

管理会計論 短答テキスト①

原価計算基準解説

目次

近年の出題実績	1
原価計算基準の設定について	3
第一章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準	
一 原価計算の目的	4
二 原価計算制度	8
三 原価の本質	12
四 原価の諸概念	16
五 非原価項目	23
六 原価計算の一般的基準	24
第二章 実際原価の計算	
七 実際原価の計算手続	26
第一節 製造原価要素の分類基準	
八 製造原価要素の分類基準	28
第二節 原価の費目別計算	
九 原価の費目別計算	34
一〇 費目別計算における原価要素の分類	34
一一 材料費計算	36
一二 労務費計算	38
一三 経費計算	38
一四 費目別計算における予定価格等の適用	38
第三節 原価の部門別計算	
一五 原価の部門別計算	40
一六 原価部門の設定	40
一七 部門個別費と部門共通費	42
一八 部門別計算の手続	42

第四節	原価の製品別計算	
一九	原価の製品別計算および原価単位	48
二〇	製品別計算の形態	48
二一	単純総合原価計算	50
二二	等級別総合原価計算	50
二三	組別総合原価計算	52
二四	総合原価計算における完成品総合原価と期末仕掛品原価	54
二五	工程別総合原価計算	56
二六	加工費工程別総合原価計算	56
二七	仕損および減損の処理	62
二八	副産物等の処理と評価	66
二九	連産品の計算	66
三〇	総合原価計算における直接原価計算	70
三一	個別原価計算	72
三二	直接費の賦課	72
三三	間接費の配賦	73
三四	加工費の配賦	78
三五	仕損費の計算および処理	78
三六	作業くずの処理	78
第五節	販売費および一般管理費の計算	
三七	販売費および一般管理費要素の分類基準	81
三八	販売費および一般管理費の計算	81
三九	技術研究費	81
第三章	標準原価の計算	
四〇	標準原価算定の目的	82
四一	標準原価の算定	86
四二	標準原価の改訂	94
四三	標準原価の指示	94
第四章	原価差異の算定および分析	
四四	原価差異の算定および分析	96
四五	実際原価計算制度における原価差異	100
四六	標準原価計算制度における原価差異	101
第五章	原価差異の会計処理	
四七	原価差異の会計処理	108
付録	「原価計算基準」の要点	112
参考文献		121

近年の出題実績

番号	H22		H23		H24		H25		H26		H27		H28
	I	II	I	II	I	II	I	II	I	II	I	II	I
前文					●								
1					●								
2			●										●
3				●	●					●			
4	●			●	●		●	●		●		●	
5				●	●								
6					●	●	●						
7													
8				●	●							●	
9									●				
10									●				●
11										●	●		●
12													
13													
14				●		●						●	
15													
16	●					●			●				
17	●					●			●				
18	●					●					●	●	
19													
20													
21													
22		●						●		●	●		●
23						●		●			●		
24		●				●		●		●			●
25						●			●				
26		●											
27						●							
28		●									●		●
29		●				●		●		●	●		●
30			●	●						●	●		

番号	H22		H23		H24		H25		H26		H27		H28
	I	II	I	II	I	II	I	II	I	II	I	II	I
31				●					●			●	
32				●					●				
33		●		●					●			●	
34				●						●		●	
35		●			●				●				●
36		●							●			●	
37													
38													
39													
40													
41							●	●		●			●
42													●
43							●			●			
44			●										
45													
46			●										
47	●	●					●	●					

原価計算基準の設定について



わが国における原価計算は、従来、財務諸表を作成するに当たって真実の原価を正確に算定表示するとともに、価格計算に対して資料を提供することを主たる任務として成立し、発展してきた*¹。

しかしながら、近時、経営管理のため、とくに業務計画*²および原価管理に役立つための原価計算への要請は、著しく強まってきており*³、今日原価計算に対して与えられる目的は、単一でない。すなわち、企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、これを経営管理者に提供し、もって業務計画および原価管理に役立つことが必要とされている。したがって、原価計算制度は、各企業がそれに対して期待する役立ちの程度において重点の相違はあるが、いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行なわれるものであることを要する。ここに原価計算に対して提起される諸目的を調整し、原価計算を制度化するため、実践規範としての原価計算基準が設定される必要がある。

原価計算基準は、かかる実践規範として、わが国現在の企業にお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ところを要約して設定されたものである。

しかしながら、この基準は、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らかにしたものである*⁴。したがって、企業が、その原価計算手続を規定するに当たっては、この基準が弾力性をもつものであることへの理解のもとに、この基準にのっとり、業種、経営規模その他当該企業の個々の条件に応じて、実情に即するように適用されるべきものである。

この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである。それゆえ、すべての企業によって尊重されるべきであるとともに、たな卸資産の評価、原価差額の処理など企業の原価計算に関係ある事項について、法令の制定、改廃等が行なわれる場合にも、この基準が十分にしん酌されることが要望される。

