが，標準原価は必ず実際原価と比較検討せられるものであるから，標準原価計算制度は必然的にその中に実際原価計算制度を内蔵するものである。但し機械設備も余り大規模ならず合理化も未だ不十分な状態にある我国大多数の中小企業にとっては標準原価計算制度の実施は未だ無理な面が多く，実際原価計算制度の中に予定原価計算を利用することが適すると思う。

## （2）原価計算手続の要領

実際原価計算制度は製造原価の計算と販売費及び一般管理費の計算とに分類せられる。而して製造原価に販売費及び一般管理費を加算したものを総原価という。

製造原価の構成要素は材料費（原料費ともいう），労務費及び経費に大別せられるが，この三者はそれが製品原価の直接の内容をなすものか，または各種の製品製造に関し共通の費用として発生するために，何等かの適切な基準によって割掛けられるかの区別に従って，直接費と間接費または個別費と共通費に区分せられ，各種の製品に対し直接費は直接に賦課せられ，間接費は直接作業時間比または機械運転時間比等によって一期間の総額（通常は月額）を配賦せられる。

計算手続は工場の規模，製造方法の如何，製品の種類等に従って，これに適合するように定められなければならない。通常行われている計算手続の形態は次の如きものである。

### 1) 単純総合原価計算法

単一同種の製品を継続的に生産する工業に適する。（石炭採掘業，製油業，醸造業，製粉業，製紙業，製瓦業，製煉瓦業等）

### 2) 等級別総合原価計算法

同一工程に於て同種製品を連続生産するがその製品の形状，品位等によって等級別の原価を計算する工業に適する。（紡績業，製粉業，化学工業等）

### 3) 組別総合原価計算法

同一工場内で異種の製品を組別に連続生産する工業に適する。（缶詰工

業，製菓工業，製パン業，塩詰業等）

#### 4) 工程別総合原価計算法

製造工程が2以上の連続する工程に分かれ各工程毎に，各製品の総合原価を計算する方法であって，第1工程の製品（または半製品）はその儘で販売されるものもあり，また第2工程に送られ，第2工程で完成品となって販売されるものもある。即ち1)，2)，3)の方法が夫々工程別に数回繰返され，最終工程の製品に集計せられてその製品の原価となる。（セメント工業，陶器工業，製糖業，電気器具製造業，玩具製造業等）

#### 5) 加工費工程別総合原価計算法

この方法に適するのは原料は最初の工程に於て投入せられ，その後の工程では単に加工せられるのみで完成する如き場合である。（紡績工業，製紙業，電線製造業，缶詰業，製粉業等）

#### 6) 個別原価計算法

種類を異にする製品を個別に生産する工業では総合計算法の如く1カ月間の生産数量単位の製品原価を計算することでは製品の種類別または単位別の原価を把握することが出来ないので，この方法に依らなければならない。

個別とは1個または1ロット別の意味で，製品の一定単位量別に製造指図書（製造命令）が発行せられ，指図書別に原価を把握する方法である。個別生産形態は注文生産形態の場合が多い。（造船業，橋梁建設業，建築業，大型機械製作業，工芸品製作業等）

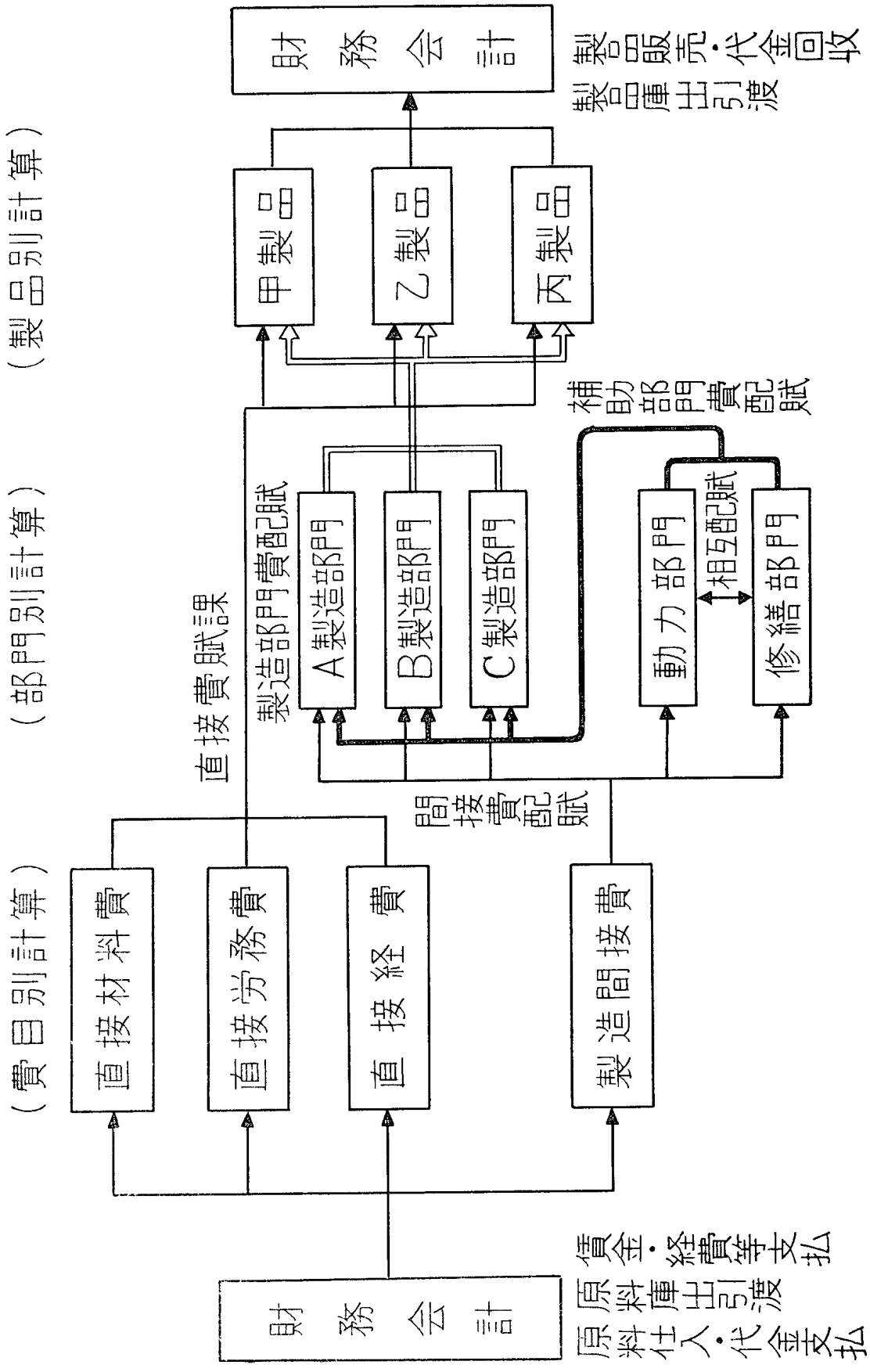
製造原価計算実施手続の順序は(1)費目別計算，(2)部門別計算，(3)製品別計算の順序によるのであるが，その計算は相互に有機的に結合関連するものである。次頁に実施手続順序の図解を示そう。

### (3) 予定原価を利用する場合の計算手続の概説

実際原価計算に予定原価を利用する場合の計算手続について左にその要領を説明する。

#### 1) 費目別計算（其1）……材料費について

原料を仕入れてその代金を支払うことは財務会計に属する。本社と工場



とが隣接していて、斯様な業務を本社が取扱う場合には総勘定元帳に記録せられるが、工場会計が独立している場合には工場元帳に記録せられ、総勘定元帳には工場勘定により統括せられて関連が保たれる。而して原料については原料倉庫から、製品製造のために原料が庫出しせられた所から、原価会計が開始されるのである。

(a) 製造指図書

工場に於て製品の製造が開始せられるためには工場長または製造部長より製造命令が発せられなければならない。このとき製造指図書が発行せられる。製造指図書には製造すべき製品の種類、数量、完了予定日、その他の注意事項が記入せられ、原価台帳となるように原価要素を記入する欄が設けられるのが普通である。

