

## ■ 論文

## 原価会計論

小見山隆行

## 目次

- I. 原価計算の生成と発達
- II. 原価計算の目的
- III. 原価概念の考察
- IV. 原価計算の基本手続き
- V. 個別原価計算
- VI. 総合原価計算
- VII. 標準原価計算
- VIII. 直接原価計算
- IX. 特殊原価調査と原価計算の変貌

## ▶ 要旨

原価計算は、財務諸表の作成目的のほかに、予算編成、原価管理、価格計算、海外進出の意思決定などの経営の基本計画の策定など、多様な目的に使用される。本稿では、原価計算の生成と発達、わが国への原価計算の伝播と制度化への経緯、原価計算の目的、原価概念、原価計算制度における原価の諸概念等の論点、原価計算の基本手続きとしての費目別計算、部門別計算、製品別計算、原価差異計算と分析、直接原価計算、利益計画とCVP分析、特殊原価調査等について概説する。

## ▶ キーワード

原価計算の目的、原価概念、実際原価、標準原価、製品原価、期間原価、全部原価、部分原価、直接費、間接費、変動費、固定費、管理可能費、管理不能費、費目別計算、部門別計算、製品別計算、個別原価計算、総合原価計算、累加法、非累加法、標準原価計算、直接原価計算、CVP分析、特殊原価調査

## I. 原価計算の生成と発達

### 1. 原価計算の生成

原価計算 (cost accounting) は、いつ、どこで、どのような環境条件のもとに成立したのか。その後、いかなる発展段階を経て現在にいたっているかについて議論がある。

議論が生ずるのは、研究者が原価計算の本質について異なった見方をしているからである。リトルトン (A.C.Littleton) は、1933年に『会計発達史』を発表している。同書は研究対象を主として会計にしているが、原価計算史研究に関しても相当のページを割いている<sup>1)</sup>。彼は、その中で「原価計算は複式商業簿記が数百年の歴史をもつのにくらべれば、それほど古いものではなく、その起源はごく最近のことに属する」と述べている<sup>2)</sup>。

リトルトンは、勘定組織と有機的関連性をもつ原価会計こそ原価計算であるという見方を取り、原価計算の誕生を産業革命期に求める。これに対し、ガーナー (S.P.Garner) は、原価計算が1800年以降に存在するに至った事実は認めているが、勘定組織を用いない経営管理なども含めるべきという見解を取り、原価計算の成立を産業革命より以前の中世に求める<sup>3)</sup>。

ここで原価計算の生成を考察する観点から、産業革命により製造業がいち早く発達したイギリスの原価計算環境条件の変遷をみることにする。18世紀初頭のイギリスは、問屋制家内工業や手工業的経営が支配的で、原価計算といっても、材料、加工賃の記録、計算程度であった。18世紀中頃から後半にかけて、直接材料費、直接労務費からなるプライム・コストの範囲、製造間接費は工場雑費に扱う商的工業簿記の手続きにとどまっていた。18世紀末葉には産業革命期を迎え、完結する19世紀になると、機械装置への投資が増加し、減価償却費等の工場経費も増加していった<sup>4)</sup>。動力機械の発明という生産技術上の画期的な変革を基軸として、工業経営の生産形態は、機械制大工場へと大きく移行していった。このような近代的な工場制度 (factory system) をとる企業 (business enterprise) において、原価計算は、製品 (product) を製造するために、実際にかかった原価を測定し計算する技法としてのニーズは高まっていった。原価計算の技法が、経済社会の一般的な共通手続きとして、ある種の普遍性を確保した時期が19世紀の第4四半期といえる。この時期に、原価計算の成立を挙証する諸文献が多く出版されている<sup>5)</sup>。

原価計算の生成を考察する観点を重視すれば、原価計算理論の成立した19世紀の第4四半期という時期は、原価計算の誕生期ととらえる解釈<sup>6)</sup>が妥当ではないかと思う。

### 2. 原価計算の発達

イギリスで確立を見た製品の製造原価を計算する原価計算の技法は、19世紀の第3四半期には、フランス、ドイツ、アメリカなどの各国へ伝播していった。19世紀後半には間接費配賦方法の議論が高まり、第一次世界大戦後のアメリカ産業界は、固定費の増大、高額な労務費、労働者の組織的怠業等に悩まされていた。能率の向上、無駄の排除といった原価管理のための用

具として原価計算が強く意識され、テーラー (F.W.Taylor) の科学的管理法 (scientific management)、動作研究や時間研究を結合した標準原価計算 (standard cost accounting) が20世紀に生み出された。標準原価計算は、アメリカの会計実務の中に定着し、1920年代に基本が確立したといえる<sup>7)</sup>。1923年にクラーク (J.M.Clark) が提唱した「異なる目的には異なる原価を ; different costs for different purposes」<sup>8)</sup> という思考が注目された。1930年代、大恐慌時には、遊休生産能力を抱える状況のもとで価格決定や新規注文の引き受け可否という問題に頻繁に直面し、利益計画や経営意思決定に適切な情報を提供すべく、CVP (cost-volume-profit) 分析、直接原価計算 (variable costing; direct costing)、差額原価収益分析 (differential cost analysis) などが展開された。かくして、原価計算は、経営原価計算 (managerial cost accounting) として著しい発展を見せたという<sup>9)</sup>。第二次世界大戦後には、経営管理のための原価計算が再評価され、原価計算発展の推進力となっていく。1950年代に、CVP 分析、直接原価計算、差額原価分析などが標準原価計算とともに管理会計論の体系に組み込まれていった。この展開はアメリカ会計学会 (American Accounting Association : AAA) の「原価概念および基準委員会報告書」(“Report of the Committee on Cost Concepts and Standards”, Accounting Review, Apr.1952,) (1951年報告書) にみられる。1960年代以降における原価計算研究における学際的アプローチは、生産技術の進展に歩調を合わせて新しいコンセプトや技法が矢継ぎ早に導入され、現在も原価計算技法は経営原価計算として多様化、拡大している<sup>10)</sup>。

とくに、近年の急速な FA 化等、生産技術のめざましい進展とともに、原価計算はその様相を大きく変貌しつつあり、原価計算を中心とした管理会計システムが時代遅れとなった<sup>11)</sup> という主張が出ている。

今日の原価計算は経営管理の遂行に際して、有用な情報を提供する管理会計と境界線を引くことが困難となってきており、新しい原価計算の領域と体系の再構築が迫られている。

### 3. わが国への原価計算の伝播と制度化

製品の製造原価を計算する技法としてイギリスに誕生した原価計算は、わが国には主としてアメリカおよびドイツから伝わった。

わが国における最初の工業簿記の文献は、1887年(明治20年)に簿記学校の教科書として出版された有澤菊太郎編の『製造所簿記教科書』といわれる<sup>12)</sup>。西洋簿記書がわが国の簿記史に本格的な影響力を持ち始めるのは、明治期に入ってからである。わが国で最初に西洋簿記書を翻訳したのは福沢諭吉であり、1873年(明治6年)に『帳合之法』(全四巻)という邦題で紹介した。『帳合之法』は、アメリカのブライアント・ストラットン (H.B.Bryant & H.D.Stratton) の簿記教科書 (Bryant and Stratton's Common School Book-keeping, New York, 1871年) を翻訳したものである。ほぼ時を同じくして、1873年(明治6年)、イギリスのアラン・シャンド (A.A.Shand) の指導のもとに大蔵省より『銀行簿記精法』(全五巻)が出版された。前者は学校

教育用、後者は実務と密接な関連性を有していたといわれる。当時の明治政府は、殖産興業の旗印のもとに、銀行制度の発足など、欧米諸国の実務を吸収し、新しい経済体制を整備することが至上命題となっていた。福沢諭吉の『帳合之法』とアラン・シャンドの『銀行簿記精法』は、わが国の近代産業の発展に大きな役割を果たしたといえる。

つぎにわが国の原価計算規程のおおまかな変遷をたどってみたい。昭和8年の原価計算基本準則が始まりといわれる<sup>13)</sup>。昭和9年に商工省財務管理委員会は財務諸表準則、昭和12年に製造原価計算準則を公表している。これらをもってわが国における原価計算制度の生成とみなすことができる。昭和12年に勃発した日中戦争の激化により、国家統制が強化され、軍需品の調達価格の基礎となる原価の算定について、昭和14年に製造原価計算準則を参考に陸軍が陸軍軍需品工場事業場原価計算準則を、昭和15年に海軍が海軍軍需品工場事業場原価計算準則を制定した。昭和17年には原価計算規則に基づく製造工業原価計算要綱、昭和18年には鉱業原価計算要綱、さらに昭和18年から20年までの間には業種別に実施すべき原価計算を詳細に規定した業種別原価計算準則がそれぞれ制定された<sup>14)</sup>。戦後のわが国の原価計算の発達は、アメリカの文献から学ぶところが大きかった。経済再生のために、昭和24年に企業会計原則を制定、その後12年を経て昭和37年11月8日付で現行の『原価計算基準』（以下、『基準』と略す）を公表した。同『基準』は、アメリカ会計学会AAAの専門委員会報告、イギリスチャータード会計士協会の原価委員会の報告等を参考にして作成されたといわれ<sup>15)</sup>、当時の大蔵省企業会計審議会（設置当時は経済安定本部企業会計基準審議会）の第四部会は、「1950年11月以来12年間の長い年月と122回に及ぶ審議を経て公表にこぎつけた」<sup>16)</sup>と述べている。同『基準』の特徴は、強制力を与えることなく、企業が原価計算システムを設計する際に参照すべき基本的な枠組みとなっているところである。原価計算は複式簿記の結合という観点から「原価計算制度」と「特殊原価調査」に分かれるが、同『基準』は前者を支える基準となっている。

昭和37年の『基準』の制定によって、わが国の原価計算制度の面では、時代的要請に応える原価計算のあり方の一応の確立がなされたとみなすことができる。他方、わが国の経済は、昭和30年代の半ばころから高度経済成長期に入っていったこともあって、特に経営管理者のための原価計算への要請が一層強まった。原価計算は、企業の経営管理者が企業活動を計画し統制するための不可欠の用具として、年々飛躍的な発展を遂げてきているといえる。最近の原価計算は、経営管理への役立ちを強調する経営管理的接近方法 (managerial emphasis or managerial approach) をとることが主流になりつつある。

## Ⅱ. 原価計算の目的

### 1. 原価計算基準の論議

原価計算の目的は、時代や国によって異なる。大きく分けて、アメリカ流の考え方とヨーロッパ、とくにドイツ流の考え方とがある。近年では、アメリカ流の考え方が主流といえる<sup>17)</sup>。戦

前のわが国における原価計算の目的は、ほとんどの著書において、① 経営活動の管理と② 価格計算にあると解されている。原価計算の目的が、今日のように財務諸表作成（財務会計）目的と経営管理への奉仕（管理会計）目的にあるとする見解が明確な形で表明されたのは、アメリカ会計学会（American Accounting Association；AAA）の『原価概念及び基準委員会報告書』（“Report of the Committee on Cost Concepts and Standards”，Accounting Review, Apr.1952.）によるといわれる<sup>18)</sup>。

つぎに現行の『基準』の制定時の解釈をめぐり若干の論議がみられたので触れてみたい。

基本的な立場は、現行の『基準』は財務会計基準としての性格が強いという主張である。番場嘉一郎教授は、「各企業の原価数値に対する対外報告への適合性を付与し、原価算定におけるある程度の統一性を保つことを主眼として制定されたのが原価計算基準である」<sup>19)</sup>と述べている。諸井勝之助教授は、「経営管理的観点から修正を加えるについては、一定の条件がある。その条件とは、財務諸表作成という目的がそれによって阻害されないということである」<sup>20)</sup>と述べている。山邊六郎教授は、「原価計算基準は、原価計算に関する財務会計の基準である。それは、企業会計原則の一環をなすものである。原価計算は財務会計となるばかりではなく管理会計となるものである。だが原価計算基準においては、原価計算の目的中、財務会計目的を第一義的、中心的なものと考えていくべきである」<sup>21)</sup>と述べている。いずれの見解も、現行『基準』が企業会計原則の一環であるという認識である。

これにたいし、佐藤精一教授は、「原価計算基準は、企業会計原則の一環を成すものであるから、それはいうまでもなく財務会計に関する基準である。しかし、いずれの計算目的にも役立つよう形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行われるものであるから、企業会計原則の一環としての本質のほかには管理会計目的をみたまうような性格をもっている」<sup>22)</sup>と述べている。

現行の『基準』では、「原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。・（略）・財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にはかならない。」と規定（『基準』二）している。さらに同項の末尾で、「広い意味での原価計算には、原価計算制度以外に、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価たとえば差額原価、機会原価、付加原価等を・（略）・制度としての原価計算の範囲外に属するものとしてこの基準には含めない」（『基準』二）と「特殊原価調査」を明確に除外している。

岡本清教授は、「原価計算は、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者にたいして、企業活動の計画と統制および意思決定に必要な経済的情報を提供するために、企業活動から発生する原価、利益などの財務的データを企業給付にかかわらしめて、認識し、測定し、分類し、要約し、解説する理論と技術である」<sup>23)</sup>と定義づけ、経営管理者への情報提供を重視している。さらに「原価計算は、外部報告用の情報をも提供するが、その本質は経営管理用具である。し

たがって、その大半のウエイトは、内部報告用の資料収集、処理および情報提供にかかっており、会計期末には外部報告用の情報を提供するものが、現実の原価計算実務であり、その中から実践規範となりうる公正妥当と認められる慣行を要約したものが原価計算基準のあるべき姿である<sup>24)</sup>と主張し、現行の『基準』が管理会計の原価計算の有用性を十分に具体化していない不備を指摘している。

『基準』は、昭和37年の制定以後一度も改訂されていない。陳腐化した部分のある点については学会においても議論の対象になっている。近い将来に見直しをして、大幅に改訂する必要があるという指摘がある。特に、経営管理目的をどのように『基準』に組み入れるかについてさまざまな見解がある<sup>25)</sup>。