昭和三十七年十一月八日

企業会計審議会



ワンポイント

★¹ 「原価計算基準」一に示すところの(一)財務諸表作成目的と(二)価格計算目的が主たる目的だったということである。

★² 「業務計画」という用語は、「原価計算基準」の本文では使用されておらず、「原価計算基準」一(四)でいうところの「期間計画」とほぼ同義であると解されている。したがって、利益管理ないし予算管理と読み替えて差し支えない。

★³ 「原価計算基準」一に示すところの(三)原価管理目的や(四)予算管理目的の重要性が高まっているということである。




ワンポイント

★⁴ 「原価計算基準」は法的な強制力を持つわけではなく、これに従わなければならないというわけではないが、だからといって、単に原価計算に関する啓蒙的な役割を担っているだけというわけでもない。その意味では、まさに「実践規範(ガイドライン)」であり、弾力性に富む基準であるといえる。

第一章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準

 注意

★1 ここで挙げているのは、原価計算一般の目的であり、原価計算制度の目的ではない。

 ワンポイント

★2 財務諸表が内部管理目的に使用されることを想定し、財務諸表の利用者として経営者が挙げられている。

 ワンポイント

★3 予算編成の過程における個々の選択的事項に関する意思決定とは、いわゆる業務的意思決定に相当する。

★4 基本計画とは、いわゆる戦略的意思決定に相当する。

一 原価計算の目的

ランク
A

原価計算には、各種の異なる目的が与えられるが、主たる目的は、次のとおりである★1。

- (一) 企業の出資者、債権者、経営者★2等のために、過去の一定期間にお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。
- (二) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- (三) 経営管理者の各階層に対して、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。
- (四) 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、予算期間にお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、予算期間にお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、たと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★3を含むことは、いうまでもない。
- (五) 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、随時的に行なわれる決定★4である。

解説と補足

- 1 財務諸表作成目的について
- 2 価格計算目的について
- 3 原価管理目的について
- 4 予算管理目的・基本計画設定目的について

1 財務諸表作成目的について

「原価計算基準」において、「真実の原価」という用語は、「財務諸表の作成ないし棚卸資産価額の算定に資する原価」という意味で一貫して使用されている。したがって、真実の原価といえは、原則的には、実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額を意味する。ただし、原価差異を財務会計上適正に処理することを前提とすれば、予定価格等をもって計算した実際原価や標準原価も真実の原価として容認される(図表1-1)^{★5}。



参照

★5 「原価計算基準」六(一)

【原則】実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額

【容認1】予定価格等をもって計算した実際原価(※)

【容認2】標準原価(※)

※ 原価差異の適正処理を前提とする。

図表1-1 真実の原価

2 価格計算目的について

ここでの価格計算目的とは、政府による調達物資の価格決定、公定価格や統制価格の決定等に際して、原価資料を提供することを意味している。わが国の原価計算制度は、第二次世界大戦以前に、国や陸海軍が調達価格あるいは統制価格を決定するために制定されていたという歴史があり、戦時経済体制下の原価計算制度では、この種の価格計算目的が重要視されていた。しかしながら、現在ではそのような統制目的は存在しないから、価格計算目的としては、政府の許認可料金(各種の運賃や公共料金)ならびに調達価格(防衛物品等の価格)の基礎資料として原価計算が利用されるに過ぎない。したがって、一般企業を想定した現代の原価計算目的としては妥当でないと解されている。

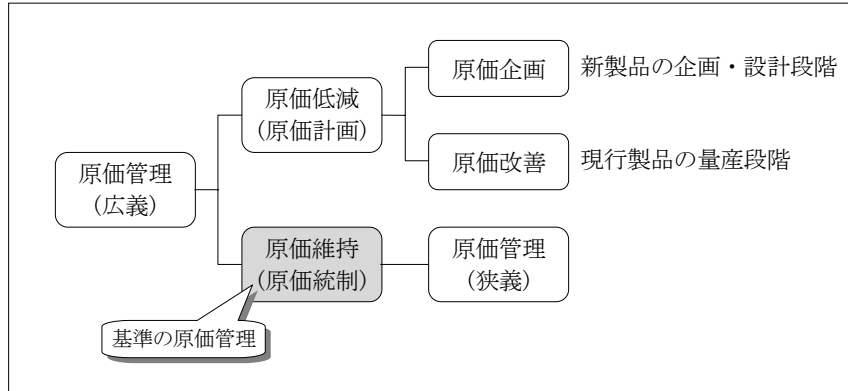
なお、価格計算という用語には企業の価格政策(価格意思決定)のための計算という意味もあるが、それは、「原価計算基準」一(四)でいうところの「個々の選択的事項に関する意思決定」の中に含まれる。

ワンポイント

★6 つまり、「原価計算基準」では、プランニング(計画)とコントロール(統制)から成るマネジメント(管理)のうち、コントロール(統制)の部分のみを規定していたということになる。