(b) 仕様書

技術部で作成する製品製造に関する指導書である。製品の規格、形状、寸法、重量その他製造に必要な技術上の詳細な注意が指示せられる。これより原料所要量の予定量を計算することが出来るし、また作業時間の予定を立てることも出来る。従って予定材料費を計算するには仕様書によって先づ原料予定所要量を算定し、次いで実際単価または予定単価を乗じて材料費の予定原価を計算する。

(c) 原料庫出請求書及び原料庫出伝票

原料倉庫では製造部の責任者の発行した原料庫出請求書が提出せられなければ原料を庫出引渡しすることは厳禁せられる。

原料倉庫では原料庫出請求書が廻付せられた時に原料の庫出引渡をするのであるが、この時原料庫出伝票3枚を複写で発行し、1枚は倉庫の控とし1枚は原料と共に製造部に引渡し、1枚は原価計算係へ廻付する。

庫出伝票に記入する原料の価格は実際の帳簿価格によることもあるが、予定価格（スケジュール・プライス）によることがよい。

原料予定価格は半年毎または3カ月毎に改訂するものとし、現在価格に将来の見透しを加味した正常価格によるのが原則である。それ故原料倉庫では原料元帳を備え、原料の種類別に口座を設けて受払残の計算をするの

であるが，受入欄は実際価格により，払出欄は予定価格によって記帳する。而して毎月末には押出計算による帳簿残高と実際価格によって計算した実際残高との差額を求め，翌月へ繰越す残高は実際額による残高とし，差額は原価計算係へ通知して，材料費勘定の金額の修正を行うものとする。

次に示すのは原料元帳のA原料勘定の記帳例である。

（この記帳例は前月よりの繰越高及び当月残高の金額は先入先出法による実際価格によるものとし，受入高は実際の仕入価格によって記入する。また払出高は原則として6カ月毎に改正する予定庫出価格によって記入するから，毎月末に至るまでは残高は数量のみの残高を記入し，月末に至って押出残高と実際残高とを比較して，原料差異を計算する仕組になっている）。

### 原 料 元 帳

#### A 原料勘定

月 日		受 入			払 出			残 高		
		数量	単価	金 額	数量	単価	金 額	数量	単価	金 額
1	1	繰越高受入								
		300	58	17,400				300	58	17,400
	8	500	60	30,000	700	60	42,000	100		5,400
	15	500	65	32,500				600		37,900
	16	500	63	31,500	400	60	24,000	700		45,400
	24				400	60	24,000	300		21,400
	31	先入先出法による実際残高						(300)	63	18,900)
	"	原価差異(損)							△	2,500
	"	翌月へ繰越高						300	63	18,900

(註) 上記差異額は予定に於て原価への賦課不足額であり，仕訳すれば製造勘定の(材料費) 2,500(原料) 2,500 として予定原価の修正を必要とするものである。

尚参考として原価元帳，仕様書，製造指図書，原料庫出伝票，製品庫入伝票の簡単な雛型を示す。

（原 価 元 帳）

甲 製 品	数量	300	オーダー番号	123
-------	----	-----	--------	-----

材 料 費 勘 定

借 方	貸 方
（原料庫出伝票より記入）	（製品庫入伝票より記入）
A 原料 42,000円	A 原料 22,000円
"          24,000 "	"          22,000 "
"          24,000 "	"          22,000 "
原料差額 2,500 "	"          23,900 "
（原料元帳より振替記入）	
押出残高 2,600 "	材料費差額……製品勘定の
（仕掛品材料費 1,180 "）	借方へ振替 1,420円

（註） 貸方記入の金額は材料の予定消費量に対し、予定単価で計算せられた金額であるから予定外の屑費や浪費額は含まれない。材料費差額を生ずる原因となる。

この修正の仕訳は（製品）1,420 （材料費）1,420 となる。

仕 様 書				責 任 者 印	
No. _____ 発行年月日 昭和 _____ 年 _____ 月 _____ 日					
製品名	甲 製 品	製 造 方 法 の 説 明			
甲部品 予定材料所要量 予定作業時間		材料Aを最下部に、B、Cの順序に並べ、3HPで圧着せしめ、180C°で30分間加熱する。			
乙部品 予定材料所要量 予定作業時間		材料Dは型抜機より成型機に流し、仕上加工后厳密な検査をすること。			
組合はせ仕上工程		甲、乙両部品は5個のビス止め后、A、B、Cのテスターにより機能テスト行つて后包装する。			
予定材料所要量	A		@	予 定 加 工 費	M/H
	B		@		貸金率
	C		@		経費率
	D		@		

<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span style="font-size: 2em; font-weight: bold;">製造指図書</span> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">責任者印</div> </div>					
オーダー番号 <u>123</u>					
品名	甲 製 品			数量 300	
作 業 係	作業係 番号	終 了 予 定 日	材 料		勞 務
			番 号	支 給 量	作業時間
実 際 完 了 日		昭 和 年 月 日			
材 料 費		種 類 数 量	A	1,500 @ 60	¥ 90,000
		"			
勞 務 費		作 業 時 間			
經 費		配 賦 率			
庫 入	月 日	数 量		月 日	数 量

原料庫出伝票				責任者印		
No. _____		昭和 年 月 日				
仕様書番号	No.	作業名				
送付先製造部門		庫出扱者				
原料品名		数量		単価		
備考						

製品庫入伝票				責任者印		
No. _____		昭和 年 月 日				
製造指図書番号		品名		数量		
備考						
予定原価	材料費	労務費	経費	製造原価		

2) 費目別計算（其2）……要素別勘定について

原価構成要素の要素別勘定はその性質に従って直接材料費，直接労務費，直接経費，並に間接材料費，間接労務費，間接経費に大別せられる。特に原価計算上留意しなければならないことは，直接費は各製品に直接賦課せられるが，間接費（製造間接費という）は部門別計算を行って製造部門別に集計した上，製品別に配賦することが必要であるから，帳簿記入方法に特別の工夫がされるということである。例えば伝票には勘定科目のほかに，部門名を記入し（直接費には製造部門名，間接費には補助部門名を記入する），また費目別計算をするために特に要素勘定元帳を設け，これに部門別金額欄を区別しておき，発生したる原価構成要素の費目別の金額を部門別に把握する工夫等である。或はまた直接費たる材料費，労務費，経費と間接費たる材料費，労務者，経費とを勘定科目により初めから明瞭に区別設定しておく等も事務の処理上に於て益する面が多い。

原価構成要素の要素別勘定として従来用いられていたものは次のよう



ある。

(1) 材料費に属する勘定

- (a) 直接費たる材料費勘定……主要材料費，部分品費
- (b) 間接費たる材料費勘定……補助材料費，消耗工具器具備品費

(2) 労務費に属する勘定

- (a) 直接費たる労務費勘定……賃金，雑給
- (b) 間接費たる労務費勘定……給料，従業員賞与手当

(3) 経費に属する勘定

- (a) 直接費たる経費勘定……特許権使用料，外注加工費
- (b) 間接費たる経費勘定……法定福利費，福利施設負担額，厚生費，退職金，不動産賃借料，動産賃借料，火災保険料，支払修繕料，支払電力料，支払瓦斯代，支払水道料，支払運賃，支払保管料，租税公課，旅費交通費，交際費，棚卸減耗費，雑費，減価償却費

要するに直接材料費とせられるものは製品の実体となる材料費をいい，その仕入費用もこれに加算せられ，右以外のものは間接費となる。また直接労務費とせられるものは製品製造に付，直接作業時間を計算し得る労務の対価に限られるから，名称は給料でも直接労務費とせられるべきものもあり得る。但し留意すべきは直接費たる給料と間接費たる給料とは同一勘定によって記入せぬことである。例えば定額月給制の場合でも，それが直接労務費であれば賃金勘定に記入し，間接労務費となる給料は給料勘定に記入する等である。また経費については金額的に多額の直接経費が発生する場合でない限り，多少の直接経費の発生は直接費扱いをせず，すべて間接費として取扱うことにする例が多い。