## 2. 原価計算の目的

原価計算はその目的との関連において理解することがきわめて重要である。現代における種々の原価計算の目的のうち、その主要なものは、財務会計目的、原価管理目的、利益管理目的、経営意思決定目的である。『基準』は、つぎの5つの目的を掲げている。

### a. 財務諸表作成のために真実の原価を集計する。

企業が毎決算期に外部に報告する財務諸表（損益計算書、貸借対照表および製造原価明細書(statement of cost of goods manufactured)）の作成に必要な原価資料を提供するという目的である。期間損益計算上、収益に対応する費用を正確に算定するために、製品の種類別あるいは個々の製品ごとの売上原価の計算を行う必要があり、そこで製品別の製造原価を計算するシステムとして原価計算が発達してきた<sup>26)</sup>。財務諸表を作成するさいには、貸借対照表の流動資産の区分に示される製品（完成品；finished goods）、半製品（未完成であるが、そのまま企業外部へ販売できるもの；semifinished goods）、原材料(materials)、仕掛品（加工中の未完成品で、まだ工程途中にあるもの；work in process）、貯蔵品(supplies)に関する原価データが必要である。また原価計算は、製造原価明細書の作成に際しても、必要な原価データを提供する。

### b. 価格計算に必要な原価資料を提供する。

価格計算目的は、原価計算にとっては、最も古くからの問題である。ドイツの原価計算は価格の決定という目的から発祥したともいわれる。それゆえ原価計算での価格計算目的は価格決定目的とも呼ばれる<sup>27)</sup>。現代資本主義の自由経済においては、原則として、製品の販売価格は、市場で決定されることが多く、見積原価プラス利益で通用しないことが多い。しかし、官公庁が発注する道路、建物、ダム、船舶といったプロジェクト取引の見積原価や建築請負業などで注文された請負見積原価に適正利潤を加えて納入価格を決定したり、市場価格の存在しない製品等の販売価格を決定するために必要な原価資料を提供する。

### c. 原価管理に必要な原価資料を提供する。

原価管理とは、原価を発生させる個々の経営条件を所与のものとして原価標準を設定し、そ

ここで設定された原価標準の達成を目指して、執行活動を指導、規制し、原価の実際発生額を計算・記録し、実績値と標準と比較して、その差異について原因分析を行うことである<sup>28)</sup>。原価統制 (cost control; 狭義の原価管理) とも呼ばれている。『基準』は原価統制 (狭義の原価管理) を規定している。これに対し、広義の原価管理は、コストマネジメント (cost management) とも呼ばれ、原価統制 (狭義の原価管理) だけでなく原価に関する計画を含めて理解する。原価に関する計画とは「原価切り下げ」 (cost reduction) をねらうものである。製品の品質を確保しながら、原価を発生させる経営条件 (経営立地、生産設備、製造方法、使用材料など) そのものを変更ないし改善することによって、原価標準それ自体の低減を図ることである。例えば、労務費削減の省力化投資計画、原価低減のための設備投資計画、作業方法・生産条件あるいは経営構造を革新する事業の統合・再編、合併計画なども含めた各種の個別計画 (project planning) を通じて原価切り下げをねらうものである。「戦略的原価計算」というべき領域である。今日の経営環境下においては、広義の原価管理がきわめて重要となっている<sup>29)</sup>。

d. 予算編成ならびに予算統制に必要な原価資料を提供する。

予算編成 (budget planning) とは、予算期間における短期利益目標を各業務分野の具体的活動計画として貨幣的に設定し、企業全体の調和的な総合的利益管理の手段として総合編成したものである。予算統制 (budgetary control) は、予算期間における企業の達成目標である短期利益目標の設定・経営活動計画を指示し、予算にもとづき各業務分野の諸活動の調整・統制する職能であり、企業全般にわたる総合的管理の用具となる。原価データは、製造予算の編成、製品組合せ (プロダクト・ミックス) の決定、部品を自製するか外注するかの決定等、予算の内容を定める経営決定に必要不可欠である<sup>30)</sup>。

e. 経営の基本計画を策定するに当たり、必要な原価資料を提供する。

企業経営では多様な計画を策定するが、取り扱い製品、事業の立地、生産設備といった経営構造に直接関係する事項を収容するのが基本計画である。この基本計画の策定に原価データが必要になる。

上記の原価計算目的のうち、どの項目を、財務会計と有機的に結びついて、常時継続的に行われる原価計算制度を適用するかについて解釈が分かれる。5項目のうちのa. b. c. の目的に適用するのが適当とみる見解<sup>31)</sup>と、a. c. d. の目的に適用するのが適当で、b. の価格計算目的は随時的臨時的に行う特殊原価調査として行うのが望ましいという見解がある<sup>32)</sup>。

経理業務が大幅にコンピュータ化された今日の企業では、原価計算課の日常の主要な業務は、特殊原価調査になっている。むしろそれらの領域も超え、特殊目的に沿ったコスト測定技法全般までも取り込む様相にある。現行の『基準』においては、特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属するものとして、この基準に含めないと規定しているが、時代的なニーズから見直しが必要であるという見解がみられる<sup>33)</sup>。原価計算の目的が、財務会計目的を第一義的、中心的と考える解釈には限界があるといえよう。

### Ⅲ. 原価概念の考察

#### 1. アメリカ会計学会 (AAA) の原価概念

1950年代頃より展開されたアメリカ会計学会 (American Accounting Association ; AAA) の原価概念は、近年の原価計算が対象とする研究領域の拡大化を踏まえた、より広義の規定化の端緒となった。AAA における1951年度「原価概念および基準委員会」の報告書 (“Report of the Committee on Cost Concepts and Standards”, Accounting Review, Apr.1952,) において、「原価とは、特定の目的を達成するために発生しまたは発生するであろう犠牲を貨幣単位で測定したものである。」と前委員会の見解を踏襲し定義された。つづいて1955年度 AAA 原価委員会『経営者のための報告の基礎をなす原価概念に関する中間報告書』 (“Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes”, Accounting Review, Apr.1956) に示された原価の定義が「原価の一般概念」として一般に認められているが、それは「経営目的にとって、原価とは有形または無形の経済財を獲得 (購買) あるいは創造 (生産・販売) するに際して、一定の目的をもって放棄された (released), または放棄されるはずの価値の測定値を示す一般的な用語である。」<sup>34)</sup> と定義された。

1955年度 AAA 原価委員会によって与えられた原価の一般概念はつぎの特徴をもつ。第1は、原価は経営目的遂行のための財の獲得 (購買) あるいは創造 (生産・販売) に必要な価値犠牲ということ。第2には、価値犠牲そのものではなく、犠牲の範囲が利用目的によって決まるということである。要するに、原価の目的依存性の結果、原価は機能・目的あるいは範囲などに従って多元的に評価されることになる<sup>35)</sup>。同委員会の原価概念は、価値の犠牲 (sacrifice ; cost is business sacrifice) から断念 (foregoing ; cost is foregoing) に、さては放棄 (release) へと三転し、最終的に1947年の初年度委員会の価値放棄 (release of value) の線に落ちついた。ここでの定義は、原価計算制度のみならず、特殊原価調査をも含めた、広い意味での原価の一般概念を述べている。それは、原価計算が経営管理のために様々な原価情報を提供するようになった事実を踏まえて、それらの全体をカバーする原価の定義づけを行った結果といえる<sup>36)</sup>。

岡本清教授は、広義における原価の一般概念をつぎのように定義している。「原価とは、特定の目的を達成するために、犠牲にされる経済的資源の、貨幣による測定額である。」原価は、物量的尺度ではなく、貨幣的尺度により、金額 (dollar amount) として測定されるが、さらにその測定方法によって、支出原価 (outlay costs) と機会原価 (opportunity costs) とに分けることができる。支出原価とは、犠牲にされる経済的資源を、それらの取得のために支払った現金支出額 (cash outlay) によって測定した原価のことである。機会原価とは、犠牲にされる経済的資源を、他の代替的用途にふりむけたならば得られるはずの最大の利益額、すなわち最大の逸失利益額 (the maximum contribution foregone) で測定した原価のことで、意思決定用の原価 (costs for decision making) であり、外部報告目的には適さないという<sup>37)</sup>。

企業活動と社会とのかかわりが強い関心を持って取り上げられるようになった昨今では、原価概念は、企業原価ないし私的原価 (private cost) としてだけではなく、社会原価 (social cost) をも含めて論じられている。

アメリカ会計学会は1976年度「社会原価委員会」(Committee on Social Cost)において、社会原価を社会的便益 (social benefit) との関係で、つぎのように定義づけている。

「社会原価とは、究極的には企業の所有者またはその顧客ではなく、社会（またはその要素）が負担しなければならない外部コストである。」現代は、環境破壊コスト、公害費用、福利関係費、公害防止設備の減価償却費、社会政策的コスト概念が注目されている<sup>39)</sup>。

## 2. 『基準』における原価の一般概念

わが国の『基準』は、原価をつぎのように定義している。

「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨または用役（以下これを「財貨」という。）の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」（『基準』三）。『基準』における原価概念は、経営過程において給付が生成されるまでの経済価値の消費を貨幣価値に基づいて認識・把握することから、支出原価概念を基礎においているといえる<sup>39)</sup>。

『基準』における一般的原価概念の定義には、つぎの4つの要件をすべて満たすことを要請している。a. 経済価値の消費（原価の消費価値性）、b. 給付にかかわらせた把握（原価の給付関連性）、c. 経営目的との関連性（原価の目的関連性）、d. 正常なもの（原価の正常性）の4要件である。以下、それぞれの特徴について簡単に述べてみたい。

### a. 経済価値の消費（原価の消費価値性）

原価は、経済価値の消費（原価の消費価値性）である。経済価値を購入しても、消費しなければ原価とはならない。ここでの経済価値とは、一定の財貨（たとえば製品）を生産するために必要となる財貨（たとえば原材料）のことである。原価は、ある財貨を投入し販売目的のための別な財貨を算出する価値転換過程において生じる価値の消費を意味するのである。『基準』では、財貨は消費されないと原価にはならないとしている。

### b. 給付にかかわらせた把握（原価の給付関連性）

原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値（原価の給付関連性）であり、その給付にかかわらせて、把握されたものである。すなわち、原価の集計単位は経営活動において算出される給付（財貨・用役）ないし給付量とされるのである<sup>40)</sup>。給付とは、企業が生み出すすべての財貨や用役を表している。財貨は最終製品だけではない。用役は動力、配送、修繕、事務などを意味する。

### c. 経営目的との関連性（原価の目的関連性）

原価は、経営目的に関連したもの（原価の目的関連性）である。経営目的とは一定の財貨や

サービスを生産し販売することであり、それは価値の消費と生成の過程からなる。したがって、資本の調達・返還・利益処分等の財務活動によって発生する費用、すなわち財務費用は原則として原価を構成しない。経営目的に関連しない経済価値の消費は原価に含まれない。価値の放出額が原価となるためには、経営目的を遂行するためのものでなければならない。経営目的は、生産・販売・一般管理活動だけでなく、購買活動をも含んでいる。

#### d. 正常なもの（原価の正常性）

原価は、正常なもの（原価の正常性）である。原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少「原価」から除外している。たとえば製造中の仕損品発生額が経験的に一定の枠内であれば「正常」とみなして原価を構成するが、異常に巨額であれば原価と認識しない。

### 3. 原価計算制度における原価の諸概念

わが国の『基準』4は、一般的原価概念を単に「原価」と呼び、一般的原価概念に従属する特定の原価概念として個別原価概念と呼び、「原価の諸概念」という文言で表現している。原価は本質的規定にしたがい、各種の目的並びに条件に規定されて、諸種の原価概念として顕現する。原価の諸概念とは、原価の具体的な顕現形態であり、計算制度において計算の対象となる原価にほかならないといえる<sup>41)</sup>。

1923年にクラークがいみじくも喝破した「different costs for different purposes；異なる目的には異なる原価を」というモットーは、一定不変の内容を有している一般的原価概念とは異なる個別的原価概念（原価の諸概念）を論じたものといえる。

原価計算制度における個別的原価概念（原価の諸概念）は次の3分類に整理している。

#### a. 実際原価と予定原価

製品原価は、製造が完了した後を求めるのか、あるいは、製造を行う前に求めるのかによって、実際原価 (actual costs) と予定原価 (predetermined costs) に分類される。実際原価は歴史的原価 (historical costs) とも呼ばれる。歴史的原価とは、支出時の実際の現金支出額、または現金等価額によって測定され、厳密な意味で財貨の実際消費量に実際価格を乗じて計算される。

歴史的原価の場合、異常な状態を原因とする異常な消費量を含めることから生ずる不合理や計算の遅延、原価の季節的変動の影響をもたらすなど、数量面、価格、操業度面での欠陥が生じやすい。現在の原価計算制度の実践においては、純粋な意味で実際消費量に実際価格を乗じて製造原価を計算することは、まずほとんどない。現実企業で用いられているのは、歴史的原価ではなく原価の正常性が加味された実際原価である。

現在では実際原価といえは実際価格だけではなく予定価格を用いた場合でも、消費量の計算を実際値によっている限り実際原価と呼んでいる<sup>42)</sup>。

『基準』は、「実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であ

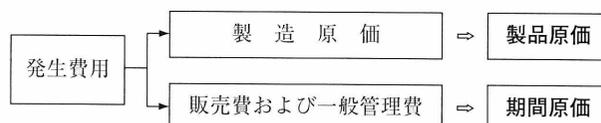
るが、原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。」と規定している（『基準』四（一））。実際消費量計算に基づくなら、予定価格等によっても実際原価であると述べている。

製造活動に先だって算定される予定原価 (predetermined costs) は、さらに見積原価 (estimated costs) と標準原価 (standard costs) に区別される。標準原価とは、原価財の標準消費量に予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。ここでいう標準消費量とは、勘や経験に頼ったものではなく、科学的・統計的調査にもとづいて能率の尺度となるように予定された原価財の消費量を意味する。正常価格とは、経営における異常な状態を排除し、比較的長期にわたる過去の実際価格を平準化し、これに将来のすう勢を加味した価格である<sup>43)</sup>。