3 原価管理目的について

原価管理といえば、現代的には広義の原価管理(cost management)を指し、原価自体を計画的に引き下げる原価低減(cost reduction)ないし原価計画(cost planning)を含む概念として定義される(図表1-2)。ただし、「原価計算基準」でいうところの原価管理とは、狭義の原価管理であり、標準原価管理や予算管理によって実際原価を一定水準にコントロールする原価維持(cost sustainment)ないし原価統制(cost control)を意味する★6。



図表1-2 原価管理の体系

用語解説

★7 個別計画

随時的な経営の個別問題について、代替案の数量的評価と選択を行うことをいい、経営の基本構造の変革を伴う意思決定である個別構造計画と、日常的な業務執行上の意思決定である個別業務計画から成る。

★8 期間計画

将来の特定期間について、企業全体又は責任単位別の諸活動を反復的に総合・調整することをいい、経常予算としての年次予算とほぼ同義と見てよい。

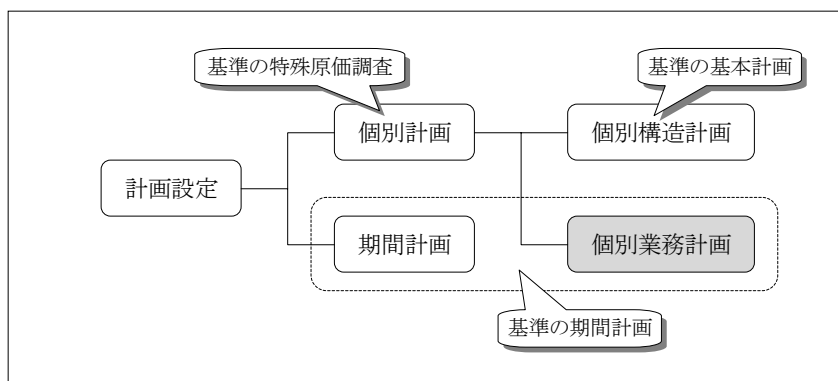
参照

★9 「原価計算基準」二

4 予算管理目的・基本計画設定目的について

計画設定は、本来は個別計画設定と期間計画設定とに分類されるべきものである。個別計画★7が統制とは相対的に独立して随時的に行われるものであるのに対し、期間計画★8は統制と密接不可分の関係を基礎として反復的に行われるものだからである。

この点、「原価計算基準」では、計画について個別計画と期間計画の区別がなされておらず、期間計画としての予算編成の過程には、個々の選択的事項に関する意思決定(個別業務計画)が含まれるとしている。さらに、個別構造計画については「基本計画」として別途規定した上で、個別業務計画を含む個別計画のための会計を「特殊原価調査」として定義し、原価計算制度の範囲外に属するものとしている★9。つまり、計画設定の体系が上記の理論的な体系に比べて曖昧なものとなっているため、批判の対象となることがある(図表1-3)。



図表 1-3 計画設定の理論的体系と「原価計算基準」の関係

ワンポイント

★1 原価計算制度の「制度」という用語には、一企業の私的制度ないし計算システム(system)という意味の他に、社会的制度(institution)という意味が含まれている。

★2 ここでは、予算編成と予算統制から成る予算管理のうち、後者のみを原価計算制度の目的として明文化している。予算統制のためには予算編成が必須であり、その意味では予算編成も原価計算制度の目的と解しうるが、それ自体は財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われるものではないし、予算編成の過程には特殊原価調査としての個々の選択的事項に関する決定を含むとしているため、あえて予算統制のみを明文化したと見ることでもできる。

★3 いわゆる統計的標準原価計算に相当する。

注意

★4 実際原価計算制度と標準原価計算制度は原則・例外の関係ではなく、選択適用が認められている。

★5 特殊原価調査は原価計算制度の範囲外に属するが、原価計算一般(広い意味での原価の計算)の中には含まれる。

二 原価計算制度



この基準において原価計算とは、制度★1としての原価計算をいう。原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制★2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。かかるものとしての原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、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ほかならない。

原価計算制度において計算される原価の種類およびこれと財務会計機構との結びつきは、単一でないが、しかし原価計算制度を大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類することができる。

実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、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、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。原価管理上必要ある場合には、実際原価計算制度においても必要な原価の標準を勘定組織のわく外において設定し、これと実際との差異を分析し、報告することがある★3。

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。

企業が、この基準にのっとり、原価計算を実施するに当たっては、上述の意味における実際原価計算制度又は標準原価計算制度のいずれかを、当該企業が原価計算を行なう目的の重点、その他企業の個々の条件に応じて適用するものとする★4。

広い意味での原価の計算には、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、随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる★5。しかしかかる特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属するものとして、この基準には含めない。

解説と補足

- 1 原価計算制度の特徴
- 2 原価計算制度の種類

1 原価計算制度の特徴

(1) 計算システムとしての特徴

原価計算の目的は多元的であり、目的に応じて適合する原価情報は異なる。したがって、本来、原価計算システムは、「異なる目的には異なる原価を」提供しうる多元的な計算システムとして構築されるべきである^{★6}。

この点、「原価計算基準」では、原価計算目的の多元性自体は認識しているものの、設定当時の未成熟な技術環境を反映して、原価計算制度を「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」とし定義しており、複数の原価計算目的に単一の計算システムで対応することが予定されている。