以上に述べた如く工場に於て製品製造に関して発生する費用のうちで，間接材料費，間接労務費，間接経費を一括総称して製造間接費という。

仕損費を製造間接費に加算することも行われたが，仕損費は作業屑費と共に直接製品原価に加算されるのが実際原価計算制度としての建前であり，その処分価額は予定額によって製品の材料費より控除せられる。但し処分価額を製造間接費の控除項目で処理したり，または雑益勘定で処理する工

場もあるが，製造間接費より控除することは材料費から直接に控除するよりは手続が簡易であり，実用的の便法であるが，雑益とすることは原価外項目で処理するものであるから不合理である。

費目別計算の結論として要約すれば，直接材料費は原料庫出伝票より，また直接労務費並に各種の製造間接費は，これを支払った時に発行せられる支払伝票に，その費用の費消せられた部門名及び費目別の勘定科目を記入し，部門別元帳の当該勘定に記入せられる。而して月末に1ヵ月合計額によって部門費計算即ち製造部門別原価配分の計算を行う。

#### (A) 労 務 費

給料とは会社幹部以下の職員，雇員の給与で通常は月給制度で支給せられる。但しメッセンジャーボーイ等，その他販売部，総務部，経理部，技術部等に属する工員待遇の者等で日給制度で支給される給与でも，製造部門または製造補助部門に於て，直接間接に製品の製造原価の構成要素となし得ないものは賃金とはされない。然し製造部であっても工場長，部長，課長，係長等は給料対象者である。

雑給とは臨時工員等に支払われる給与をいう。工場の中に下請業者の作業員が来て作業する場合には外注加工費とせられることもあるが，製品の直接作業時間に加算せられるべき場合は雑給として処理すべきである。

手当とは本来生産性のない労務に対する給与の意であって，扶養家族手当，寒地手当，勤続手当，通勤費手当等がこれに当る。危険作業に対する特別手当や残業夜勤手当等は名称は手当であっても，原価計算上は賃金扱いにすべきである。

要するに労務費の区分は賃金，給料等の名称の区分よりは，それが直接労務費となるか間接労務費となるかという観点より区別すべきことが大切である。この意味で左の如くに区分して処理すべきである。

1. 直接労務費……賃金，雑給
2. 間接労務費……給料，手当

#### (B) 経費及び製造間接費

経費の中には或製品に直接負担せしむべき費用もあり，製造部門や補助

部門の費用として生じ，各種の製品の製造に関して共同の費用となるものもあるから，これらは適当な基準により間接に製品へ配賦する。通常前者を直接経費といい，後者を間接経費という。

また製造間接費とは間接材料費，間接労務費及び間接経費を一括総称する名称である。而して直接経費に属する費目は次の如きものである。

直接経費……外注加工費，型代，特定製図費，特定試作費，特定特許料  
また製造間接費に属する費目は次の如きものである。

間接材料費……補助材料費，工場消耗品費，消耗工具器具備品費

間接労務費……間接作業賃金，間接工賃金，手待賃金，休業賃金，給料  
作業員賞与，手当，退職給与引当金繰入額，不働時間賃  
金

間 接 経 費……福利施設負担額，厚生費，減価償却費，賃借料，修繕料，  
電力料，ガス代，水道料，租税公課，旅費交通費，通信  
費，保管料，棚卸減耗費，雑費

なお直接経費は特殊な企業に於て，外注加工費，型代，紙型等，多額の支出をする場合を除き，一般的には多額の費用が支払われることが少いで製品に対して直接の賦課を行わず，製造間接費に含めて間接配賦を行う例が多い。

### 3) 費目別計算（其3）……加工費について

製造原価の構成要素の中で直接材料費以外の費用を総称して加工費ということがある。

我国に於ける製造工業の大多数の工場で製造せられる製品の，多くのものはその製造原価の中に占める直接材料費の割合が70%内外である例が多い。また製造工程がオートメーション化されるに従って，直接労務費の占める割合は益々低下する傾向にあるが，建物や機械設備の維持費，修繕費，減価償却費等や電力料燃料費等の製造間接費の占める割合は益々増大する傾向にあるので，間接費配賦の問題は直接材料費の賦課の問題と共に極めて重要な問題となっているのである。

但し従来我国の中小企業の工場では加工費については補助部門を一つと

見なし，月末に製造部門別の実際加工費負担額を求め，その部門を通過した製品または半製品の予定作業時間 1 時間当りの加工費負担額を求めて，左記公式の如く製品単位当りの実際加工費を算定する方法が行なわれていた。

$$\frac{\text{(製造部門別実際加工費総額…… A)}}{\text{(製品単位予定当り作業時間)} \times \text{(実際生産数量)}} = \text{(予定作業時間 1 時間当りの実際加工費負担額…… B)}$$

$$\text{(製品単位当り予定作業時間)} \times B = \text{(製品単位当り予定作業時間 実際加工費配賦額)}$$

或は下記公式の如く修正率を求め，これを上の加工費に乗じて実際加工費を算定することもできる。

$$\text{(製品単位当り予定作業時間)} \times \text{(実際生産数量)} = \text{(実際操業度に於ける予定総作業時間…… C)}$$

$$\text{(製造部門別実際総作業時間)} \div C = \text{修正率}$$

$$\text{(製品単位当り予定時間実際加工費)} \times \text{修正率} = \text{(製品単位当り 実際加工費配賦額)}$$

なお仕掛品の加工費計算を行うには，先づ製造部門別の仕掛品の予定材料費を計算し，その 1/2 をもって仕掛品の平均完成率と見なす。そして庫入製品予定材料費総額と仕掛品予定材料費総額の 1/2 との比によって加工費総額を按分するのである。即ち次の公式のとおりである。

$$\frac{\text{(製造部門別の実際加工費総額)} \times \text{(仕掛品予定材料費総額} \div 2)}{\text{(庫入製品予定材料費総額)} + \text{(仕掛品予定材料費総額} \div 2)} \\ = \text{(製造部門別の仕掛品実際加工費)}$$

#### 4) 部門別計算

大規模な工場では製造部門の数も多く，また補助部門の数も多い，間接費配賦の基準についても中小工場の如く，直接材料費以外のものを加工費一本に纏めて，直接作業時間比で配賦するように簡単に片付けることは出来ない。元来原価の計算単位には 2 つの重要なものがある。その 1 は原価中心点であって場所別計算または部門費計算といわれる。他は原価負担者であって製品別計算がこれである。そして原価は先づ部門別に計算され，

次にその部門を通過した製品に負担せしめる。それ故理論的には直接材料費，直接労務費，直接経費は何れも先づ部門別計算を行つて後製品別計算を行うのが順序であるが，簡素化，迅速化並に実益の面から直接費については部門別計算を省略して，直接に製品別計算を行うものとせられるのが通則であり，従つて部門費計算は間接費に關してのみ行われる。

部門費計算を行う理由は間接費を，その発生した補助部門の用役を受けた程度に比例して，各製造部門へ配分し，次にその製造部門の用役を受けた程度に比例して製品に負担せしめるためである。従つてその配賦比率も動力用電力費は電力使用量比により，ボイラー部門費は蒸気使用量比により，労務部門費は各部門の従業員人頭割により，修繕部門費は修繕作業時間比による等，それぞれの部門の機能活動による提供用役の程度に比例するよう適正な配賦率によらなければならない。

補助部門費を製造部門に配賦する方法には直接配賦法，階梯式配賦法，

製造間接費部門別配賦表 (昭和 年 月 日)