#### b. 製品原価と期間原価

原価は、期間損益計算における収益との対応関係の相違にもとづいて、製品原価 (product costs) と期間原価 (period costs) とに区分される。製品原価は一定単位の製品に集計された原価であり、その発生の結果は棚卸資産原価 (inventorial costs) を構成する。製品原価は、通常、直接材料費、直接労務費に製造間接費を加えた全部の製造原価のことをいう。他方、期間原価は一定期間の発生額を当期の収益に直接対応させて把握した原価である。通常は、図表1に示すように、販売費および一般管理費をもって期間原価とされる。期間損益計算においては、製品原価は売上高への個別的対応、期間原価は当該期間の収益から回収する。

図表1 製品原価と期間原価



期間原価の範囲を広狭にとらえる見解がある。狭義では、一定期間の収益に課せられるべき製品原価以外の原価、すなわち販売費および一般管理費を指す。広義では、売りあげられた製品の原価たる売上原価も含め、一定期間の収益に対応するすべての原価のことをいう。さらに最広義では、営業外費用をも含めて一会計期間の収益に対応して損益計算書に計上されるすべての費用のことをいうこともある。ただ、原価計算制度では営業外費用は原価たりえないという観点からすれば、最広義で営業外費用を期間原価に含めるのは妥当な見解といえない<sup>44)</sup>。『基準』は、期間原価を狭義の立場から規定し、すべての製造原価をもって製品原価とするとともに、販売費・一般管理費をもって期間原価であると規定している（『基準』四（二））。

#### c. 全部原価と部分原価

原価は、集計される原価の範囲によって、全部原価 (full costs) と部分原価 (partial costs) とに区別される。全部原価とは、通常、一定の経営給付に対して生ずるすべての製造原価をいう。『基準』では、さらに製造原価に販売費および一般管理費を加えて集計したものを全部原価（広

義)と定義している。部分原価は、全部原価のうちの一部のみを集計したものをいう。部分原価は、計算目的によって各種のものを計算することができるが、その代表的なものは、変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価 (direct costs) ないし変動原価 (variable costs) である (『基準』四 (三))。現在の原価計算制度は全部原価にもとづく原価計算の採用を原則としている。

d. 製造原価, 販売費, 一般管理費, 総原価

製品の製造に要する原価を製造原価 (manufacturing costs ; factory costs) という。販売費 (distribution costs ; selling costs) と一般管理費 (general administrative expenses) とを合わせて営業費 (non-manufacturing costs ; commercial expenses) という。製造原価に販売費と一般管理費を加えた合計額を総原価 (total costs) と称する。製品1単位当りの総原価に営業利益を加えると、製品の販売価格となる。以上の関係を図示すると図表2のようになる。

図表2 製品の販売価格と原価の構成

				利益等		製品の販売価格
				販売費	営業費	
				一般管理費		
			製造間接費	製造原価		
		間接材料費				
		間接労務費				
		間接経費				
直接材料費	製造直接費		製造原価			総原価
直接労務費						
直接経費						

4. 非原価項目

『基準』は、非原価項目を「原価計算制度において、原価に算入しない項目」と定義している。おおむね「経営目的に関連したもの」の反対概念である「経営目的に関連しない」価値の減少項目 (経営目的非関連性), 「正常なもの」の反対概念である「異常な状態」を原因とする価値の減少項目 (原価の異常性), 税法上損金算入項目, その他利益剰余金に課する項目などを具体的に例示している (『基準』五 (一) ~ (四))。

a. 経営目的に関連しない価値の減少項目 (経営目的非関連性)

① 投資資産たる不動産, 未稼働の固定資産, 長期遊休設備等に関する減価償却費, 管理費, 租税等の費用 ② 寄付金等であって経営目的に関連しない支出 ③ 支払利息, 割引料, 社債発行割引料償却等の財務費用 ④ 有価証券の評価損および売却損

b. 異常な状態を原因とする価値の減少 (原価の異常性)

① 異常な仕損・減損・たな卸減耗等 ② 火災・震災・風水害・盗難・争議等の偶発的事故による損失 ③ 予期し得ない陳腐化等によって固定資産に著しい減価を生じた場合の臨時償却費 ④ 延滞償金, 違約金, 罰課金, 損害賠償金 ⑤ 偶発債務損失 ⑥ 訴訟費 ⑦ 臨時多額の退職手当 ⑧ 固定資産売却損および除却損 ⑨ 異常な貸倒損失など

c. 税法上とくに認められている損金算入項目

① 価格変動準備金繰入額 ② 租税特別措置法による償却費のうち通常の償却範囲額をこえる額など

d. その他の利益剰余金に課する項目

① 法人税, 所得税, 都道府県民税, 市町村民税 ② 配当金 ③ 役員賞与金など

## 5. 製造原価要素の分類

a. 材料費, 労務費, 経費

製造原価要素 (manufacturing cost element) を形態別に分類すると, 材料費 (material costs), 労務費 (labor costs), 経費 (expenses) に属する各費目に分類される。形態別分類とは, 財務会計における費用の発生を基礎とする分類である。

材料費は, 物品の消費によって生ずる原価である。『基準』は, 材料費を素材費 (又は原料費), 買入部品費, 燃料費, 工場消耗品費, 消耗工具器具備品費などに細分している。労務費は, 労働用役の消費によって生ずる原価をいい, 一般に賃金 (基本給のほか割増賃金を含む), 給料, 雑給, 従業員賞与手当, 退職給与引当金繰入額 (退職給付費用), 福利費 (健康保険料負担金等) などに細分される。経費は, 材料費, 労務費以外の原価要素をいい, 減価償却費, 棚卸減耗費ならびに福利施設負担額, 賃借料, 修繕料, 電力料, 旅費交通費などの諸経費に細分されている (『基準』八 (一))。

b. 直接費と間接費

製品との関連における分類とは, 製品に対する原価発生の態様, すなわち原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区別による分類である。製造原価要素は, この分類基準によって直接費 (direct costs) と間接費 (indirect costs) に分類できる。さらに直接費は, 直接材料費 (direct material costs), 直接労務費 (direct labor costs), 直接経費 (direct expenses) に分類され, これらを一括して製造直接費という。また, 間接費は, 間接材料費 (indirect material costs), 間接労務費 (indirect labor costs), 間接経費 (indirect expenses) に分類され, これらを一括して製造間接費という。また, 直接材料費以外の原因を一括して加工費という場合がある。

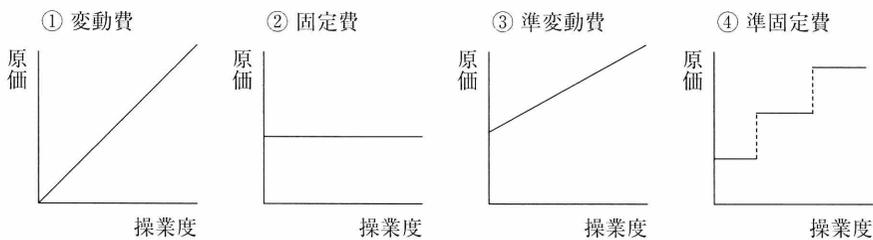
c. 変動費と固定費

操業度 (volume ; business volume ; 経営活動ないし営業量ともいう) との関連における分類とは, 操業度の増減に対する原価発生の態様 (cost behavior, コスト・ビヘイビア) による分

類である。この分類基準によって、製造原価要素は、変動費 (variable costs) と固定費 (fixed costs) とに分類することができる。変動費のことをアクティビティ・コスト (activity costs), 固定費のことをキャパシティ・コスト (capacity costs) と称する場合もある。ここで操業度とは、生産設備を一定とした場合におけるその利用度をいい、原価を発生する原因となるもので、コスト・ドライバーともいわれる。一般に、一定期間における生産量、売上高、直接作業時間、機械運転時間などによって示される<sup>45)</sup>。

原価要素を変動費と固定費とに明確に二分することは困難であり、両者の中間的な原価として、準変動費 (semi-variable costs ; mixed costs) および準固定費 (semi-fixed costs ; step costs) に分類することも可能である。準変動費は、変動費部分と固定費部分の両方からなる原価であり、準固定費は操業度の増減に対して階段状に総発生額が増減する原価である。図表3は、変動費、固定費、準変動費および準固定費を図示したものである。

図表3 変動費、固定費、準変動費及び準固定費



小菅正伸『原価会計の基礎』中央経済社、2007年、32ページ

#### d. 管理可能費と管理不能費

製造原価要素を分類する基準の1つとして、原価の管理可能性に基づく分類がある。この分類は、原価の発生が一定の管理者層によって管理できるか否かの分類である。この分類基準によって原価要素は管理可能費 (controllable costs) と管理不能費 (uncontrollable costs) とに分類される。

管理可能費とは、ある責任センターで発生する（またはその責任センターに配賦される）原価につき、その責任センターの管理者が、一定期間内に、その費目の発生額にたいし、実質的に影響を及ぼすことができる原価のことをいい、しからざるものを管理不能費という。あらゆる原価は、いつかは、企業内の誰かにより、管理可能となる。具体的にいえば、下級管理者にとって管理不能費であるものも、上級管理者にとっては管理可能費となるケースが生じてくるのである。論者によってはこの点を重視し、管理可能費のことを自己管理可能費 (costs controllable by me), 管理不能費のことを他人管理可能費 (costs controllable by others) と称している<sup>46)</sup>。

## IV. 原価計算の基本手続き

製品を生産するための経営活動によって消費された価値の流れを製品別にとらえるためには、一定の計算段階を経なければならない。一般に、原価計算は、費目別計算、部門別計算、製品別計算という3つの段階によって行われる。

### 1. 費目別計算

第1段階の費目別計算は、製造のために消費された原価の要素を基礎的な分類である材料費(material costs)、労務費(labor costs)、経費(manufacturing expenses)という費目別に分類し、記録集計する手続きのことをいう。

#### 1-1. 材料費の計算

材料費(material costs)とは、材料ないし物品の消費額をいう。材料費の計算においては、原則として、材料費の形態別分類(素材費、買入部品費、燃料費、工場消耗品費、消耗工具器具備品費など)を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じ機能別分類を加味した分類を行う。材料費は一般につきのように分類される。

##### a. 直接材料費

###### (1) 主要材料費(素材費)または原料費

主要材料費とは、製品の生産のため直接消費され、製品の基本的実体を構成する物財の原価や金額的に大きい物財の原価であり、機械工業における鋼材、セメント製造業における石灰石などの消費額がこれに相当する。

###### (2) 買入部品費

買入部品費とは、企業外部から購入され、そのまま製品に組み込まれる部分品の原価であり、自動車工業におけるタイヤなどの消費額がこれに相当する。

##### b. 間接材料費

###### (1) 補助材料費

補助材料費とは、製品の生産で補助的に消費される物財の原価であり、燃料、修繕材料、研磨材、塗料、包装材料などの消費額がこれに相当する。

###### (2) 工場消耗品費

工場消耗品費とは、工場で生産のために消費される消耗品の原価であり、金額的に大きくない化学薬品、油脂類、作業用衣類、金物類など多種多様な物品の消費額がこれに相当する。

###### (3) 消耗工具器具備品費

消耗工具器具備品費とは、耐用年数が1年未満または取得価額が相当価額未満の固定資産とみなさない工具、器具、備品の消費額にこれに相当する。

## 1-2. 労務費の計算

労務費 (labor costs) とは、労働用役の消費によって生ずる原価である。労務費は各種の観点から分類することができるが、労務費配分計算においては、形態別分類と機能別分類を基準として直接労務費と間接労務費の分類が重要である。

### a. 形態別分類

#### a-1 賃金

賃金とは、工場で製造活動に従事する工具に支払われる給与である。それは基本賃金のみを意味することもあるが、労務費の計算においては基本賃金のほか加給金を加算した額になる。

#### a-2 給料

給料とは、工場の事務担当者、技術者などに支払われる給与である。

#### a-3 雑給

雑給とは、臨時工やパートタイマーに支払われる給与である。

#### a-4 従業員賞与手当

従業員賞与手当とは、従業員に支給される賞与手当で、支払基準が作業に関連しないものである。夏冬の賞与のほか家族手当、住宅手当、勤務地手当等がある。

#### a-5 退職給付費用

退職給付費用とは、労働協約などにもとづいて支給する従業員に対する将来の退職給付のうち、当期の負担分を当期の費用に計上した金額である。

#### a-6 福利費

福利費とは、健康保険法、厚生年金保険法、労働者災害補償保険法、雇用保険法にもとづく社会保険料の会社負担額である。

上記の労務費のうち、賃金、給料、雑給、従業員賞与手当を労務主費、退職給付費用と福利費を労務副費という。

### b. 直接労務費と間接労務費

直接労務費とは、直接工賃金の中でも特定の製品製造に費した直接作業時間に対して支払われた対価をいい、それ以外の労務費を間接労務費という。

## 1-3. 経費の計算

### a. 形態別分類

経費 (manufacturing expenses) とは、材料費と労務費以外の原価要素のすべてをいう。経費は、性質上、材料費や労務費とはちがって、独自の定義はむずかしいので、このような定義となる。経費を形態別分類にもとづきそれを例示すればつぎのとおりである。

外注加工賃、特許権使用料、仕損費、減価償却費、賃借料、運賃、保険料、修繕料、電力料、ガス代、水道料、租税公課、厚生費、旅費交通費、通信費、保管料、棚卸減耗費、雑費などがある。

## b. 直接経費と間接経費

製品との関連における分類にもとづき、直接経費 (direct expenses) と間接経費 (indirect expenses) とに分類することができる。直接経費とは、特定の製品の原価として直接認識できるものをいう。間接経費とは、特定の製品の原価として直接認識できないものをいう。経費のほとんどは間接経費であり、直接経費に相当するものは非常に少ない。

## 2. 部門別原価計算

企業規模が大きくなり、工程が複雑化するにつれて、製品単当たりの原価を正確に計算することは難しくなる。そこで、原価の発生場所ごとに、可能な限り正確に消費原価を把握するために部門別原価計算 (departmental cost accounting) が導入される。部門別原価計算を行う目的は2つある。