なお、コンピューター・システムが普及した現代の環境においては、多元的な原価計算システムの構築が可能となっており、それがまた「原価計算基準」が意図した理想形でもある。

(2) 原価計算制度の要件

原価計算制度たるための要件としては、図表 1-4 に示す通り、形式的要件と実質的要件がある^{★7}。

- 【形式的要件 1】財務会計機構との有機的結合
- 【形式的要件 2】常時継続性
- 【実質的要件】社会的承認

図表 1-4 原価計算制度の要件

すなわち、「財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査」としての特殊原価調査は、形式的要件を満たさず、原価計算制度の範囲外に属するものとされる。なお、直接原価計算については形式的要件を満たしてはいるが、社会的承認という実質的要件を満たさないため、原価計算制度からは除外される^{★8}。

 ワンポイント

★6 たとえば、財務諸表作成のためには実際原価計算が、原価管理のためには標準原価計算が適するし、利益管理のためには直接原価計算が適するだろう。

 ワンポイント

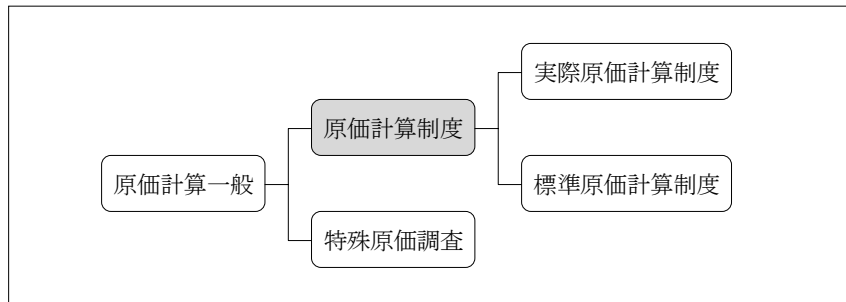
★7 形式的要件は計算システム(system)として具備すべき要件であり、実質的要件は社会的制度(institution)が生来的に具備すべき要件である。

 参照

★8 「原価計算基準」六(一)1, 三〇

(3) 原価計算制度と特殊原価調査の関係

広い意味での原価計算(原価計算一般)は、原価計算制度と特殊原価調査から成り(図表1-5)、「原価計算基準」二以降では、このうちの原価計算制度のみを規定している。



図表 1-5 「原価計算基準」における原価計算の体系

用語解説

★9 支出原価

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によって測定した原価をいう。

★10 差額原価

ある代替案を採用する結果として追加的に生じる貨幣犠牲額をいい、現金支出を伴う未来支出原価と現金支出を伴わない機会原価から成る。なお、機会原価とは、ある代替案を採用する結果として断念した機会からえられたはずの最大の利益額、すなわち最大の逸失利益額をいう。

	原価計算制度	特殊原価調査
原価計算目的	・財務諸表作成 ・原価管理 ・予算統制	・基本計画の設定 ・予算編成における 選択的事項の決定
財務会計機構	有機的に結合して行う	らち外で行う
計算頻度	常時継続的	随時断片的
原価概念	過去原価(支出原価★9)	未来原価(差額原価★10)
原価計算技法	実際原価計算、標準原価計算	差額原価収益分析

図表 1-6 原価計算制度と特殊原価調査の比較

ワンポイント

★11 価格計算は原価計算制度の目的ではないと解するのが通常であるが、明文規定がないため、ここでは△とした。受験上は、原価計算一般の目的として挙げられている点のみを押さえればよい。

★12 予算編成は、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行われるものではないが、制度目的の予算統制のための原価計算を実施する前提として予算編成は必須であり、その意味では、予算編成も原価計算制度の目的と解する。ただし、「原価計算基準」では予算編成の過程に特殊原価調査としての個別業務計画(業務的意思決定)を含めており、その部分については原価計算制度の範囲外に属することは言うまでもない。以上より、予算編成目的については△とした。

(4) 原価計算一般の目的と原価計算制度の目的の関係

広い意味での原価計算(原価計算一般)は、原価計算制度と特殊原価調査から成るのであるから、原価計算一般の目的のうち、意思決定に関連する目的を除いたものが原価計算制度の目的となる(図表1-7)。