費 目	合 計	補 助 部 門 費			製 造 部 門 費		
		労 務	動 力	修 繕	A	B	C
消耗品費	285,000				100,000	120,000	65,000
消耗工具	78,000				40,000	30,000	8,000
事務用品	12,000	6,000	2,000	1,500	1,000	1,000	500
給料	876,000	300,000	100,000	200,000	100,000	100,000	76,000
賃金	1,654,000	60,000	90,000	160,000	540,000	630,000	174,000
法定福利費	46,000	6,000	3,000	6,000	12,000	15,000	4,000
旅費	23,000	23,000					
燃料費	87,000		87,000				
支払電力費	78,000		78,000				
機械償却費	300,000				150,000	100,000	50,000
建物消却費	200,000	20,000	30,000	40,000	50,000	40,000	20,000
合 計	3,639,000	415,000	390,000	407,500	993,000	1,036,000	397,500
人頭割配賦		-415,000			160,000	190,000	65,000
モーター馬力配賦			-390,000		200,000	100,000	90,000
直接時間配賦				-407,500	185,000	123,000	99,500
合 計	3,639,000	0	0	0	1,538,000	1,449,000	652,000

相互配賦法等の種々の方法がある。このうち直接配賦法は最も簡単で，補助部門費を他の補助部門へは配賦せず直接に製造部門へ配賦する方法である。他の二方法は複雑な経路を通り，一たん補助部門費を他の補助部門へも配賦し最後に製造部門へ配賦集結する方法である。

前頁に直接配賦法の例を示した。

## 5) 製品別計算

原価計算実施手続の最後は原価要素の製品別計算の手続である°

### (A) 直接材料費

原価計算係では原料庫出伝票によって原価元帳の製品別口座の材料費勘定に借方記入を行う。この口座は製造部で所持する製造指図書の当該番号のものと同一内容であり，月末には必ず双方を照合して記入上の不一致を防止する。（前に掲げた雛形参照）

### (B) 製品庫入伝票

製品の製造が完了し，仕上検査が終了すると，製品倉庫に庫入される。この時製造部で製品庫入伝票を発行する。製品庫入伝票は通常三枚を複写で発行し，1枚を控とし，1枚を製品と共に製品倉庫に廻付し，1枚は原価計算係へ廻付される。

製品庫入伝票にはその製品の製造原価が予定価格で記入せられ，原価計算係は原価元帳の当該製品口座の材料費勘定その他に貸方記入を行う。また月末には仕掛品を調査し，仕掛品の材料費金額（予定価格）が材料費勘定の借方残高となるように，押出残高との差額を求め，差額に相当する金額を製品勘定に振替えて，修正する。これを仕訳で示せば次のようである。（前に掲げた原価元帳の記入例による）

（製品） 1,420円                      （製造または仕掛品材料費） 1,420円

即ちこの修正額は製品材料費が予定額以上に実際はかかったことで修正するもので，その理由は多くの場合，屑率が予定を上廻るとか，仕損じ品を作ったとか，或は仕様書の指定以上に材料の厚み，重量等の所要量を消費したことによるものである。

尚前掲の原料元帳及び原価元帳には次の仕訳に該当する修正が行われて

いるが、これは原料の仕入単価が予定より上廻ったために生じた差損額で、製品の実際原価はそれだけ高くなるために修正するものである。

（製造または仕掛品材料費） 2,500円 （原料） 2,500円）

### (C) 直接労務費

直接労務費とは前にも述べた如く、製品の製造に関して費消した直接作業時間に対して支払われる賃金、給料、雑給をいう。

直接作業時間とは実際に製造に関して労力を加え、または製造機械の運転、操作に従事した時間であるから、厳密には実働時間をいうのであるが、管理可能であることを要する等の理由より、中小企業では段取時間や手待時間等を含めた就業時間による例が多い。

直接労務費の製品別計算は（直接作業時間×賃率）の方式により、また賃率の計算は  $\left(\frac{\text{総支払直接労務費}}{\text{総直接作業時間}} = \text{賃率}\right)$  の方式によって計算する。但し出来高払の賃金制度の場合には作業時間によらず、作業量によって賃率を算定する。また賃率は予定賃率によることが多いが、作業時間については、たとえ製造指図書に作業時間を予定しても、毎月末または製品完成の時には実際作業時間を計算し、これに予定賃率を乗じて直接労務費を計算する。それ故月末に直接労務費の支払額と製品への賦課額との差異を生じたときは賃率の予定と実際との相違によるものであるから、毎月末に修正する必要がある。即ち先づ仕掛品の残高を調査し、仕掛り率によって仕掛品の賃率を算定し、原価元帳の各製品口座の労務費勘定の残高を仕掛品労務費と一致せしめる。次に予定賃率と実際賃率とにより  $\frac{\text{実際賃率}}{\text{予定賃率}}$  の方式で修正率を求め、これを庫入した製品の労務費に乗じて修正額を計算する。

### (D) 製造間接費

製造間接費を製品別に配賦するには直接作業時間比または機械運転時間比によって1時間当りの配賦額を計算し、これを各製品の実時間に乗じて製品別配賦額を計算するのである。即ち各製造部門の作業の状態が主として労務者の直接作業に依存する場合は直接作業時間比により、また主として機械の運転作業に依存する場合には機械運転時間比によるのである。

製造間接費の製品別配賦は予定配賦率によることもあるが，通常行われる方法は毎月末に製造部門別に配賦せられた実際額により，1時間当りの配賦額を算定し，これを製品別の実際作業時間または実際運転時間に乘じて，製品別配賦額を計算する。

経費の中には1カ年分を一時に支払う保際料の如きもの，或は半カ年分を一時に計算して確認する棚卸減耗費や，減価償却費の如きものがある。これらの経費については月割額を計算して毎月の負担額を算定し，其月の製品に負担せしめる。

尚原価計算の計算期間は通常1カ月とせられるから，現実に支払われた経費がその月の経費となるものではなく，1カ年の経費の月割平均額に依るべきものである。

### 第3章 現在及び未来の原価計算

#### (1) 標準原価計算制度

過去の原価計算の特徴は実際原価計算という点であり，同時にそれは中小規模の企業並びに合理化不十分な工場に適する計算方法であるといふことができる。

然るに現在の原価計算の特徴は標準原価計算の普及という点であり，それは大規模企業に適し，科学的管理が行われ，作業設備の合理化が十分な工場に実施せられる。

標準原価計算制度はその制度の中に標準原価計算の記録と実際原価計算の記録との両者を含み，この両者の比較によって原価差異を算定することができるから，経営管理者は原価差異の原因を究明し，原価管理を行う。

更に将来の原価計算の問題としては，未だ制度化されていない見積原価計算または直接原価計算を制度化しまたはこれを標準原価計算制度乃至は実際原価計算制度の中を含め，或はこれと支障なく共存し得るか，等の問題がある。

#### 1) 標準原価算定の目的

原価計算基準に掲げられている標準原価算定の目的は次のようである。



1. 原価管理を効果的ならしめるための有効な原価の標準として標準原価を設定する。
2. 標準原価は真実の原価として仕掛品，製品等の棚卸資産価額および売上原価算定の基礎となる。
3. 標準原価は予算とくに総合予算である見積財務諸表の作成に当って，その作成に必要な信頼できる基礎資料を提供する。
4. 標準原価は，これを勘定組織の中に組入れることによって，記帳を簡略化し，迅速化することができる。

右にいう標準原価の算定は，まず直接材料費，直接労務費，直接経費，並びに製造間接費の原価要素別に算定し，更にこれを集合計算して製品原価について算定するものである。而して原価要素別の標準原価を算定するには物量面と価格面との両面の標準を決定して算定するのが，原則であるが間接経費については単に價格的標準のみで算定する例が多い。

尚標準原価は，かくあるべき原価，真実な姿に於ける原価であるから，実際原価と比較して計算せられる差異は，天災地変その他の不可抗力的事由のない限りは，管理の不備か不手際によって生じた差額であると考えられるべきものであるから，実際原価と標準原価との差額は原価差異勘定に記録し，原価外項目として処理せられるべきものである。但し実務的には税法との関係もあって後述する如く予定原価を利用する実際原価計算制度の場合に準じて処理される。