1つは、正確な製品原価の計算を実現することである。この目的では、部門に集計する原価の範囲は、製品に跡づけることが難しい製造間接費 (factory overhead, manufacturing indirect costs) となる。つまり、原価計算の第2次計算段階である部門別計算は、「製造間接費の配賦計算」となり、第3次計算段階である製品別計算が合理的に行われる基礎を提供する。

2つめは、適切な原価管理のための原価データを提供することである。原価管理を有効にするためには、経営組織上の管理者の責任区分と原価の発生とを結びつけることが必要である。経営組織上の管理者の責任区分と原価部門とは表裏の関係にあるから、原価管理を有効に実施するためには、原価を発生場所別に分類集計する部門別計算が必要となる。

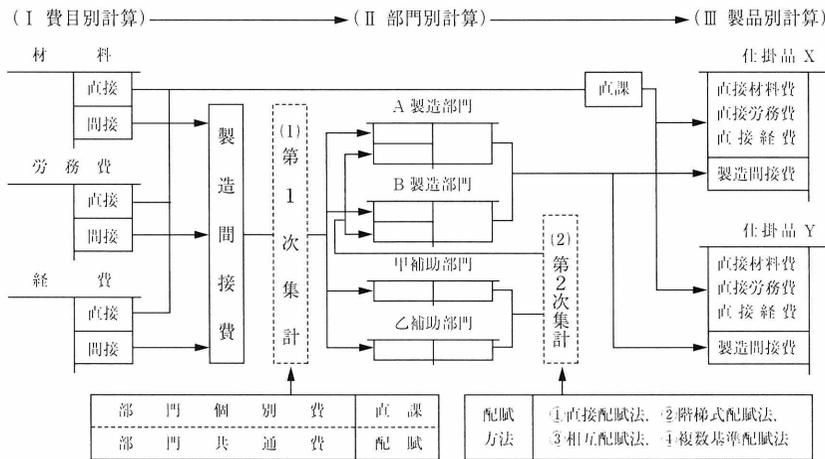
原価部門 (cost department) は、製品の製造作業に直接に携わるさまざまな作業を行う各種の製造部門 (producing department) と製造部門の活動を補助し、動力、修繕、運搬、検査などの生産物やサービスを提供する各種の補助部門 (service department) に分類される。製造部門の例としては、製鉄工場の銑鉄部門、製鋼部門、鍛造部門、圧延部門など、機械製作工場の鋳造部門、機械加工部門、組立部門などがある。補助部門はさらに、企業の目的とする製品の製造には直接関与しないが、その部門の給付やサービスを製造部門に提供する補助経営部門と、工場の管理業務を担当する工場管理部門とに分けられる。部門別計算の手続きは、つぎのように行われる。

① 部門費計算される費目を、部門個別費 (direct department costs) と部門共通費 (indirect department costs) に分け、部門個別費はそれぞれの部門に直課 (direct charge) し、部門共通費は関連する部門に適切な配賦基準 (allocation base) によって配賦 (allocation) する。この配賦を部門費の第1次配賦と呼ぶことがある。② 補助部門費の全部あるいは一部を、他の部門に配賦し、結局製造部門に集計する。この補助部門費の配賦を、部門費の第2次配賦と呼ぶことがある。補助部門費の配賦計算法として、補助部門間相互の用役の授受は計算上無視し、製造部門にたいしてのみ用役を提供したかのごとく計算する直接配賦法 (direct distribution method)、補

助部門間相互の用役授受の事実を計算上も認め、補助部門が他の補助部門へ用役を提供するときは、その補助部門費を、用役を消費する補助部門にも配賦する相互配賦法 (reciprocal distribution method)、補助部門間相互の用役の授受について、一部分を無視し、一部分を計算上認める階梯式配賦法 (step-ladder distribution method) などの方法がある<sup>47)</sup>。

部門別計算の勘定連絡図（製造間接費のみを部門費として計算する場合）を示すとつぎの図表4のとおりである。

図表4 部門別計算の勘定連絡図  
(製造間接費のみを部門費として計算する場合)



上登進他『原価計算の基礎』 税務経理協会、平成20年、65ページ

### 3. 製品別原価計算

最後の段階が製品別計算である。原価要素を一定の製品単位に集計し、製品単位当りの製造原価を算定する手続きあり、原価計算における第三次段階である（『基準』十九）。

製品別原価計算の基本的な形態として、個別原価計算と総合原価計算がある。

## V. 個別原価計算

### 1. 個別原価計算の意義

個別原価計算 (job-order costing ; job-order cost accounting system) は、顧客からの注文に応じて、そのつど、特定の製品を製造する「受注生産」型の業種（造船業、建設業、機械製造業、印刷業など）で用いられる。『基準』は、「個別原価計算は、種類を異にする製品を個別的に生産する生産形態に適用する。個別原価計算にあつては、特定製造指図書について個別的に直接費および間接費を集計し、製品原価は、これを当該指図書に含まれる製品の生産完了時に算定する（『基準』三一）」と記している。

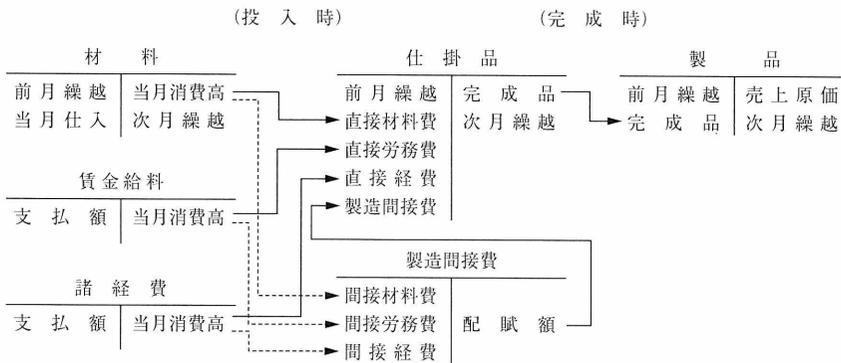
個別原価計算では、受注製品の生産命令書である製造指図書 (production orders) が発行され、

これが原価計算上重要な役割を果たす。すなわち、製造指図書につけられた番号によって製品が区別され、製品原価が個別に集計される。指図書の完成時に製品原価が算定され、未完成の指図書に集計された原価は仕掛品原価となる。

直接材料費や直接労務費および直接経費などの製造直接費は、それぞれの帳票において製造指図書番号ごとに容易に集計できるが、一方では製造間接費を製品別に配賦する手続きが必要となる。製造間接費の配賦では、総括配賦法によるか、部門別配賦法によるかによって、単純個別原価計算か部門別個別原価計算に分かれる。

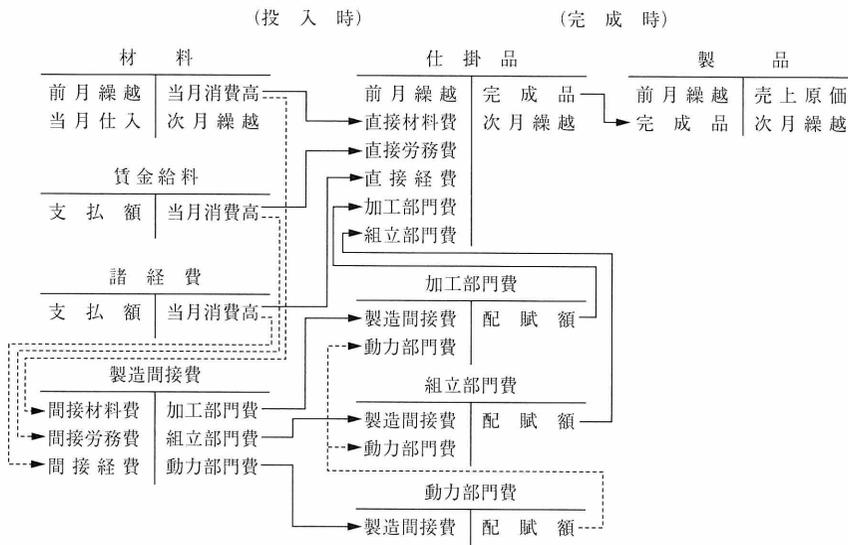
個別原価計算の勘定連絡関係を図表5-1、図表5-2で示した。

図表5-1 単純個別原価計算



上埜進他『前掲書』, 94ページ

図表5-2 製造間接費部門別個別原価計算



上埜進他『前掲書』, 95ページ

## 2. 製造間接費の配賦基準

製造間接費の配賦基準 (allocation base) としては、価額基準としての直接材料費、直接労務費、直接費、時間基準としての直接作業時間、機械運転時間、数量基準としての生産量基準、重量基準等、さまざまなものがある。一般的には、直接作業時間をもっとも望ましい基準として利用されてきたが、最近では、生産の機械化により、機械作業時間が重視されるようになってきている<sup>48)</sup>。製造間接費の実際配賦率は、原価計算期間(通常1か月)の製造間接費実際発生額を同期間の実際配賦基準数値総数で除して求める。予定配賦率は、会計期間(通常1か年、3か月、1か月などの場合もある)の製造間接費予定(予算)額を同一期間の予定配賦基準数値総数で除して求める。『基準』では、原則として予定配賦率を使用すべきことを規定している(『基準』三三(二))。なぜ、実際配賦率ではなく、予定配賦率を使用すべきであるのか。その理由は、①タイムリーな情報提供を行うため、②当該ジョブに直接の関係のない短期的な要因によって製品原価が影響を受けないようにするための2つが考えられる。

なお、予定配賦率を用いた場合は、製造間接費配賦差異勘定を設けて、予定配賦額と実際発生額との差異を処理する必要がある。製造間接費配賦差異は、原則として当該年度の売上原価に賦課する。

## 3. 仕損費の計算と処理

仕損(しそんじ; spoilage)とは、製造作業の過程において何らかの原因により失敗し、品質や規格の標準に合格しない不合格品が発生したことをいう。この不合格品を、良品(good unit)に対して、仕損品(しそんじびん; unacceptable unit; defective unit; spoiled unit)といい、仕損品にかかわる原価を仕損費(しそんじひ; loss due to spoiled work; loss due to defective work)という。

個別原価計算における仕損費の計算はつぎの手続きによる。(『基準』三五)

### a. 仕損の補修または代品製造のために製造指図書を発行する場合

- ① 仕損が補修で回復でき、補修のため補修指図書を発行する場合には、補修指図書に集計された製造原価を仕損費とする。
- ② (二) 仕損が補修によって回復できない場合は、代品を製作するために新たな製造指図書を発行する場合において、① 旧製造指図書の全部が仕損となったときは、旧製造指図書に集計された製造原価を仕損費とする。② 旧製造指図書の一部が仕損となったときは、新製造指図書に集計された製造原価を仕損費とする。

### b. 仕損の補修または代品製造のために製造指図書を発行しない場合

- ① 仕損の補修等によって要する製造原価を見積もって仕損費とする。
- ② 仕損が補修によって回復できない場合は、代品を製作するに要する製造原価を見積もってこれを仕損費とする。

## c. 仕損が軽微な場合

仕損費を計上せず、仕損品の見積売却価額又は見積利用価値を、当該製造指図書に集計した製造原価から控除する。

## d. 仕損費の処理

仕損費の処理は、つぎのいずれかの方法による。

- ① 仕損費の実際発生額または見積額を、当該製造指図書に賦課する。
- ② 仕損費を間接費とし、これを仕損の発生部門に賦課する。その場合、製造間接費の予定配賦率の計算において、当該製造部門の予定製造間接費額の中に仕損費の予定額を算入する。

## 4. 作業くずの計算

作業くず (scrap ; waste) は、製品の製造途中で発生する原材料の残りくずの中で売却価値又は利用価値を有するものをいう。作業くずが発生した場合、作業くずの評価額を計算する。評価額は、次のいずれかの方法によって計算される。

## a. そのまま外部に売却する場合

見積売却価額 - (見積販売費 + 見積一般管理費) または  
見積売却価額 - (見積販売費 + 見積一般管理費 + 見積利益)

## b. 加工の上で売却する場合

見積売却価額 - (見積加工費 + 見積販売費 + 見積一般管理費) または  
見積売却価額 - (見積加工費 + 見積販売費 + 見積一般管理費 + 見積利益)

## c. そのまま自家消費する場合

自家消費によって節約されるべき物品の見積購入価額

## d. 加工の上で自家消費する場合

自家消費によって節約されるべき物品の見積購入価額 - 見積加工費

## 5. 作業くずの処理

作業くずの処理は、次のいずれかの方法による。

- a. 作業くずの評価額を、それが発生した製造指図書の直接材料費あるいは製造原価から控除する。
- b. 作業くずの評価額を、それが発生した部門の部門費から控除する。
- c. 軽微な作業屑は、それを売却して得た収入を原価計算外の収益、すなわち雑収入とする。

『基準』は b を採用している。(『基準』三六)

## VI. 総合原価計算

### 1. 総合原価計算の意義

総合原価計算 (process costing ; process cost accounting system) は、市場の動きをみながら一定あるいは同種の規格製品を大量に連続して生産する市場生産 (「見込生産」) 型の業種 (家電業, 自動車業, 鉄鋼業, 繊維業など) で用いられる。製品原価は、原価計算期間に製品全体について総合的にとらえ、その期間生産量に関する総製造原価を総生産量で割ることによって、製品の単位当たり平均製造原価 (average unit costs) に計算される。

総合原価計算は、生産形態の種類別に、単純総合原価計算, 等級別総合原価計算, 組別総合原価計算, 工程別総合原価計算, 連産品原価計算などに分けることができる。

総合原価計算の基本的な形態である単純総合原価計算の方法を取り上げて総合原価計算の特徴を説明したい。

### 2. 単純総合原価計算

#### 2-1. 単純総合原価計算の意義

単純総合原価計算 (single process cost accounting system) とは、単一製品 (1種類) の製品を繰り返し連続して大量に生産する生産形態に適用される計算方法である。単純総合原価計算では、1原価計算期間に発生した総製造原価を、その期間に生産した完成品数量で割って、製品の平均単価 (単位当たり原価) を計算する。単位当たり原価 =  $\frac{\text{総製造原価}}{\text{完成品数量}}$  で表される。しかし、現実には、連続する生産を人為的に1か月という原価計算期間に区切って計算するため、月末の時点では、すでに完成した完成品と製造途中の仕掛品 (未完成品) が存在する。したがって、期間中に発生した総製造原価を完成品分と月末仕掛品分とに分けて計算を行うことになる。