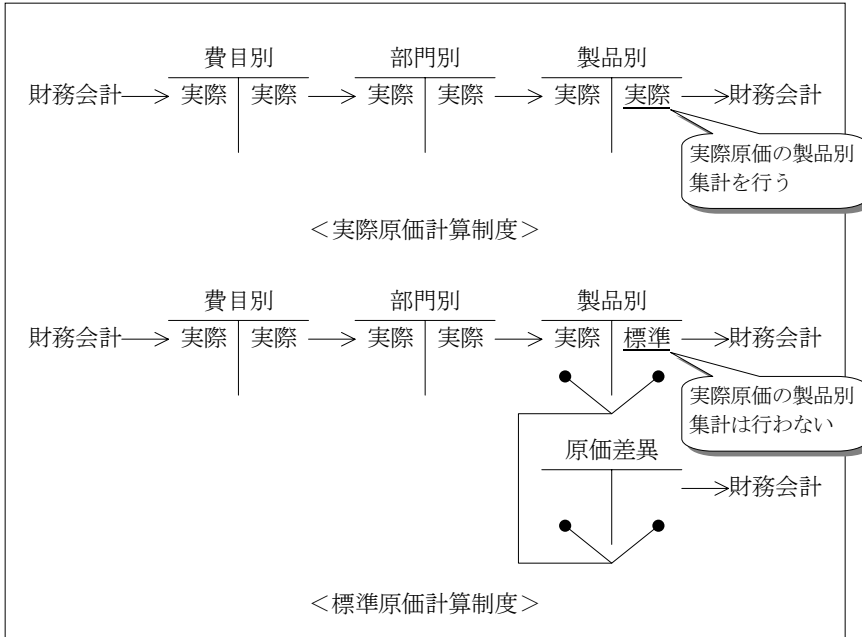
原価計算一般の目的	基準	原価計算制度の目的
財務諸表作成	一(一)	○
価格計算	一(二)	△★11
原価管理	一(三)	○
予算編成	一(四)	△★12
予算統制	一(四)	○
基本計画設定	一(五)	×

図表 1-7 原価計算一般の目的と原価計算制度の目的

2 原価計算制度の種類

(1) 実際原価計算制度と標準原価計算制度

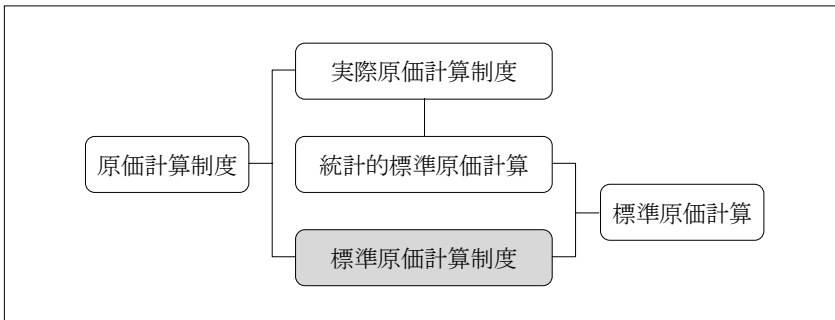
原価計算制度は、財務会計に提供する製品原価の計算を実際原価で行うか標準原価で行うかによって、実際原価計算制度と標準原価計算制度とに大別される(図表1-8)。ただし、両者が異なるのは製品別計算においてであり、標準原価計算制度においても、一方では費目別、部門別に実際原価を集計することに注意する。



図表1-8 実際原価計算制度と標準原価計算制度の比較★13

(2) 標準原価計算の方法

標準原価計算の方法には、実際原価計算制度を採用する場合に、勘定組織の枠外の統計的補助記録の中で行う統計的標準原価計算と、複式簿記機構と有機的に結合して常時継続的に行う標準原価計算制度がある(図表1-9)★14。



図表1-9 原価計算制度と標準原価計算の方法の関係

ワンポイント

★13 実際原価計算制度であれ、標準原価計算制度であれ、財務会計から提供されるのは実際の費用発生に関するデータであり、両者の相違は製品原価の計算を実際によるか、標準によるかという点にある。つまり、原価計算の入口部分は同じであるが、出口の部分の異なることである。ただし、標準原価計算制度においても、原価差異は財務会計上適正に処理されるため、財務会計に提供するデータの総額は、最終的には実際原価計算制度のそれに一致することになる。

ワンポイント

★14 標準原価計算制度は、さらに、標準原価をどのタイミングで複式簿記機構の中に組み入れるかによって、シングル・プランとパーシャル・プランに大別される。

!! 注意

★1 経済的実態を貨幣価値で表現するのが会計であるから、原価を貨幣価値で表示できるということは大前提であり、これを原価の要件とは解さない。

!! 注意

★2 ここでの財貨とは財貨又は用役(サービス)を指す。

!! 注意

★3 あくまでも「原則として」である。すなわち、固定資産を自家建設した場合に、建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものについては例外的に取得原価への算入が認められており、その場合には減価償却を通じて支払利息の一部が原価を構成することになる(連続意見書第三)。

三 原価の本質ランク
A

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、は握された財貨又は用役(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★1である。

- (一) 原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。原価とは、かかる経営過程における価値の消費を意味する。
- (二) 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であり、その給付にかかわらせて、は握されたものである。ここに給付とは、経営が作り出す財貨★2をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも意味する。
- (三) 原価は、経営目的に関連したものである。経営の目的は、一定の財貨を生産し販売することであり、経営過程は、このための価値の消費と生成の過程である。原価は、かかる財貨の生産、販売に関して消費された経済価値であり、経営目的に関連しない価値の消費を含まない。財務活動は、財貨の生成および消費の過程たる経営過程以外の、資本の調達、返還、利益処分等の活動であり、したがってこれに関する費用たるいわゆる財務費用は、原則として★3原価を構成しない。
- (四) 原価は、正常的なものである。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、は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を含まない。