## 2) 標準原価算定の方法

### A. 標準直接材料費

製品種類別の各単位当りに費消せられる直接材料の各種類ごとに次の方式で算定する。

$$(\text{製品単位当り材料標準消費量}) \times (\text{材料単位当り標準価格})$$

### B. 直接材料の標準消費量

或製品の製造に関し，幾何の直接材料を必要とするかという標準消費量の計算は，その製品の製造に関し，技術部で作成した仕様書に基き，原価計算課で計算する。

仕様書には製品の実体をなす材料の重量、体積、または巾、厚さ、長さ等で表示せられるが、作業に当って通常生ずると認められる程度の減損、作業屑、仕損等は考慮せられていないから、技術的または実験的調査により算定せられた一定の屑率により、歩減量を加算して標準消費量を算定する。（この標準消費量で正味所要量を除したものを標準歩留り率という）。

新製品について、マスプロ（量産態勢）に入るまでには、実際に何回も製品を試作し、その結果により仕様書が作られる。然し過去の長期間に互り、同一製品を継続的に製造している場合には、その実績の平均額または最低額を以て標準とすることもできる。但し此の場合には異常な事由による歩減等を加算してはならないことは云うまでもない。

#### C. 直接材料の標準価格

直接材料の標準価格は正常価格によるのが原則である。極めて特別な場合を例にとれば6カ月間消費するに足る主要材料を1時に仕入れて貯蔵し、その6カ月間適用すべき標準価格を算定するには、その仕入価格（若しその単価が一様でない場合にはその平均価格）に依ればよいのであるが、実際は必要に応じて仕入れるのが通例であるから、一般的にいえば、経営に於ける異常な状態を排除し、比較的長期間の過去の実際の仕入価格を平均し、これに将来の価格騰落の見透しを加味して算定する。仕入価格には仕入運賃等仕入費用は加算されるが、倉庫保管の費用等仕入後の費用は加算されない。また幾分高めに算定して安全率を加味することが堅実であると考えられるのが通例である。（安全率が材料費差異となった場合には原価外利益となるものである）。

要するに標準価格の管理は標準消費量の場合と異り、管理困難な面が多い。それは標準というよりは予定價格的の要素が多いためである。然し管理困難な面は多いが、仕入価額をより安くする努力の必要なことは多言を要しないことである。

#### D. 標準直接労務費

製品種類別の各単位当りに必要とせられる直接労務者の作業時間に基いて次の方式で算定する。

(製品単位当り標準作業時間)×(作業時間1時間当りの標準賃金)

#### E. 標準直接作業時間

標準直接作業時間の所要量は技術部に於て調査決定し，これに基いて各製品種類別の仕様書に記入せられるから，原価計算課では各区分作業の作業時間を製品の種類別単位当りに集計整理する。

技術部で標準作業時間を決定するには，先づ製品の製造に必要な作業の種類毎に，その使用機械工具や作業の方式及び順序，各作業に従事する労務者の等級等，基礎的事項を標準化して置かねばならない。次に作業研究や時間研究等経営の実状に応ずる科学的，統計的調査に基いて製品種類別単位当りの各区分作業別標準時間を定めるのである。

区分作業とは例えば或製品を製造するために流れ作業方式が採用せられ，1つの流れを5段階の作業に区分し，各区分せられた作業に対して，1名ずつ計5名の労務者が配置せられる如き場合をいい，作業研究，時間研究とは，ストップ・ウォッチその他の測定器を用いて作業動作の順序方法等に関して最も能率的な方法を定め，その作業時間を測定研究して標準時間を決定せんとするものであるが，此の場合に於ても通常生ずると認められる程度の疲労や身体的必要に伴う小休止時間，並に手待，段取時間は加味して標準時間が決定せられる。

また過去の実績により，各区分作業毎の作業時間を調査し，過去1カ年間等の平均作業時間を求め，これから管理不能な異常な状態に於ける不能率時間を除去して標準直接作業時間とすることもできるが，この方法の認められるのは相当の長期間に亙り，同一種類の製品が継続して製造せられる場合でなければならないことは材料所要量の標準決定の場合と同様である。

#### F 直接作業の標準賃率

各企業の賃金は労務者の職種，年令，性別，熟練度等に従って異なるのが，普通であるが標準賃率を定めるには各職種を適当な等級に分類し，職種別，等級別の賃率を決定する。即ちその企業の現行の賃率を基礎とし，同種企業の一般賃金水準や将来の一定期間の賃率変動の予想等を加味して

標準とすべき平均賃率または個別賃率を算定するのである。

#### G. 標準製造間接費

製造間接費は直接費とは異り、製品の生産量に比例してその増減が変動するものではないから、その標準額は製品単位別に算定しても原価管理という面からは余り意味がない。然し部門別製造間接費の標準額は部門管理者の責任の範囲を示す目標となるもので、この意味に於ては極めて重要な役割を持つものである。

部門別製造間接費はその工場の操業度によって左右せられるから、一定期間の操業度を予定し、その予定操業度の下に於て、製造間接費を費目別に、固定費か変動費かに分類し、予定発生額を実査して標準額を算定する。また一定期間の操業度を予定しても、実際の月の操業度が大きく変化する場合には製造間接費の標準額も、これに伴って変化せざるを得ない。このような場合に対処するために、製造間接費変動予算表を作成することがある。即ちこれは100%操業度、90%操業度、80%操業度という如く、種々の操業度に対応して算定した操業度別製造間接費標準額一覧表である。

製造間接費の標準額は費目別に算定しても結局は原価管理上にも、また製品別に配賦して製品の標準製造原価を算定するにも、部門別製造間接費の合計額が必要である。それ故一定期間の部門別固定費の額と、操業度に対応する変動費率とを予め測定して置けば次の公式で算定することができる。

$$(\text{固定費}) + (\text{変動費率} \times \text{操業度}) = \text{標準製造間接費}$$

### 3) 原価差異の計算とその処理

原価差異の計算は標準原価による記録と、実際原価による記録との比較によって行われる。此の両者の記録の比較は第2章に於て述べた実際原価及び予定原価の帳簿記入並びに差額計算法と異なる所はないから、茲ではその説明を省くことにする。

原価差異を原価外項目、即ち損益勘定によって処理する場合には差益を生ずる場合と、差損を生ずる場合とが生ずる。何れにしても原価計算的目的

標としては、異常の場合を除き2%程度の差異を以て認容限度とし、それ以上の差異を生じた場合には、担当の経営管理部門に於て速かにその原因を調査検出し機械設備の改良、作業手順の改善、労務配置その他の非能率の箇所に対して迅速な対策を講ずることになる。

尚原価差異を原価に繰入れるか、または原価外の損益勘定によって処理するかということに関しては学説は必ずしも一致せず、また商法、税法等の取扱いも国によって異なるのであるが、理論上は次の如く理解することが正しいと信ずる。

A. 実際原価計算制度…従って計算記帳の迅速化の目的で予定原価計算を活用する場合…に於ては原価差額は原価に繰入れる。

B. 標準原価計算制度に於ては原価差異は悉く原価外項目（損益勘定）とする。

標準原価差異の処理に関する右の説に対しては賛否両論があり、その理由を一瞥すれば概む左の如くである。

C. 原価差異の追加配賦法

原価差異を材料、仕掛品、製品等の棚卸勘定及び売上原価勘定に追加配賦することによって、その標準原価を実際原価に修正し、その実際原価で貸借対照表及び損益計算書を作成する方法である。また税法の規定に従えば…（即ち税法では棚卸品の原価は実際原価に依ることになっている）…不可抗力等異常の理由による原価差異以外は追加配賦せねばならないので結局標準原価は経営管理にのみ活用すべしというのがその理由である。

D. 損益計上法

アメリカ標準原価計算学界に於ける通説であって、標準の設定が正確、適正である限り製品の標準原価は真実な原価であって、標準原価を超過した差異は、無駄か不能率に基づく損失であり、これを棚卸資産や売上品原価から区別するのでなければ貸借対照表も損益計算書も真実を示す財務諸表とはなり得ないというのがその主な理由である。

E. 我国の原価計算基準の規定する処理法

原価差異処理の問題は元来、財務会計の問題であるが原価会計と密接な

関係にあり，財務諸表準則（第1章の第15）に営業外損益として処理するとの規定だけでは必ずしも合理的な処理が期待出来ないとの見地から，原価計算基準に新しく規定せられ，これによって企業会計原則の考え方が実質的に改められたのである。基準は実際原価計算制度と標準原価計算制度の区別に従って次の如くに規定した。