総製造原価を按分するときに、一般に、まず月末仕掛品原価を算定し、つぎにこの金額を月初仕掛品原価と当月製造原価の合計額から差し引いて完成品原価を計算する。仕掛品勘定 (製造勘定) の借方金額 (インプット要素) と貸方金額 (アウトプット要素) とは一致するため、月初仕掛品原価 + 当月製造原価 - 月末仕掛品原価 = 完成品原価と計算することができる。これを図示すると図表6のようになる。

図表6 原価のインプットとアウトプットの関係

仕掛品 (製造)	
月初仕掛品原価	完成品原価
当月製造原価	
	月末仕掛品原価

月末仕掛品原価の算定では、直接材料費と加工費とでは、製品の生産過程において原価の発生の方を異にすることが多いから、一般に直接材料費（又は原料費）と加工費を分けて計算する。一般に、直接材料費は、生産にとりかかった時点で完成品に必要な量がすべて投入されるが、加工費は、工程の始点から終点までの間に、原材料に加工作業が加えられていくにつれて徐々に発生する。完成品とは原価の負担程度が異なる月末仕掛品を完成品に換算する必要がある。この完成品に換算するための比率を加工進捗率または加工進捗度という。月初仕掛品がある場合、月初仕掛品数量および月末仕掛品数量を完成品換算数量に換算して月末仕掛品原価を算定する。

### 2-2. 月末仕掛品の評価方法

月末仕掛品原価の計算方法には、平均法 (average method)、先入先出法 (first-in, first-out method)、後入先出法 (last-in, first-out method) の3つの方法がある。

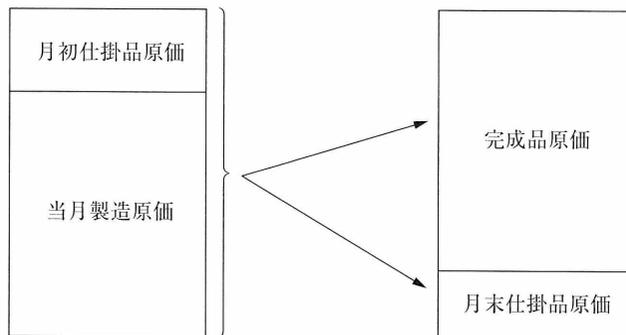
#### a. 平均法

平均法とは、月初仕掛品原価と当月製造原価を区別せずに、両者の合計が平均的に完成品と月末仕掛品とに按分する。つぎの算式によって月末仕掛品原価が算定される。

$$\begin{aligned} \text{月末仕掛品} \\ \text{直接材料費} &= \left( \frac{\text{月初仕掛品} + \text{当月直接}}{\text{直接材料費} + \text{材料費}} \right) \times \frac{\text{月末仕掛品量}}{\text{完成品量} + \text{月末仕掛品量}} \\ \text{月末仕掛品} \\ \text{加工費} &= \left( \frac{\text{月初仕掛品} + \text{当月}}{\text{加工費} + \text{加工費}} \right) \times \frac{\text{月末仕掛品換算量}}{\text{完成品量} + \text{月末仕掛品換算量}} \end{aligned}$$

平均法における原価配分の関係を図示すると図表7のようになる。

図表7 平均法による原価配分の関係



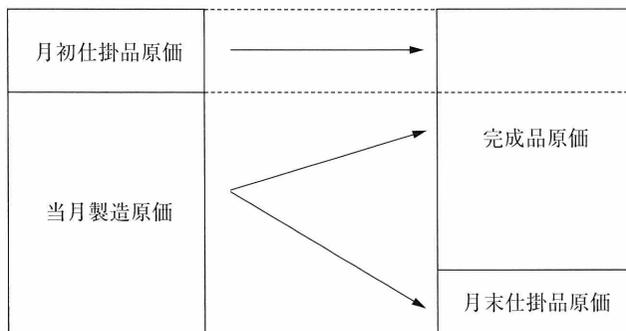
#### b. 先入先出法

先入先出法は、現実的な物の流れと一致する考え方である。月初仕掛品を先に加工し、それが完成したのちに、当期投入分を新たに着手し完成させていくという仮定のもとに計算する方法である。したがって、月末仕掛品原価は、当月製造原価だけに基づいて計算される。つぎの算式によって月末仕掛品原価が算定される。

$$\begin{aligned} \frac{\text{月末仕掛品}}{\text{直接材料費}} &= \frac{\text{当月}}{\text{直接材料費}} \times \frac{\text{月末仕掛品量}}{\text{完成品量} - \text{月初仕掛品量} + \text{月末仕掛品量}} \\ \frac{\text{月末仕掛品}}{\text{加工費}} &= \frac{\text{当月}}{\text{加工費}} \times \frac{\text{月末仕掛品換算量}}{\text{完成品量} - \text{月初仕掛品換算量} + \text{月末仕掛品換算量}} \end{aligned}$$

先入先出法における原価配分の関係を図示すると図表8のようになる。

図表8 先入先出法による原価配分の関係



### c. 後入先出法

後入先出法は、物の流れと逆に、当月に着手したものから先に完成させていくという仮定のもとに計算する方法である。後入先出法は、完成品原価を、より時価に近い数値にする効果がある。ただし、この方法による原価配分は、月初仕掛品（換算）量と月末仕掛品（換算）量の大小関係によって異なってくる。

#### ① 月初仕掛品（換算）量 > 月末仕掛品（換算）量の場合

月末仕掛品原価は、すべて月初仕掛品原価だけから構成させる。次の算式によって月末仕掛品原価が算定される。

$$\begin{aligned} \frac{\text{月末仕掛品}}{\text{直接材料費}} &= \frac{\text{月初仕掛品}}{\text{直接材料費}} \times \frac{\text{月末仕掛品量}}{\text{月初仕掛品量}} \\ \frac{\text{月末仕掛品}}{\text{加工費}} &= \frac{\text{月初仕掛品}}{\text{加工費}} \times \frac{\text{月末仕掛品換算量}}{\text{月初仕掛品換算量}} \end{aligned}$$

この原価配分の関係を図示すると図表9のようになる。

#### ② 月初仕掛品（換算）量 < 月末仕掛品（換算）量の場合

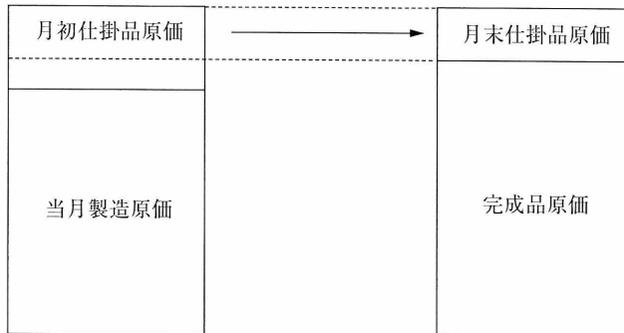
月末仕掛品原価は、月初仕掛品原価と当月に投入された原価から構成させる。次の算式によって月末仕掛品原価が算定される。

$$\frac{\text{月末仕掛品}}{\text{直接材料費}} = \frac{\text{月初仕掛品}}{\text{直接材料費}} + \frac{\text{当月直接材料費}}{\text{材料費}} \times \frac{\text{月末仕掛品量} - \text{月初仕掛品量}}{\text{完成品量} - \text{月初仕掛品量} + \text{月末仕掛品量}}$$

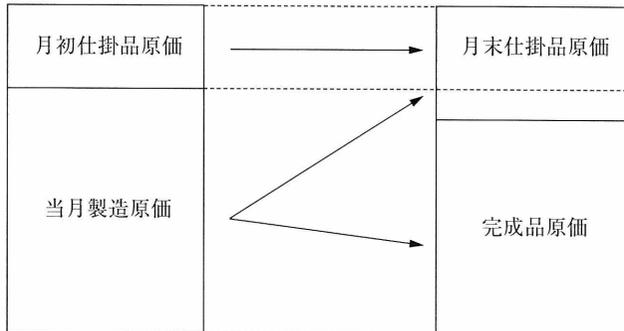
$$\text{月末仕掛品加工費} = \text{月初仕掛品加工費} + \text{当月加工費} \times \frac{\text{月末仕掛品換算量} - \text{月初仕掛品換算量}}{\text{完成品量} - \text{月初仕掛品換算量} + \text{月末仕掛品換算量}}$$

この原価配分の関係を図示すると図表10のようになる。

図表9 後入先出法による原価配分の関係①



図表10 後入先出法による原価配分の関係②



### 2-3. 仕損・減損の処理

#### a. 仕損・減損の意味

仕損 (spoilage) とは、標準規格に合致しない不合格品の発生のことをさし、この不合格品を仕損品という。仕損品を製造するのに要した原価が仕損費である。

減損 (shrinkage) とは、製造過程に蒸発、ガス化、煙化などによって、投入した材料よりも製品に含まれる量が減少した分 (歩減り) をいう。減損が発生するまでに要した原価が減損費である。

### b. 仕損費と減損費の処理

総合原価計算においては、仕損費は、原則として、その期の完成品と月末仕掛品とに分担させる。加工中に生じる原料の減損の処理は、仕損に準じて行う。

なお、仕損品が補修によって販売可能な製品となった場合には、当該補修費を集計してこれを仕損費とする。仕損の程度が大きく、補修できない場合には、仕損品原価から処分価額を差し引いた残額が仕損費となる。

仕損費・減損費の処理上注意すべきことは、正常な仕損による損失（仕損費）および正常な範囲での減損量の損失（減損費）を、工程完了品だけに負担させるのか、月末仕掛品にも負担させるべきかの判断が分かれる<sup>49)</sup>。

『基準』によれば、原則として完成品と期末仕掛品の両者に負担させるべきと規定している（『基準』二七）。仕損や減損の費用をどのように原価計算上取り扱うかについては、それらの発生時点に応じて決められるというのが通説である。その関係を示すとつぎの図表11のようになる。

図表11 仕損費・減損費の良品への負担

仕損・減損の発生時点	良品への負担
工程の始点	完成品と月末仕掛品
工程の途中 (1) 発生時点<加工進捗度	完成品と月末仕掛品
(2) 発生時点>加工進捗度	完成品のみ
工程の終点	完成品のみ

小菅正伸『前掲書』, 137ページ

仕損費を良品に加えた結果の完成品原価と月末仕掛品原価の算式には、仕損費を明らかにせず自動的に加算したことにする度外視法と、いったん明らかにしてから加算する非度外視法とがある。

### 3. 組別総合原価計算

組別総合原価計算 (class costing ; lot costing) とは、同一工程において2種類以上の異種の標準規格製品（組製品と呼ぶ）を繰り返し連続して大量に生産する生産形態に適用される計算方法である。組別総合原価計算は、鉄鋼、電気、自動車、食品、機械などの業種に適用されており、わが国で最も多く利用されている原価計算の形態である。

組別総合原価計算では、製造費用を、組製品に直課できる組直接費と、直課できない組間接費とに分類し、個別原価計算の方法を適用して、製造費用を組製品ごとに集計する。

組別総合原価計算は、個別原価計算と総合原価計算の両方をあわせもつ原価計算とみることができる。

#### 4. 等級別総合原価計算

等級別総合原価計算とは、同種の製品であるが、型、サイズ、等級などが異なる製品（等級製品）を同一工程で繰り返し連続して大量に生産する生産形態に適用される計算方法である。等級別総合原価計算を厳密に定義すると、「各等級製品の重量、面積、純分度、熱量、硬度など原価の発生と関連ある製品の諸性質にもとづいて等価係数を算定し、これを各等級製品の一期間における生産量に乗じた積数の比をもって、一期間の完成品の総合原価を一括的に各等級製品に按分してその製品原価を計算し、これを製品単位に均分して単位原価を計算する方法である」<sup>50)</sup> ということができる。

#### 5. 工程別総合原価計算

工程別総合原価計算とは、2つ以上の連続する工程において反復連続的に生産されるという前提のもとに、原価を各工程ごとに集計する計算方法である。さらに生産の特徴を反映して、すべての原価要素を工程別にとらえる完全（全原価要素）工程別原価計算と、加工費だけを工程別に計算する加工費工程別原価計算に分類できる。原価を工程別に計算することによって、工程ごとの原価が明確になるので、原価管理に役立つことになる。

工程別総合原価計算には、製品原価の計算をどのように行うかによって、累加法と非累加法とがある。

##### a. 累加法

累加法 (cumulative method) とは、各工程における完成品を次工程に振り替える際に、その工程の完成品原価でもって振り替える工程別計算の方法である。

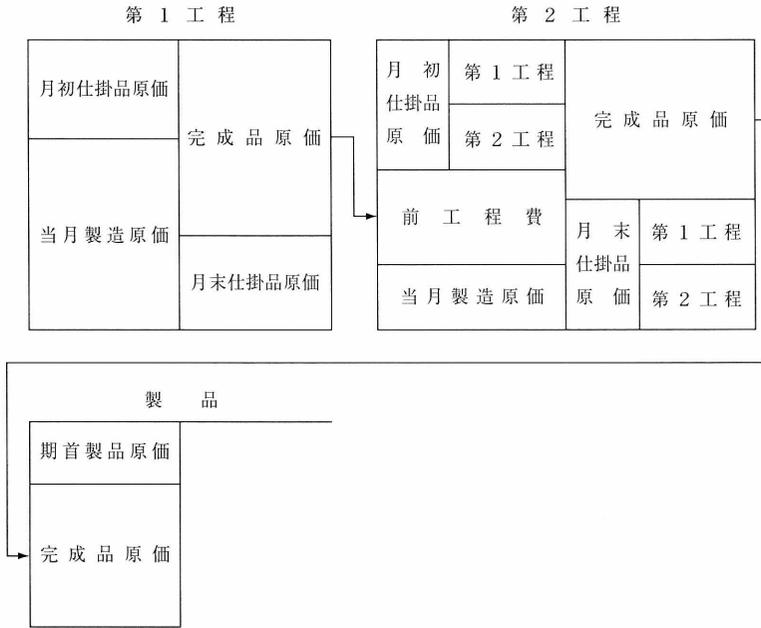
「基準」では、工程別総合原価計算における製品原価の計算方法として、累加法を規定している（『基準』二五）。この方法は、計算の手数がかからないという長所をもつ半面、各工程の完成品原価は、前工程から振り替えられた原価の影響を受けるため、前工程の原価能率が自工程の原価に混入する。したがって、この方法は原価管理のためには不適切であるという欠点をもつ。累加法による原価の流れはつぎの図表12のとおりである。