解説と補足

- 1 原価計算制度における原価の要件と非原価項目
- 2 原価の一般概念

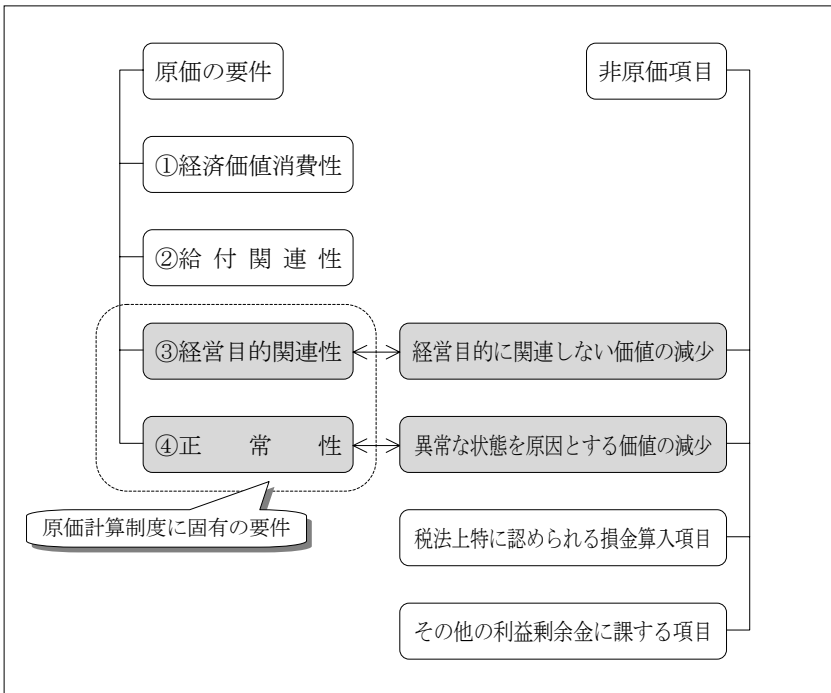
1 原価計算制度における原価の要件と非原価項目

(1) 原価の要件と非原価項目の関係

「原価計算基準」では、原価計算制度における原価の本質(要件)として、①経済価値消費性、②給付関連性、③経営目的関連性、④正常性の4つを挙げている。このうち、①経済価値消費性と②給付関連性については、一般的な原価の要件であるが、③経営目的関連性と④正常性については、原価計算制度に固有の要件であるといえる。そこで、「原価計算基準」では、非原価項目(原価計算制度において原価に算入しない項目)として「経営目的に関連しない価値の減少」と「異常な状態を原因とする価値の減少」を列挙することにより、それらを補完している(図表1-10)^{★4}。



★4 「原価計算基準」五(一)、五(二)



図表 1-10 原価の要件と非原価項目の関係

ワンポイント

★5 製品の製造に要する原価が製造原価であり、製品の販売に要する原価が販売費である。管理費は、これを製造活動の管理費(たとえば、製造部長の給料)と販売活動の管理費(たとえば、販売部長の給料)とに分けられ、前者は製造原価に、後者は販売費に含め、いずれにも分けられない管理費が一般管理費となる。

注意

★6 あくまでも原価計算制度上の原価から「財務費用」を除外したのであって、原価一般においてはこの限りではない。

(2) 原価の四要件

① 経済価値消費性について

経済価値のある財貨の消費をもって原価の発生を認識する。したがって、経済価値のある財貨であっても、消費しなければそれは資産であって原価とはならない。また、消費したとしても経済価値のないもの(EX. 空気や川の水)もまた原価とはならない。

② 給付関連性について

財貨が消費されると、その経済価値は、財貨の消費によって作り出された給付(製品)に移転すると考える。原価計算の本質は、製品単位当たりの原価を明らかにする「給付単位計算」としてのそれに求められることから、給付にかかわらせて原価を把握するのは当然の要件といえる。

なお、ここでの給付とは、経営の最終給付たる製品や用役(サービス)のみでなく、仕掛品、半製品等の中間的給付をも含む。

③ 経営目的関連性について(経営目的に関連しない価値の減少に対応)

原価は経営目的に関連した価値消費分に限定され、「経営目的に関連しない価値の減少」は非原価項目として扱われる。ここでの経営目的とは「一定の財貨を生産し販売すること」であるから、生産・販売活動に関する価値消費分である製造原価と販売費、さらに、生産・販売活動を支援する一般管理活動のための価値消費分である一般管理費が原価計算制度上の原価となる^{★5}。

なお、経営活動に必要な資金の調達・運用及びその返還などの財務活動に関する費用たる財務費用は、「経営目的に関連しない価値の減少」として非原価項目となる^{★6}。財務活動は製造企業本来の目的を直接表すものではなく、財務費用を原価算入すれば、経営の本来の目的である生産・販売活動に基づく原価や利益を他の部分と区別することができなくなるし、それらの計算に資本構成の影響が混入してしまい、望ましくないからである。