(1) 実際原価計算制度に於ける差異の処理

(A) 材料受入価格差異

当年度の材料の払出高と期末在高に配賦する。この場合，材料の期末在高については，材料の適当な種類群別に配賦する。

(B) 材料受入価差異以外の原価差異

(a) 原則として当年度の売上原価に賦課する。

(b) 予定価格等が不適当なため，比較的多額の原価差異が生ずる場合，直接材料費，直接労務費，直接経費，および製造間接費に関する原価差異の処理は，次の方法による。

(c) 個別原価計算の場合…次の何れかによる。

イ．当年度の売上原価と期末に於ける棚卸資産に，指図書別に配賦する。

ロ．当年度の売上原価と期末に於ける棚卸資産に科目別に配賦する。

(d) 総合原価計算の場合

当年度の売上原価と期末に於ける棚卸資産に科目別に配賦する。

(2) 標準原価計算制度に於ける差異の処理

(A) 数量差異，作業時間差異，能率差異等で異常な状態に基づくと認められるものはこれを非原価項目として処理する。

(B) 前記(A)の場合を除き，原価差異はすべて，実際原価計算制度に於ける処理の方法に準じて処理する。

右に示したように原価計算基準の規定が，標準原価計算制度に於ける原価差異の処理について，実際原価計算制度の場合に準ずるものとしたことは税法の取扱いと，原価会計理論との間に調和を欠く点があるためで，何れは法律は理論に従って改められるべきものと考えられる。

## 4) 経営管理のための原価差異の分析

原価差異が如何なる理由で，如何なる程度に生じたかを原則として毎月末に算出し，これを速かに担当経営管理者に報告することは原価計算係の責務である。

標準原価計算に於て生ずる主な原価差異は材料受入額，直接材料費，直接労務費，及び製造間接費についてであり概ね次のように算定し，または分析する。

## (イ) 材料受入価額差異

材料の受入価格を標準価格によって計算する場合に生ずるから，次の方式で算定する。

$$(\text{標準受入価格} - \text{実際受入価格}) \times \text{実際受入数量}$$

但し第2章で述べた如く，材料の受入価格は実際原価によって記帳し，払出価格のみを標準原価で記帳する場合には，この差異は生じない。

## (ロ) 直接材料費差異

製品製造に費消せられる原料は原料倉庫より庫出しせられ，製造部門に引渡されると，直接材料費として記帳せられる。そしてその差異は次の方式で算定する。

$$(\text{直接材料費標準原価} - \text{直接材料費実際原価})$$

この直接材料費差異は，これを材料種類別に，価格差異と数量差異とに分析する。

## A. 価格差異

材料の標準消費価格と実際消費価格との原価差異であって，次の方式で算定する。

$$(\text{標準消費価格} - \text{実際消費価格}) \times \text{実際消費数量}$$

実務的には第2章で述べた如く，原料倉庫の原料元帳には原料種類口座に於て受入は実際価格で記帳し，払出は標準価格で記帳し，月末に於て残高に関し，押出金額と実際棚卸高に対する実際価格による棚卸金額との差額を以て直接材料費の価格差異とする。従って原料の通常の日減りや減損等原料倉庫に於ける数量差異ともいふべき部分も自動的に包含

される。但し盗難，火災等による通常の損害は原価外項目によって処理すべきことは言うまでもない。

### B. 数量差異

材料の標準消費数量と実際消費数量との差異による原価差異であって，次の方式で算定する。

$$(\text{標準消費数量} - \text{実際消費数量}) \times \text{標準消費価格}$$

実務的には原価計算係の原価元帳に於ける製品別口座の直接材料費欄の借方に材料の実際消費数量を標準価格で記入し，貸方に製造完了して製品倉庫に庫入れした製品の標準消費数量を標準価格で記入して月末に押出残高を計算し，別に当該製品の仕掛品につき実地調査によって，その直接材料費に関し実際数量を標準価格で計算した仕掛品材料費価格を求め，これと前記押出残高との差額を計算して，直接材料費数量差異を算定する。

尚原料倉庫に於て計算した直接材料費価格差異並びに，原価計算係に於て計算した直接材料費数量差異はそれぞれ製品勘定に左の如く追加配賦が行はれる。

即ち差異が共に差損である場合の仕訳は次のようである。

- (a) 価格差異…(製品)                      (原料)
- (b) 数量差異…(製品)                      (仕掛品)
- (c) 直接労務費差異

直接労務費の標準額による記帳原価と実際発生額との差額であって，次の方式により算定する。

$$(\text{直接労務費標準原価} - \text{直接労務費実際発生額})$$

直接労務費差異は部門別または作業種類別に，賃率差異に作業時間差異とに分析することが必要である。

### A. 賃率差異

標準賃率と実際賃率との差異に基くもので，次の方式により算定する。

$$(\text{標準賃率} - \text{実際賃率}) \times \text{実際作業時間}$$

### B. 作業時間差異



標準作業時間と実際作業時間との差異に基くもので，次の方式により算定する。

$(\text{標準作業時間} - \text{実際作業時間}) \times \text{標準賃率}$

(二) 製造間接費差異

製造間接費の標準額と実際発生額との差額をいい，次の方式で算定する。

$(\text{製造間接費標準額} - \text{製造間接費実際発生額})$

製造間接費差異は原則として，毎月末に於て部門間接費差異として算出し，製品別の間接費配賦差額としては算出しないのが通例である。而して通常これを能率差異，操業度差異，予算差異等に分析する。

また分析された各種の原価差異は具体的に如何なる原因によって発生したかを究明しなければならない。左に製造間接費差異発生の一般的な原因を列挙しよう。

(a) 能業度差異発生の原因

需要の減退，暦日の変動，季節的変動，景気の変動，設備能力の過剰受注不足

(b) 能率差異発生の原因

労務者の待時間，労務者の不足，工具の不足，指示不十分，避けうる機械の故障，財貨の浪費，労働作業の不能率

(c) 予算差異発生の原因

使用材料の等級の誤り，使用労務の等級の誤り，市価の変動，購入条件の不備

(2) 直接原価計算

私は未来の原価計算として直接原価計算と見積原価計算とを取り上げた。両者は全然性格を異にするものであるが，過去現在の原価計算たる実際原価計算並びに標準原価計算とは趣きを異にするものであり，将来の原価計算発展の上に大きな暗示を投げかけるものであると考えるからである。

従来 of 原価計算は実際原価計算も標準原価計算も共に全部原価計算であるが，直接原価計算は変動費たる直接原価のみを把えて行なうから直接原価計算と呼ばれ，直接費のみを把えるものであるという面から見れば部分

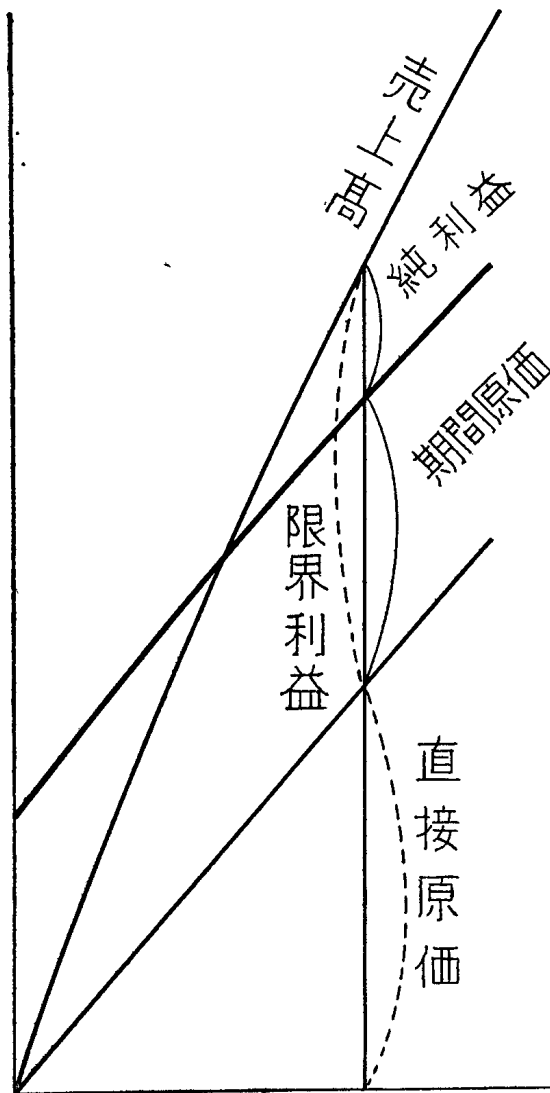
原価計算に属する。

而して直接原価計算は通常は実際原価によって行なわれるが，標準原価によっても行なわれ得る。

之を要するに直接原価計算は製品原価の計算を変動費・固定費の区分に基いて直接原価を明かにし，それを基本に原価計算を展開する方法である。即ち売上高から直接原価を控除して限界利益を求め，更に期間原価を差引いて純利益を求める一連の計算体系である。