##### b. 非累加法

非累加法 (non-cumulative method) とは、工程ごとの完成品の製造原価を計算する際に、前工程費を次工程へ振り替えることなく、各工程費のうち最終完成品原価となる原価を直接に計算する方法である。それらを合計することによって工程の完成品原価を計算する方法である。

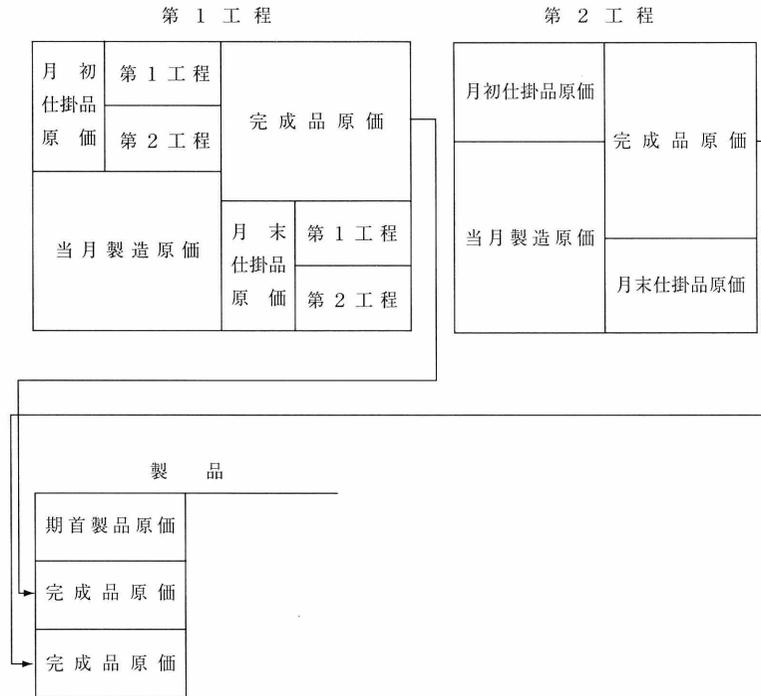
したがって、この方法は、各工程の完成品原価は、前工程からの原価の影響を受けないので、当該工程の原価能率を明確に表現することになり、原価管理の観点から、適切な方法といわれている。非累加法による原価の流れはつぎの図表13のとおりである。

図表12 累加法における計算の流れ



山田康平, 吉村聡編『原価計算の基礎』東京経済情報出版, 2008年, 134ページ参照

図表13 非累加法における計算の流れ



山田康平, 吉村聡編『前掲書』, 137ページ参照

## 6. 連産品の原価計算

連産品 (joint products) とは、同一工程において同一原料から必然的に生産される異種製品であって、製品間の経済的価値にそれほど大きな差がないものをいう。連産品の例としては、石油精製業におけるガソリン、灯油、軽油、重油などがある。

連産品の場合、2種以上の製品が同一工程において同一原料から生産されるため、個々の連産品の製造原価を分けて計算することは不可能である。そこで、各連産品に分離されるまでに共通に発生した原価を連結原価ないし結合原価 (joint costs) として把握し、これを適正な基準に基づいて個々の連産品に按分するのである。

## VII. 標準原価計算

### 1. 標準原価計算の意義

『基準』は、標準原価計算制度を次のように定義している。

「標準原価計算制度は、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、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である（『基準』二）。

一般に、標準原価計算 (standard cost accounting) は、① 原価標準 (cost standard) の算定および指示、② 実際原価の計算、③ 標準原価 (standard cost) の計算、④ 標準原価差額の計算、⑤ 標準原価差額の原因分析、⑥ 標準原価差額の会計処理の手続きで進められる。①の原価標準とは、製品単位当りに必要な標準原価である。これに対し、③の標準原価は、原価標準と実際生産量の積であり、実際生産量が確定してはじめて計算される。したがって、原価標準は事前に算定ないし設定されるものであるが、標準原価は、実際に活動が始まり、資源の投入・利用が行われてはじめて計算される。その意味で、標準原価は事後原価である。

### 2. 標準原価計算の目的

標準原価計算が役立つ目的は複数あるが、主要目的は2つある。1つは、科学的に設定された標準原価を知ることによって、原価節約の目標を知り、あるいはそれに実際の発生額を比較することによって非効率を知って原価管理に役立てることにある<sup>51)</sup>。2つめは、標準原価を財務会計の主要帳簿に組み入れることによって、記帳を簡略化し、迅速化するのに役立つことである。この他にも、標準原価は無駄や非効率を含まない真実の原価として、貸借対照表の製品や半製品などの棚卸資産価額および損益計算書の売上原価算定の基礎として役立つ。あるいは予算編成で標準原価を利用することによって予算の科学性を増すことができるという理由によって、予算管理に利用されるほか、価格設定をはじめとする各種の意思決定に資料を提供することに役立つといえる。

### 3. 原価標準の設定

原価標準は、「財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。この場合能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。」(『基準』四(一)2)。原価標準といっても一様ではなく、a. 標準としての機能と適用される期間の長短の観点から、基準標準原価(basic standard costs)と当座標準原価(current standard costs)に、b. 標準を設定するときに基準とされる水準あるいは厳格度の観点から、①理想標準原価(ideal standard costs)、②現実的標準原価(expected actual standard costs)、③正常標準原価(normal standard costs)に分けられる(『基準』四(一)2)。厳格度の観点から、さらに能率水準(performance level)、価格水準(price level)および操業度水準(output level)に応じて、同一の状況であっても異なる原価標準が算定されることになる。

#### ① 理想標準原価

理想標準原価とは、技術的に達成可能な最大操業度のもとにおいて、最高能率を表す最低の原価をいい、財貨の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理想的水準における標準原価である。現実的には達成が不可能な原価である。『基準』は、この標準原価を制度として外している。

#### ② 現実的標準原価

現実的標準原価とは、良好な能率のもとにおいて、その達成が期待される原価をいう。この標準原価は、通常生ずると認められる程度の減損、仕損および遊休時間等の余裕率を含む原価であり、かつ比較的短期における予定操業度および予定価格を前提として決定され、これら諸条件の変化に伴い、しばしば改訂される標準原価である。現実的標準原価は、原価管理にもっとも適するのみでなく、たな卸資産価額の算定のためおよび予算の編成ためにも用いられる。

#### ③ 正常標準原価

正常標準原価とは、経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化し、これに将来のすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価をいう。この標準原価は、経済状態の安定している場合に、たな卸資産価額の算定のためにもっとも適するのみでなく、原価管理のための標準としても用いられる。

原価標準は、製品単位当りの概念であるから、一般に、製品単位当りの直接材料費標準、直接労務費標準および製造間接費標準に分けて設定される。

直接材料費標準は、製品単位当りの標準直接材料費であり、直接材料の種類ごとに、製品単位当りの標準材料消費量と標準価格とを定め、両者を乗じてつぎのように算定する。

直接材料費標準 = 製品単位当り標準材料消費量 × 標準価格

直接労務費標準は、製品単位当りの標準直接労務費であり、直接作業の区分ごとに、製品単

位当りの標準作業時間と標準賃率とを定め、両者を乗じてつぎのように算定する。

直接労務費標準 = 製品単位当り標準作業時間 × 標準賃率

製造間接費標準は、部門別の製造間接費標準が定められ、それにもとづき標準配賦率が設定され、この標準配賦率に製品単位当りの配賦基準数値を乗じてつぎのように算定する。

製造間接費標準 = 製品単位当り配賦基準数値 × 標準配賦率

#### 4. 標準原価差異の計算と分析

##### 4-1. 標準原価差異の計算

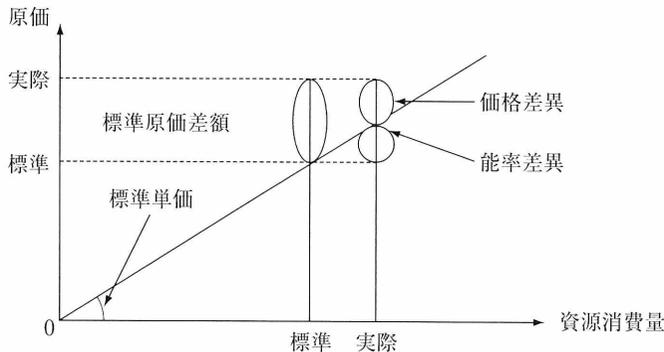
標準原価計算では、実際原価と標準原価と比較し、両者の差異額として標準原価差異を計算し分析する。標準原価差異は、価格差異 (price variance) と能率差異 (efficiency variance) とに分析される。各差異の計算式は、次のとおりである。

価格差異 = (実際価格 - 標準価格) × 実際消費量

能率差異 = 標準価格 × (実際消費量 - 標準消費量)

価格差異と能率差異を図示すると、図表14のようになる。

図表14 価格差異と能率差異



廣本敏郎『原価計算論』中央経済社、2008年、307ページ

標準原価が直接材料費、直接労務費および製造間接費の別に把握されているため、標準原価差異の計算と分析も同様に区分して行われる。

##### a. 直接材料費の原価差異分析

直接材料費の原価差異は、各製品および各材料種類ごとに、価格要素から生じた材料消費価格差異と消費量要素から生じた材料消費数量差異とに分析される。

直接材料費差異 = 実際直接材料費 - 標準直接材料費

材料消費価格差異 = (実際価格 - 標準価格) × 実際消費量

材料消費数量差異 = 標準価格 × (実際消費量 - 標準消費量)

## b. 直接労務費の原価差異分析

直接労務費の原価差異も、直接材料費の場合と同じ考え方で、賃率差異と作業時間差異とに分析される。

直接労務費差異 = 実際直接労務費 - 標準直接労務費

賃率差異 = (実際賃率 - 標準賃率) × 実際作業時間

作業時間差異 = 標準賃率 × (実際作業時間 - 標準作業時間)

## c. 製造間接費の原価差異分析

製造間接費の原価差異は、製造間接費の実際発生額と製品実際生産量に対して標準配賦率によって配賦された標準配賦額との差額をいい、つぎのように計算される。

製造間接費差異 = 実際製造間接費 - 製造間接費標準配賦額

製造間接費差異は、更に部門別に各種の差異に分析される。一般に、固定予算 (static budget; fixed budget) を採用している場合と変動予算 (flexible budget; variable budget) を採用している場合とでは差異分析が異なる。

## 4-2. 固定予算による差異分析

固定予算を採用している場合には、一般に三分法が用いられる。この方法は、製造間接費を予算差異 (budget variance; overhead spending variance) と能率差異 (efficiency variance) と操業度差異 (volume variance) に三分する方法である。

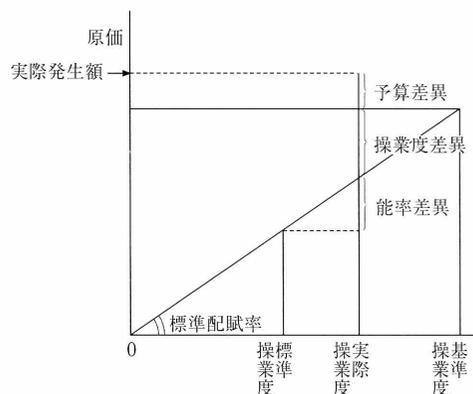
予算差異 = 製造間接費実際発生額 - 製造間接費 (固定) 予算額

能率差異 = (実際操業度 - 標準操業度) × 標準配賦率

操業度差異 = 基準操業度における製造間接費 (固定) 予算額 - 実際操業度 × 標準配賦率  
= (基準操業度 - 実際操業度) × 標準配賦率

以上の各差異を図示すると、図表15のようになる。

図表15 固定予算による差異分析



#### 4-3. 変動予算による原価差異分析

変動予算が公式法によって作成されている場合の原価差異分析の方法は、最もよく用いられる三分法のほかに二分法、四分法がある。本稿では、三分法を説明する。これは製造間接費差異を予算差異と能率差異と操業度差異に三分する方法である。この方法にはいくつかの算定方法があるが、図表16の数値を用いて2つの方法を示すこととする。

##### a. 第1法

$$\begin{aligned} \text{予算差異} &= \text{製造間接費実際発生額} - \text{実際操業度に対する変動予算額} \\ &= 425,000\text{円} - (100\text{円} / \text{時間} \times 1,800\text{時間} + 240,000\text{円}) \\ &= 425,000\text{円} - 420,000\text{円} \\ &= 5,000\text{円 (不利)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{能率差異} &= \text{実際操業度に対する変動予算額} - \text{標準操業度に対する変動予算額} \\ &= 420,000\text{円} - (100\text{円} / \text{時間} \times 1,700\text{時間} + 240,000\text{円}) \\ &= 420,000\text{円} - 410,000\text{円} \\ &= 10,000\text{円 (不利) または,} \\ &= (\text{実際操業度} - \text{標準操業度}) \times \text{変動費率} \\ &= (1,800\text{時間} - 1,700\text{時間}) \times 100\text{円} \\ &= 10,000\text{円 (不利)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{操業度差異} &= \text{標準操業度に対する変動予算額} - \text{製造間接費標準配賦額} \\ &= 410,000\text{円} - 220\text{円} / \text{時間} \times 1,700\text{時間} \\ &= 410,000\text{円} - 374,000\text{円} \\ &= 36,000\text{円 (不利) または,} \\ &= (\text{基準操業度} - \text{標準操業度}) \times \text{固定費率} \\ &= (2,000\text{時間} - 1,700\text{時間}) \times 120\text{円} \\ &= 36,000\text{円 (不利)} \end{aligned}$$