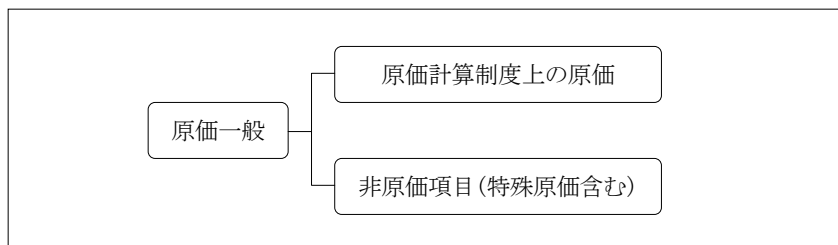
④ 正常性について(異常な状態を原因とする価値の減少に対応)

原価は、正常な経営活動を前提として把握された価値消費分に限定され、「異常な状態を原因とする価値の減少」は非原価項目として扱われる。それらを原価算入すれば、偶然的要因による影響が棚卸資産評価に混入し、望ましくないからである。

ただし、様々な経営活動が存在する中で、画一的な正常性の判断基準を規定することには弊害がある。そこで、「原価計算基準」では、正常でない「異常な状態を原因とする価値の減少」を非原価項目として具体的に列挙することにより、「非異常性」をもって正常性を消極的に定義している。

2 原価の一般概念

一般概念としての原価は、原価計算制度上の原価とは区別される。主な相違としては、①経営目的について、原価計算制度は生産と販売に限定しているが、原価一般においては経済的諸資源の獲得及び創造に関する一切の活動を含むこと、②価値犠牲の測定額について、原価計算制度は現実の貨幣支出額により測定された原価(支出原価)のみを扱うが、原価一般においては機会原価や時間価値といった要素も含まれること、などが挙げられる。



図表 1-11 原価一般と原価計算制度上の原価の関係

四 原価の諸概念（前半）

原価計算制度においては、原価の本質的規定にしたがい、さらに各種の目的に規定されて、具体的には次のような諸種の原価概念が生ずる。

(一) 実際原価と標準原価

原価は、その消費量および価格の算定基準を異にするにしたがって、実際原価と標準原価とに区別される。

- 1 実際原価とは、財貨の実際消費量をもって計算した原価をいう。ただし、その実際消費量は、経営の正常な状態を前提とするものであり、したがって、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算においてもこれを実際消費量と解さないものとする。

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★¹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。ここに予定価格とは、将来の一定期間における実際の取得価格を予想することによって定めた価格をいう。

- 2 標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査★²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。

標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。

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標準原価をいい、通常生ずると認められる程度の減損、仕損、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★³。現実的標準原価は、原価管理に最も適するのみでなく★⁴、たな卸資産価額の算定および予算の編成のためにも用いられる。

正常原価とは、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績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。正常原価は、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最も適するのみでなく★⁵、原価管理のための標準としても用いられる。

標準原価として、実務上予定原価が意味される場合がある。予定原価とは、将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価をいう。予定原価は、予算の編成に適するのみでなく★⁶、原価管理およびたな卸資産価額の算定のためにも用いられる。

原価管理のために時として理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、この基準にいう制度としての標準原価ではない。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、最高能率を表わ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。

🍷 ワンポイント

★¹ 予定価格等の「等」とは、長期平均価格としての正常価格を意味すると解されている。

🚫 注意

★² ここでの科学的、統計的調査とは、歩留テスト、動作研究、時間研究などを指すのであって、価格に関する調査を指すものではない。

🍷 ワンポイント

★³ 現実的標準原価は、いわゆる当座標準原価の代表例である。「原価計算基準」四二参照。

★⁴ 現実的標準原価は、達成可能高能率を予定しているため、動機づけ効果が働き、最も良い原価業績が期待できるという意味で、原価管理に適するとされる。

★⁵ 正常原価は過去の統計に基づく長期平均的な標準原価であるから、安定的な棚卸資産価額の算定に資する。ただし、「経済状態の安定している場合」においてである。

★⁶ 予定原価(見積原価)は実際原価に近似するように設定されるため、予想される不利差異相当分を予め含んでいるという意味で、予算編成に適するとされる。

解説と補足

- 1 実際原価
- 2 標準原価

1 実際原価

実際原価とは、経営の正常な状態を前提とする財貨の実際消費量をもって計算した原価であり、実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額のみならず、予定価格等をもって計算した原価をも含む(図表 1-12)。

なお、「原価計算基準」における実際原価とは、正確には実際正常原価(actual normal costs)を意味し、消費量の正常・異常を問わず過去の取引時点における現金支出額等に基づいて計算する歴史的原価(historical costs)とは区別される^{★7}。