#### 1) 直接原価計算の特質

- A. 直接原価計算では利益は売上高に比例する。即ち固定費はすべて期間原価として処理せられ，従って一定期間の期間原価は操業度にかかわらず一定であり，また直接原価は売上高に対して比例的であるから，利益は売上高に比例するものである。
- B. 直接原価計算では固定費の利益に対する影響力の大である状況を明瞭に示す。即ち全部原価計算では固定費が集中的に表示されず，製造原価や一般管理費，または売上製品や仕掛品や繰越製品等に分散して含まれるため，製品原価の中に於ける重要性が見過され勝であるが，直接原価計算では限界利益と期間原価の比較を通じて経営管理者の注目を引き，原価管理の面によくその目的に適合する。
- C. 直接原価計算では限界利益の数字は，製品別，地域別，得意先別等の区分に基く限界利益分析を通して，利益計画の遂行に便宜を与える。また損益計算の形式で表示されることは，その特質である。
- D. 直接原価計算は原価管理の目的のために行なわれる標準原価計算や変動予算との結合を容易にすることもその特質である。
- E. 直接原価計算による利益計画では先づ直接原価と売上高の関係により，限界利益に着目し，限界利益が固定費の総額を示すところの期間原価を回収し，且つ目標利益を得るに十分であるかどうかを検討される。この関係を図表（利益図表という）にすれば次のようである。



## 2) 直接原価計算の経営管理への活用

直接原価計算は経営管理上に於て、短期利益計画に適し、長期経営計画のためには必ずしも適切ではなく、単に特殊原価調査の意味で行なわれる。また短期利益計画のために各種の限界利益分析を行なう。また原価管理の面では直接原価計算が費用を変動費と固定費とに区分することにより、原価管理上便利な基礎が与えられるが、原価管理の実施には標準原価による直接原価計算が望ましい。

限界利益分析は、例えば

- (a) 製品組合せ政策
- (b) 短期価格政策
- (c) 操業度政策
- (d) 営業費計画
- (e) 賃金政策

等に関して活用せられるが、右(a)製品組合せ政策の場合について、これを例示しよう。

或会社に於て数種類の製品の製造が行なわれ、各製品に対する設備および人員の配分如何によって、製品の組合せを変更し得る場合には限界利益分析を活用して、どのような製品組合せが最も有利であるかを知ることができる。

例えば現在甲表のような製品組合せである場合に、乙表のような製品組合せに変更すると仮定すれば、A品およびB品の所要作業時間の関係でA品およびB品合計の生産高、売上高は減少しても、純利益は増加するであ

ろうことを知り得るのである。

甲 表

区 分	A 品	B 品	計
売上高	2,000	6,000	8,000
直接原価	800	3,600	4,400
限界利益	1,200	2,400	3,600
限界利益率	60%	40%	
期間原価			3,200
純利益			400

乙 表

区 分	A 品	B 品	計
売上高	4,600	3,000	7,600
直接原価	1,840	1,800	3,640
限界利益	2,760	1,200	3,960
限界利益率	60%	40%	
期間原価			3,200
純利益			760

### 3) 直接原価計算に対する批判

直接原価計算に対しては、従来の原価計算制度的立場から見て、財務会計との関連に於て、或は経営管理機能の面に於て、種々の批判がある。その主なものは次のようである。

- (a) 変動費、固定費の分類に困難がある。即ち或る種の費用は変動費的部分と固定費的部分とを含み、或程度の恣意的な分類が行なわれ勝となる。
- (b) 直接原価計算では製造原価の完全な把握はできないし、また長期価格政策も樹て難い。
- (c) 棚卸資産についての原価算定について変動原価だけによる評価は税法では現在の処認められない。
- (d) 株主あての財務諸表に記載される棚卸資産が、変動原価によって評価

されるということは適当でない。

- (e) 個別受注生産では実際の受注内容の予測は困難であり, 従って変動費の把握が困難である。特に新製品の受注に関し, その直接原価を把握し難く, 利益計画に活用することも困難である。

#### 4) 直接原価計算と公表財務諸表

直接原価計算の理論からすれば, 貸借対照表に記載せられる棚卸資産の評価額は, 直接原価計算によって算定せられた部分原価によるべきもので, 従って製品原価に算入されないところの固定費は期間原価となり, その全額がその期間の費用として負担される。それ故この場合の損益計算書は次のようになる。

損 益 計 算 書						
自 昭 和		年	月	日		
至 昭 和		年	月	日		
売	上			23,670		
直	接			11,345		
	製 品	直 接	原 価	(10,730)		
	販 売	直 接	原 価	( 615)		
限	界	利	益	12,325		
期	間	原	価	6,774		
	製 品	製 造	期 間	原 価	( 5,134)	
	一 般	管 理	及 販 売	期 間	原 価	( 4,640)
純	利	益		2,551		

また貸借対照表上の棚卸資産について, 直接原価計算による部分原価の場合と, 従来の原価計算による全部原価の場合とを比較して見れば, 前者の場合には固定費は当該期間の収益に課せられるから含まれないが, 後者の場合には固定費の一部が棚卸資産に課せられて含まれることになる。

斯様に公表財務諸表に於ける棚卸資産評価を直接原価によるか, または従来の原価計算によるかで, 期間利益額に影響する所大であり, 直接原価

計算と公表財務表との関係は今後の研究課題として興味あるものである。

我国の現状に於ては企業会計原則も，また税法も，直接原価計算をそのまま公表財務諸表に直結せしめることは認めていない。即ち原価計算基準は次のように規定している。

「総合原価計算に於て，必要ある場合には，一期間に於ける製造費用のうち変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し，これに期首仕掛品を加えて完成品と期末仕掛品とに按分して製品の直接原価を計算し，固定費を製品に集計しないことができる。この場合，会計年度末に於ては，当該会計期間に発生した固定費額はこれを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。」（原価計算基準の30参照）

### （3）見積原価計算

従来見積計算計算という言葉は応々，受注製品または新規製品の売価決定の目的で行なうところの，極めて粗雑な予定原価計算という意味に用いられたが最近はこれとは全く異なる所の或特殊な原価計算制度の意味に用いられる。茲に未来の原価計算制度として取り上げた見積原価計算はこの後者の意味のものである。即ち見積原価計算とは，新規製品または受注製品に関し，受注毎に生産を行なう所謂個別生産工場に於て，売価決定並びに原価管理（技術計画の決定を含む）の目的を以て，許容原価による物量計画をリードする原価計算制度である。

見積原価計算が従来原価計算と異なる所は従来原価計算が技術計画乃至は物量計画が決定した後の問題を処理するものであるのに対し，「見積原価計算は予定と実績とを比較し，技術に挑戦し，技術そのものを訂正することができる能力を有する原価計算制度であり，」このことを動的原価計算または動的原価管理法ということもある。その特徴は次の通りである。