##### b. 第2法

$$\begin{aligned} \text{予算差異} &= \text{製造間接費実際発生額} - \text{実際操業度に対する変動予算額} \\ &= 5,000\text{円 (不利) (第1法と同じ)} \end{aligned}$$

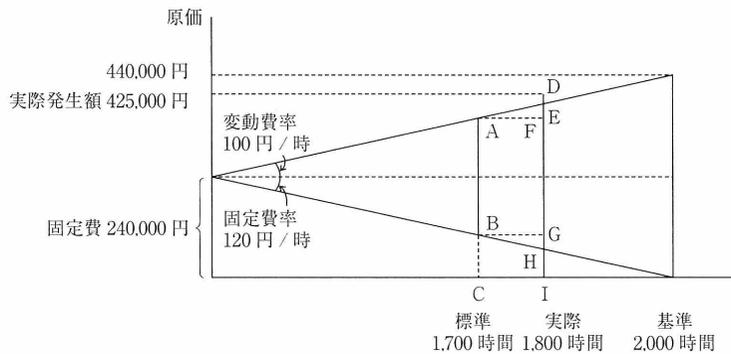
$$\begin{aligned} \text{能率差異} &= \text{実際操業度に対する標準配賦額} - \text{標準操業度に対する標準配賦額} \\ &= 220\text{円} / \text{時間} \times 1,800\text{時間} - 220\text{円} / \text{時間} \times 1,700\text{時間} \\ &= 22,000\text{円 (不利) または,} \\ &= (\text{実際操業度} - \text{標準操業度}) \times \text{標準配賦率} \\ &= (1,800\text{時間} - 1,700\text{時間}) \times 220\text{円} \\ &= 22,000\text{円 (不利)} \end{aligned}$$

$$\text{操業度差異} = \text{実際操業度に対する変動予算額} - \text{実際操業度に対する標準配賦額}$$

$$\begin{aligned}
 &= (100\text{円} / \text{時間} \times 1,800\text{時間} + 240,000\text{円}) - 220\text{円} / \text{時間} \times 1,800\text{時間} \\
 &= 420,000\text{円} - 396,000\text{円} \\
 &= 24,000\text{円 (不利) または,} \\
 &= (\text{基準操業度} - \text{実際操業度}) \times \text{固定費率} \\
 &= (2,000\text{時間} - 1,800\text{時間}) \times 120\text{円} \\
 &= 24,000\text{円 (不利)}
 \end{aligned}$$

第1法と第2法とでは、予算差異のみが同一で、能率差異と操業度差異とはその内容が異なる。第1法では、標準配賦率を用いて、変動費と固定費の両者について能率差異を計算するのに対し、第2法では、変動費についてのみ能率差異を計算し、能率の良否によって生じた固定費の差異を操業度差異に含ませている。

図表16 変動予算による差異分析



$$\begin{aligned}
 \text{製造間接費実際発生額} &= \overline{DI} \\
 \text{製造間接費標準配賦額} &= \overline{AB}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &\text{二分法} \quad \text{三分法 (第1法)} \quad \text{三分法 (第2法)} \\
 \text{管理可能差異 } \overline{DF} &\left\{ \begin{array}{l} \text{予算差異 } \overline{DE} \text{ ———— 予算差異 } \overline{DE} \\ \text{能率差異 } \overline{EF} \text{ ———— 能率差異 } \overline{EF} + \overline{GH} \end{array} \right. \\
 \text{操業度差異 } \overline{GI} &\text{ ———— 操業度差異 } \overline{GI} \text{ ———— 操業度差異 } \overline{HI}
 \end{aligned}$$

加登豊, 山本浩二『原価計算の知識』日本経済新聞社, 平成20年, 118~120ページ参照

## VIII. 直接原価計算

### 1. 直接原価計算の意義

直接原価計算 (direct costing) は、部分原価計算の一種で、イギリスでは限界原価計算 (marginal costing), ドイツでは貢献差益計算 (Deckungsbeitragsrechnung), アメリカでは変動原価計算 (variable costing) とも呼ばれている。これは総原価 (製造原価, 販売費および一般管

理費)を変動費 (variable costs) と固定費 (fixed costs) とに分類し、変動費のみで生産品の原価 (仕掛品 (製造) 勘定) を算定し、固定製造原価は一括して損益計算書の期間原価として処理する計算方式である。直接原価計算における計算段階は、まず売上高から変動費 (変動製造原価と変動販売費) を控除して限界利益 (marginal profit; 貢献利益 contribution margin) を計算表示する。つぎに限界利益から固定費 (固定製造原価、固定販売費および一般管理費) を差し引いて営業利益が計算される。限界利益は、固定費の回収と利益を生み出すための貢献額として理解し損益計算が行われる。したがって、直接原価計算では、売上高の変化に応じて原価がどのように反応するかという観点から原価の異質性が強調され、それとの関係から利益が計算されている。

直接原価計算は、会計制度つまり複式簿記機構に結びついて行われる計算方法であるところに特徴がある。

## 2. 直接原価計算方式による損益計算書

直接原価計算方式による損益計算書は、次のようになる。売上高から変動製造原価だけで計算した売上原価を差し引いたものを変動製造マージン (manufacturing margin) といい、さらに変動販売費を差し引いた利益を限界利益 (または貢献利益) という。そして限界利益から固定費を差し引いて営業利益が計算される。

### 損益計算書

I	売上高		× × ×
II	変動売上原価		<u>× × ×</u>
	変動製造マージン		× × ×
III	変動販売費		<u>× × ×</u>
	限界利益 (貢献利益)		× ×
IV	固定費		
1	固定製造原価	× ×	
2	固定販売費および一般管理費	<u>× ×</u>	<u>× ×</u>
	営業利益		<u>× ×</u>

公表財務諸表を作成するのに全部原価計算ではなく、直接原価計算によることが認められるか、損益計算上、営業利益、純利益を計算する前に限界利益を別に計算・表示することは適当か、さらに固定費を期間原価と考え、当期の収益に対応させることの妥当性についての問題がある<sup>52)</sup>。

わが国の『基準』では、総合原価計算における直接原価計算について、つぎのように規定している。「総合原価計算において、必要ある場合には、一定期間にお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あん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、会計年度末においては、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売上品とに配賦する。〔『基準』三十〕

『基準』では、総合計算についてのみ直接原価計算が認められたが、その大きな理由は、個別受注生産経営での直接原価計算の適用は実務上実行不可能になると考えられることや、個別原価計算の場合には固定費調整が非常に厄介になるからである<sup>53)</sup>。

『企業会計原則』では、貸借対照表上のたな卸資産の取得原価は実際原価によるものとするも、注解において「製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従って、予定価格又は標準原価を適用して算定された原価によることができる」と規定し、直接原価を認めていない。『基準』や税法でも全部原価計算によるものとし、直接原価計算を承認していない。直接原価計算による製品の取得原価には固定費が含まれていないことから、公表する貸借対照表にたな卸資産を表示するときには、その期末たな卸額は固定費をふくめるように修正し、公表損益計算書の売上原価にも固定費をふくめるように修正する必要がある。

したがって、公表決算のためには、直接原価計算による利益を全部原価計算による利益に調整する必要がある。この調整のことを固定費調整といい、次のような式となる。

全部原価計算方式による利益 = 直接原価計算方式による利益 + 期末製品及び期末仕掛品に含まれる固定費 - 期首製品及び期首仕掛品に含まれる固定費

直接原価計算は制度としての原価計算ではないため、期中において経営管理のために直接原価計算を用いていたとしても、外部目的のためには、会計年度末においては最終的に全部原価計算方式へと原価の数値を変換することが必要となる。

### 3. CVP 分析

#### 3-1. 利益計画と CVP 分析

直接原価計算では、企業全体として製品をどれだけ作って売れば、原価がいくら発生し、利益がいくらになるかといった原価 (Cost)・操業度・営業量 (Volume)・利益 (Profit) の関係 (cost-volume-profit relationship) が明確になることから、経営管理者は、製品別の収益性を分析したり、利益計画の策定に役立つ原価情報や損益情報を得ることができる。その分析は、一般に、CVP 分析 (cost-volume-profit analysis) と呼ばれる。

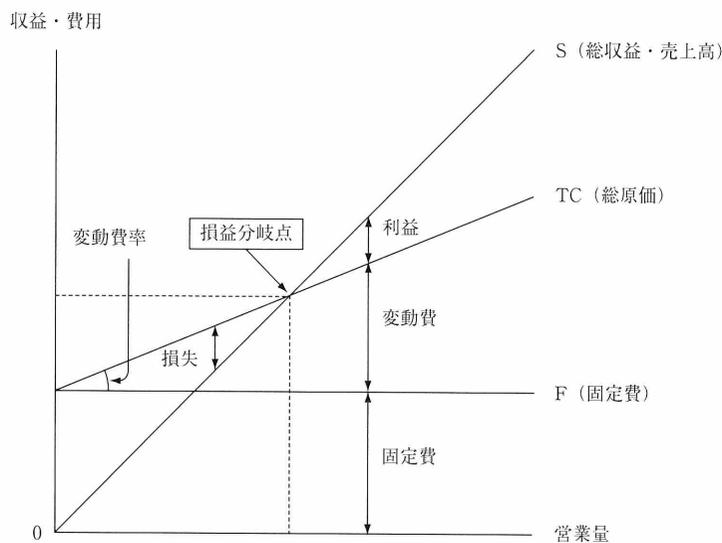
予算編成プロセスは利益計画のプロセスであり、CVP 分析は予算編成プロセスに不可欠の経営管理技法である。予算編成過程は、① 長期経営計画の策定 ② 短期利益計画の策定 ③ 予算編成の示達 ④ 基本予算 (損益予算と財務予算) の策定という4つのステップに分析される。CVP 分析は、とくに第2ステップにおいて、短期利益計画を立案する際に利用される。短期利益計画は、長期経営計画の第1年目のための大まかな利益計画であり、短期の経営環境の分析

よって目標利益を設定する一方で、予想売上高と予想原価から予想利益を算定し、目標利益に満たない場合には、目標を達成するさまざまな方策が立てられる。このとき CVP 分析が、自社の利益構造を分析し、損益分岐点 (breakeven point) や目標利益を達成する売上高を知る上で重要な情報を提供する。

CVP 分析の基礎は、下記の図表17に集約される。この図を CVP(cost-volume-profit chart: cost-volume-profit graph) と呼ぶ。損益分岐点図表 (breakeven chart) と呼ぶこともある。また、CVP 分析は損益分岐点分析 (breakeven analysis) ともいう。

縦軸を収益または費用、横軸を営業量とする座標に、総収益線 (売上高線) と総原価線を描くことによって作成される。総原価は、固定費と変動費を合計することによって描くことができる。総収益線 (売上高線) と総原価線との交点が損益分岐点であり、総収益 (売上高) と総原価とは一致するため、利益も損失も生じない。

図表17 損益分岐点図表



上埜進他『前掲書』, 205ページ

総収益 (売上高) (total revenue)

総原価 (total cost)

損益分岐点 (breakeven point)

売上高から変動費を差し引いたものを限界利益 (marginal profit) と呼び、それは、固定費を回収し利益を生み出すための貢献額を意味することから貢献利益とも呼ばれる。

### 3-2. 損益分岐点分析の計算

#### a. 損益分岐点及び目標利益を達成するための売上高

損益分岐点とは総収益（売上高）と総原価とが一致し利益も損失も生じない。

したがって損益分岐点においては、売上高 - 総原価 = 0

売上高 - 変動費 - 固定費 = 0      売上高 - 変動費 = 固定費

$$\text{売上高} \times \left(1 - \frac{\text{変動費}}{\text{売上高}}\right) = \text{固定費}$$

$$\therefore \text{損益分岐点の売上高} = \frac{\text{固定費}}{1 - \text{変動費率}} \quad 1 - \text{変動費率は限界利益率である。}$$

したがって、損益分岐点の売上高 =  $\frac{\text{固定費}}{\text{限界利益率}}$  となる。

同様に、目標利益を達成するために必要な売上高は、目標利益を固定費に加算して、つぎの式で求める。

目標利益 = 売上高 - 変動費 - 固定費      売上高 - 変動費 = 固定費 + 目標利益

$$\text{売上高} \times \left(1 - \frac{\text{変動費}}{\text{売上高}}\right) = \text{固定費} + \text{目標利益}$$

$$\begin{aligned} \text{目標利益達成点の売上高} &= \frac{\text{固定費} + \text{目標利益}}{1 - \text{変動費率}} \\ &= \frac{\text{固定費} + \text{目標利益}}{\text{限界利益率}} \end{aligned}$$

#### b. 損益分岐点および目標利益を達成するための販売数量

損益分岐点における販売数量を算出するためには、販売数量  $Q$ 、販売単価を  $p$ 、固定費を  $F$ 、変動費率を  $v$  として、 $p \times Q = F + v \times Q$  を解くことにより得られる。

$$pQ = F + vQ \quad pQ - vQ = F \quad Q(p - v) = F \quad Q = \frac{F}{p - v}$$

$$\begin{aligned} \text{損益分岐点の販売数量} &= \frac{\text{固定費}}{\text{販売単価} - \text{単位当り変動費}} \\ &= \frac{\text{固定費}}{\text{単位当り限界利益}} \end{aligned}$$

同様に、目標利益を達成するために必要な販売数量  $Q_1$  を算出するためには、目標利益を  $m$  とし、 $p \times Q_1 = F + v \times Q_1 + m$  を解くことにより得られる。

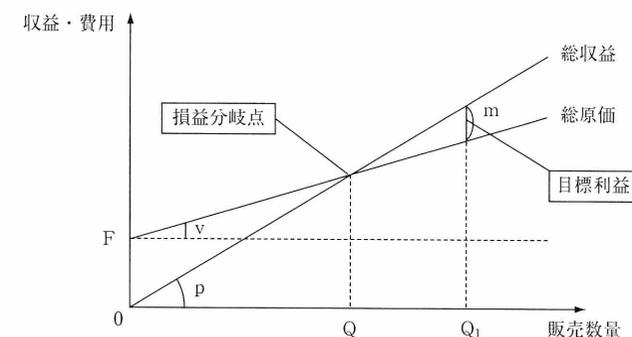
$$pQ_1 = F + vQ_1 + m \quad pQ_1 - vQ_1 = F + m \quad Q_1(p - v) = F + m$$

$$Q_1 = \frac{F + m}{p - v}$$

$$\begin{aligned} \text{目標利益達成の販売数量} &= \frac{\text{固定費} + \text{目標利益}}{\text{販売単価} - \text{単位当り変動費}} \\ &= \frac{\text{固定費} + \text{目標利益}}{\text{単位当り限界利益}} \end{aligned}$$

以上の損益分岐点および目標利益を達成するための販売数量を図示すると、図表18のようになる。

図表18 損益分岐点図表—目標利益達成の販売数量



廣本敏郎『前掲書』, 375ページ参照

## Ⅸ. 特殊原価調査と原価計算の変貌

原価計算を行う目的は、大別すると、企業の外部利害関係者のために情報を提供する財務会計目的と企業の内部経営管理者のために情報を提供する管理会計目的の二つある。複式簿記と結合して常時継続的に行われる原価計算を原価計算制度 (cost accounting system) という。これは、財務諸表の作成のために必要な原価数値を計算する手続き全般を意味する。これに対し、臨時的に生じる原価計算目的を果たすために、財務会計機構のらち外において、統計的・技術的計算ないし調査のかたちで臨時断片的に行われる原価計算を特殊原価調査 (special cost studies) という。企業の内部経営管理者の経営意思決定のために有用な会計情報は、常時継続的に行われる原価計算制度において計算される情報だけでは十分とはいえない。そこで必要とされる情報は、代替案の評価と選択にあたって有用となる会計情報でなければならない。選択的な経営意思決定のために必要な会計情報を提供する原価計算が特殊原価調査である。

原価計算は、損益計算書や貸借対照表といった財務諸表作成の目的のほかに、予算編成、外注か内製か、購買かリースかの決定、原価管理や原価低減、海外進出の意思決定など、多様な目的に使用される。個々の意思決定の状況に適合した原価概念が用いられる。このようなマネジメントに活用される特殊な原価概念として、① 差額原価 (differential costs), ② 機会原価 (opportunity costs), ③ 付加原価 (imputed costs), ④ 埋没原価 (sunk costs), ⑤ 現金支出原価 (out of pocket costs), ⑥ 延期可能原価 (postponable costs), ⑦ 回避可能原価 (avoidable costs)

などがその代表的なものといえる。

むすびとして、原価計算の変貌について触れていきたい。

既に述べたとおり、原価計算は、製品の製造原価を計算する技法として、19世紀後半のイギリスに誕生し、その後、アメリカおよびドイツから日本に伝わってきた。簿記の500年余の歴史と比べれば、原価計算は、せいぜい100年余の若い学問である。原価計算を歴史的発展からながめてみると、原価計算は、その目的に応じて変遷してきたといえる。それぞれの時代における経済社会の要請に応え、原価計算はその目的に役立つ原価情報の提供に努めてきた。新しい情報要求を新たな原価計算の目的としてとらえ、その目的に役立つ会計情報を提供する会計技法として発展してきた。

今日のわが国の製造業は、昭和37年に制定した『基準』が指針とする原価計算制度では、経済社会の要請に応えられないほど、原価計算を取り巻く環境は大きく変化してきている。消費者の嗜好の多様化、製品の市場ライフサイクルの急速な短縮化、グローバル化の進展、円高に対処するため、多品種少量生産であっても低コストを可能にする生産方式の革新を余儀なくされてきている。「必要な時に、必要なものを、必要なだけ作る」というジャストイン・タイム(Just-In-Time; JIT)生産方式の導入である。これは、工程間の仕掛在庫を極力減らすために、全工程を最適化し、工程のムリ・ムダを排除し、最終的には生産のリードタイムを極力短縮することで競争優位性の源泉を構築するという考え方である。JITの具現化手法として知られているのがカンバン方式(Kanban systems)や生産の流れを逆からみる引っ張り方式(“pull” or “demand-pull” approach)の採用である。さらにFA(Factory Automation)化、FMS(Flexible Manufacturing Systems)化やIT(Information Technology)化、CIM(コンピュータ統合生産システム; Computer-Integrated Manufacturing)化といった企業を取り巻く環境の大きな変化によって、原価構造に影響を与える製品開発や製造、さらに物流や保守・点検のあり方にも大きな変化をもたらしている。メカトロニクス技術を駆使した設計・製造設備では、プログラムの修正、段取り替えの増加、設備の保守点検に関する原価が増大し、直接労務費は減少化、製造間接費は増大化の傾向になっている。

こうした問題を克服するため、伝統的原価計算における製造間接費の計算過程とは異なる活動基準原価計算(Activity-Based Costing; ABC)という新しい原価計算方法の活用も広がっている。そのほかライフサイクル・コストイング(life cycle costing)、原価企画(target costing)などの新しい研究領域の実践的手法も展開されている。

## 引用文献および参考文献

- 1) 建部宏明『日本原価計算理論形成史研究』同文館、平成15年、8ページ。(A.C.Littleton, Accounting Evolution to 1900, Russel & Russel, New York, 1933, pp.320-360 (片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』)同文館、昭和54年、第20章、第21章の2章、437-489ページ参照。
- 2) 片野一郎訳『リトルトン会計発達史(増補版)』、同文館、昭和54年、437ページ。

- 3) 建部宏明『前掲書』, 17ページ, 柳田仁・竹森一正・大迫充弘『原価計算教室』中央経済社, 平成11年, 1ページ。
- 4) 上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎』第2版 税務経理協会, 平成20年, 22ページ。
- 5) イギリスでは, バタースビィ (T.Battersby) が1878年に発表した長文タイトルの著書 T.Battersby, The Perfect Double Entry Bookkeeper (abridged), and the Perfect Prime Cost and Profit Demonstrator (on the Departmental System), for Iron and Brass Founders, Machinists, Engineers, Shipbuilders, Manufactures etc., 1878) やガーク = フェルズ (E.Garcke and J.M.Fells) の1887年の共著『工場会計—原則と実践—』(Factory Account : Their Principles and Practice) などがあげられる。
- 6) 津曲直躬『原価計算論講義』中央経済社, 昭和60年, 5ページ。
- 7) 上埜進他『前掲書』, 23ページ。
- 8) 山田康平, 吉村聡編『原価計算の基礎』東京経済情報出版 2008年, 3~4ページ。: 原価計算は, 「目的」に対する「手段」の体系に他ならない (P.F.Bourke, "What Does It Cost ?" in Accounting for Management Decision Making, 2nd.ed.by D.T.DeCoster, K.V.Remanathan, G.L.Sundem, 1978,p.183.)
- 9) 廣本敏郎『原価計算論』第2版, 中央経済社, 平成20年, 21ページ。
- 10) 上埜進他『前掲書』, 24ページ。
- 11) 建部宏明『前掲書』, 4頁。この状況は, 1980年代前半には, 認識されており, エイラー (R.G.Eiler) らは Harvard Business Review 誌において "Is your cost accounting up to date ?" と題して, 原価計算システムの実務への適合性に疑問を投げかけた ((建部宏明『日本原価計算理論形成史研究』同文館, 平成15年, 4ページ。: R.G.Eiler, W.K.Golets and D.P.Keegan. "Is your cost accounting up to date ?" ,Harvard Business Review, July-August 1982,pp133-139)。また, 1987年にジョンソン (T.Johnson), キャプラン (H.E.Kaplan) は理論と実務の乖離を適合性の喪失 (Relevance Lost) と称して, 管理会計が企業環境に適合性を喪失したことに悲嘆した (T.Johnson and H.E.Kaplan, Relevance Lost, Harvard Business School Press, Boston, 1987 (鳥居宏史『レレバンス・ロスト』白桃書房, 平成4年))。この著作を契機として, 生産技術の進展に歩調を合わせて新技法への工夫が矢つぎ早に行われ, 原価計算技法は多様化した。
- 12) 建部宏明『前掲書』, 37ページ。
- 13) 建部宏明『前掲書』, 306ページ。
- 14) 上埜進他『前掲書』, 25ページ。
- 15) 柳田仁・竹森一正・大迫充弘『原価計算教室』中央経済社, 平成11年, 15ページ。: わが国の『基準』は, アメリカ流の考え方を軸にドイツ流の考え方を加味している。
- 16) 西澤脩「日米原価計算基準の原価概念」『企業会計』第15巻1号, 昭和38年, 73ページ。
- 17) 柳田仁・竹森一正・大迫充弘『前掲書』, 2ページ。
- 18) 青木茂男編『原価計算の研究』中央経済社, 29ページ。
- 19) 溝口一雄「原価計算基準」論議をめぐって (一)『会計』114巻, 第5号, 2ページ。番場嘉一郎「原価計算基準」の検討課題, 『企業会計』, 29-2, 5ページ。
- 20) 諸井勝之助「原価計算」基準の見直し, 『企業会計』, 29-2, 25ページ。
- 21) 山邊六郎「原価計算基準」『企業会計』28-6, 1976年, 129ページ。
- 22) 溝口一雄「原価計算基準」論議をめぐって (二・完)『会計』114巻, 第5号, 1ページ。佐藤精一「原価計算基準改正の方向」『原価計算』, 203号, 28-29ページ。
- 23) 岡本清『原価計算』六訂版, 国元書房, 平成12年4月, 7ページ。
- 24) 岡本清「原価計算基準に対する意見」『原価計算』, 203号, 23ページ。
- 25) 加登豊・山本浩二『原価計算の知識』日本経済新聞出版社, 2008年7月, 17~24ページ。
- 26) 門田安弘『原価計算』税務経理協会, 平成12年, 8ページ
- 27) 小林健吾『原価計算総論』創成社, 1997年, 6ページ。
- 28) 上埜進他『前掲書』, 5ページ。
- 29) 山田康平, 吉村聡編『前掲書』, 10~11ページ。門田安弘『前掲書』, 13ページ。
- 30) 上埜進他『前掲書』, 6ページ。
- 31) 上埜進他『前掲書』, 6ページ。
- 32) 小林健吾『前掲書』創成社, 1997年, 平成9年, 11ページ。
- 33) 木島淑孝『原価計算制度論』中央経済社, 平成4年, 序文。

- 34) American Accounting Association, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes," The Accounting Review, April 1956, p.183. 青木茂男編『原価計算論の研究』中央経済社, 昭和58年, 35ページ。
- 35) 櫻井通晴『経営原価計算論』中央経済社, 昭和54年, 43ページ。
- 36) 西澤脩「日米原価計算基準の原価概念」『企業会計』, 第15巻1号, 昭和38年, 76ページ。
- 37) 岡本清『前掲書』六訂版, 11ページ。
- 38) 櫻井通晴『前掲書』, 41~42ページ。
- 39) 原田行男編『基本原価計算』中央経済社, 平成3年, 2ページ。
- 40) 清水孝『上級原価計算』中央経済社, 平成18年, 6ページ。
- 41) 西澤脩『前掲書』, 77ページ。
- 42) 櫻井通晴『前掲書』, 57ページ。
- 43) 山田康平, 吉村聡編『前掲書』, 27ページ。
- 44) 櫻井通晴『前掲書』, 59ページ。
- 45) 山田康平, 吉村聡編『前掲書』, 30ページ。
- 46) 小林健吾『原価計算総論』創成社, 1997年, 平成9年, 29ページ。
- 47) 岡本清『前掲書』六訂版
- 48) 山田康平, 吉村聡編『前掲書』, 108ページ。
- 49) 小菅正伸『原価会計の基礎』中央経済社, 2007年, 136ページ。
- 50) 小菅正伸『前掲書』, 173~174ページ。
- 51) 環境が激変して, 製造技術や情報処理技術の進歩するスピードが飛躍的に増加し, 生産の担い手が熟練工よりも設備や機械にその重点が移行し, 生産管理に適用される工学の内容も, IEのほかに設備管理工学, 信頼性工学, システム工学, プロセス工学などが現れ, そして何よりも量産態勢にはいるまえの, 上流からの管理こそ, もっとも有効な原価管理であるとされるようになったため, 標準原価計算が適用される前提条件が, かなり崩れ去ってしまった。原価管理上果たす役割は従来よりも低下したという指摘がある。岡本清『前掲書』六訂版, 856ページ。
- 52) 染谷恭次郎『改訂会計学の学び方』白桃書房, 昭和51年, 267ページ。
- 53) 岡本清編『原価計算基準の研究』国元書房, 1981年, 37~39ページ。

## 参考文献

- 加登豊・山本浩二『原価計算の知識』日本経済新聞社, 平成20年。
- 青木茂男『現代原価計算論』税務経理協会, 昭和57年。
- 天野恭徳「原価計算制度における原価概念に関して」『企業会計』, 第15巻1号, 昭和38年。
- 上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎』第2版, 税務経理協会, 平成20年。
- 岡本清『原価計算』六訂版, 国元書房, 平成12年。
- 門田安弘『原価計算』税務経理協会, 平成12年。
- 木島淑孝『原価計算制度論』中央経済社, 平成4年。
- 小菅正伸『原価会計の基礎』中央経済社, 2007年3月。
- 小林健吾『原価計算総論』創成社, 平成9年。
- 櫻井通晴『経営原価計算論』中央経済社, 昭和54年。
- 清水孝『上級原価計算』中央経済社, 平成18年。
- 建部宏明『日本原価計算理論形成史研究』同文館, 平成15年。
- 津曲直躬『原価計算論講義』中央経済社, 昭和60年。
- 田島四郎『原価計算』理論と実務, 国元書房, 昭和51年。
- 佐藤精一『最新原価計算』中央経済社, 昭和55年。
- 廣本敏郎『原価計算論』中央経済社, 平成20年。
- 番場嘉一郎『原価計算論』中央経済社, 昭和54年。
- 原田行男編『基本原価計算』中央経済社, 平成3年。
- 柳田仁・竹森一正・大迫充弘『原価計算教室』中央経済社, 平成11年。