#### 1) 技術をリードする原価計算

A. 代替原価概念によって最善または次善の技術計画，または物量計画を決定する。

B. 技術計画または物量計画が決定されればこれに会計原価を乗じて標

準原価を算出する。

- C. 実際原価と標準原価とを比較して，その差異が大きい時はその原因を検討し，それが原価の性格の変化による場合には，技術計画のリードに使用する代替原価を訂正する。
- D. 訂正した代替原価で，技術計画を決定する。
- E. 決定された技術計画に会計原価を乗じて標準原価を決定する。
- F. 以下同様の順序で繰返し行なう。

これを要するに見積原価計算の理論は「許容原価による物量計画のリード」ということであり，或利益を保証する許容原価と，現在の技術標準に基づく見積原価とを比較して見積原価が許容原価内におさまるならば，その受注は決定されるというように，許容原価による見積原価のリードによって，受注の諾否または生産開始の諾否が決定されるという点に根本的な考え方の特徴がある。

## 2) 見積原価計算の見積技術

見積原価計算は製品の製造について引合いのある毎に，指定価格によって受注すべきか否かを判定し，諾否を決定するのであるが，指定価格より或利益を保証する許容原価とチェックせられる所の，見積原価算定の要領を左に列記する。

- A. 見積原価計算は個別生産工場に必要なものであるから，これに適する如く原価計算方法が立案される。
- B. 個別生産工場では多種多様な製品が生産せられるから，各種の製品に共通に利用のできる機械率，労務率の原価算出を主体に行なわれる。
- C. 見積原価計算は生産計画を主体に実施せられるから，生産技術または生産計画に或単価をかけ合はせて製品原価となるように，次のように計算される。
  1. 所要材料に対してはスケジュールプライスに乗じて材料費を計算する。
  2. 労務費，経費に対しては一連の機械別に機械率（運転時間一時間当りに対する単位原価）を所要機械作業時間に乗じて加工費を計算する。

D. 機械率の算出に当って特に注意を要することは、利子と減価償却費についてである。「原価計算基準」によれば利子は原価外項目とせられるが見積原価計算では利子は重要な原価項目とせられ、機械率算定の重要な構成要素となる。

(イ) 利子の計算法は次の通りである。

(平均投資額×利率)=毎年の計上利子額

今平均投資額の計算例を次に示そう。また減価償却費は定額法に依るものとし、機械の投資価額50万円、耐用年数5年、残存価額5万円とすれば平均投資額は次のように計算せられる。(毎年の償却費は9万円となる)

第1年目の投資額 45万円+5万円=50万円

第2年目の投資額 36万円+5万円=41万円

第3年目の投資額 27万円+5万円=32万円

第4年目の投資額 18万円+5万円=23万円

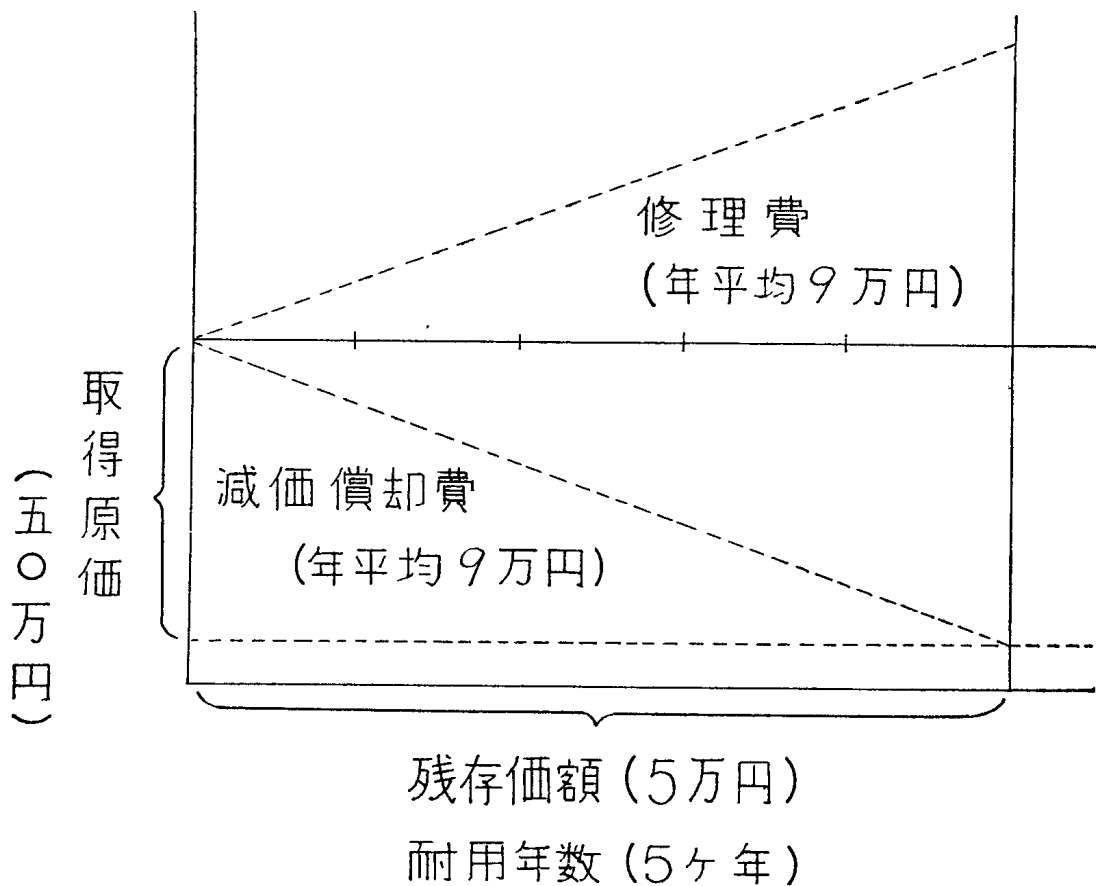
第5年目の投資額 9万円+5万円=14万円

計 160万円÷5年=32万円(平均投資額)

(ロ) 減価償却費に関しては税務会計上法定耐用年数の規定があるが、見積原価計算ではこれに拘らず経営上の経済的耐用年数を算出することが必要である。今前掲(イ)の例に依れば、毎年の減価償却費は9万円であるが、修理費は毎年漸増し、耐用年数5年を経過したときは、新しく買替えるか、または買替代金に比敵する修理費を要すべく、年間平均修理費は矢張り9万円と見積られる。即ち機械率は両者合せて18万円ということになる。これを図解すれば次のようである。

(ハ) 右(イ)の年間計上利子額及び(ロ)の減価償却費年額については各その1/12を以て月額とする。また他の経費、並びに労務費月額を算定して合計し、これを毎月機械運転予定時間数で除し機械率とする。尚機械の作業を受けず、専ら労務作業の行なわれる製造部門の加工費の計算は、機械率に依らず、労務率によって行なわれる。





#### (4) 結 び の 言 葉

以上を以て本稿を擱筆するが、本稿執筆に当り幾多の教えを受け、その学説を紹介または引用した左記の著書並びにその著者に対し、厚く謝意を表し、且誤り伝えた箇所なきを保し難く、其点については叱正賜はらんことを乞う次第である。

参照した著書及びその著者、並びに出版社は左の通りである。

原価計算 (長谷川安兵衛著) 17.1.25 ダイヤモンド社

ガーナー原価計算の発展 (品田誠平, 米田清貴, 園田平三郎, 敷田礼三訳) 33.12.25 一粒社

原価計算実務 (中山隆祐著) 31.4.24 同文館

管理のための原価計算 (中西寅雄, 山辺六郎, 外著) 28.10.26 白桃書房

標準原価計算 (松本雅男著) 26.1.15 同文館

原価計算新稿 (青木茂男著) 39.4.25 中央経済社

原価計算論 (佐藤孝一著) 中央経済社

ダイナミック原価管理 (石尾登著) 中央経済社

原価計算基準とその解説 (黒木正憲著) 39.7.10 財団法人大蔵財務協会

見積原価計算 (石尾登, 藤山修己著) 39.11.15 日本能率協会