実際原価＝実際正常原価≠歴史的原価

【原則】 実際価格 × 実際(正常)消費量

【容認】 予定価格等 × 実際(正常)消費量

※ 実際消費量をもって計算する限りは実際原価

図表 1-12 「原価計算基準」の実際原価

2 標準原価

(1) 原価標準と標準原価

一般に、「原価標準」と「(実績)標準原価」という用語は区別して使用される。原価標準(cost standard)とは「製品単位当たりの標準原価」であり、(実績)標準原価(standard costs)とは「原価標準と実際生産量の積」を意味する^{★8}。

なお、「原価計算基準」において、「標準原価」という用語は主に「原価標準」の意味で使用されている。

(2) 実際原価との相違

標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的に調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、予定価格又は正常価格で計算した原価をいう。ここで、実際原価についても価格面については予定価格等の適用が認められていることから、実際原価と標準原価の本質的相違は、消費量を実際によるのか、科学的、統計的調査に基づいて予定するのかという点にあるといえる。


ワンポイント

★7 歴史的原価の場合は、「異常な状態を原因とする異常な消費量」が実際消費量に含まれている可能性がある。


ワンポイント

★8 原価標準は事前に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・利用が行われて初めて計算されるものである。その意味では、原価標準は事前原価、標準原価は事後原価という点でも区別しうる。

ワンポイント

★9 理想標準原価は現実的標準原価を算定する基礎として利用される。また、近年では、原価管理用の標準として使用する企業が増加している。

(3) 基礎水準の組合せによる標準原価の分類

原価標準を設定する際には、これを構成する価格、能率および操業度に関する基礎水準を仮定しなければならない。標準原価は、この基礎水準の組合せによって、一般に、理想標準原価、現実的標準原価、正常原価(正常標準原価)に分類される(図表1-13)。また、理論上の標準原価とは区別されるが、標準原価として実務上予定原価(見積原価)が意味される場合があり、「原価計算基準」ではこの4つを標準原価として説明している。

	価格水準	能率水準	操業水準	最適用途	属性
理想標準原価	理想価格	最高能率	实际的 生産能力	★9	標準原価 制度外
現実的標準原価	予定価格	達成可能 高能率	期待实际 操業度	原価管理	標準原価 制度
正常原価	正常価格	正常能率	平均 操業度	棚卸資産 評価	標準原価 制度
予定原価	予定価格	期待实际 能率	期待实际 操業度	予算編成	見積原価 (制度)

図表1-13 基礎水準の組合せによる標準原価の分類

① 理想標準原価について

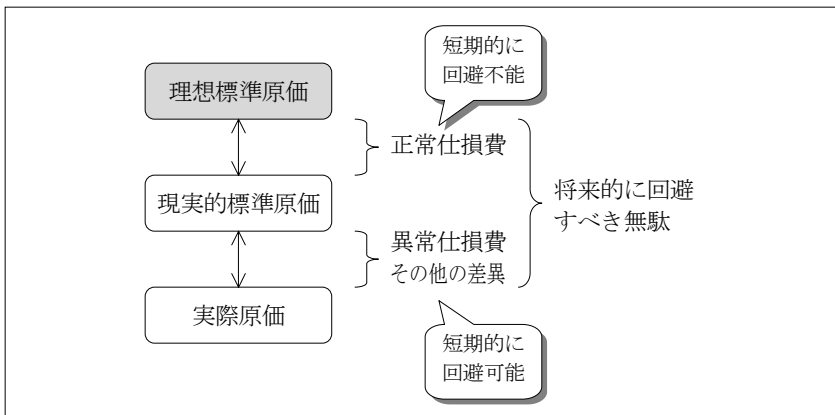
理想標準原価は、原価計算制度上の標準原価としては認められていない。理想標準原価を使用すれば多額の原価差異が発生するため、もはやそれは棚卸資産価額の算定に資する真実の原価とはいえないし、理想標準原価を達成することは現実には不可能であるため、これを標準原価として指示すれば、現場作業員の動機づけを損なう危険性があるからである。ただし、原価差異を適正に処理しさえすれば、財務諸表の作成に当たっての不備は生じない。したがって、「原価計算基準」では、むしろ原価管理の観点からの問題点を深刻に捉えていたと見ることができる。

しかし、近年では、品質・業務能率の絶えざる改善を志向して、仕損ゼロを前提とする理想標準原価を原価管理用の標準に据える企業が少なくない。これは、理想標準原価を使用することによって、仕損ゼロの達成に向けて回避すべき無駄を完全に明示することを意図したものであると考えられる★10。この場合、現実的標準原価を媒介とすることにより、すべての無駄を回避可能差異と回避不能差異とに分解し、短期的な原価責任を明確にするのが望ましいと考えられる(図表1-14)★11。

参考

★10 仕損の発生に対する問題意識やこれを削減しようとするモチベーションを喚起するためには仕損費を明示する必要があるが、現実的標準原価を使用する場合には、正常仕損費が良品の原価に埋没してしまう。

★11 正常仕損費は短期的には回避不能(管理不能)であることから、これを業績評価の対象とすれば、当該管理者の次期以降の動機付けをかえって損なう危険性がある。



図表 1-14 理想標準原価を使用した原価管理

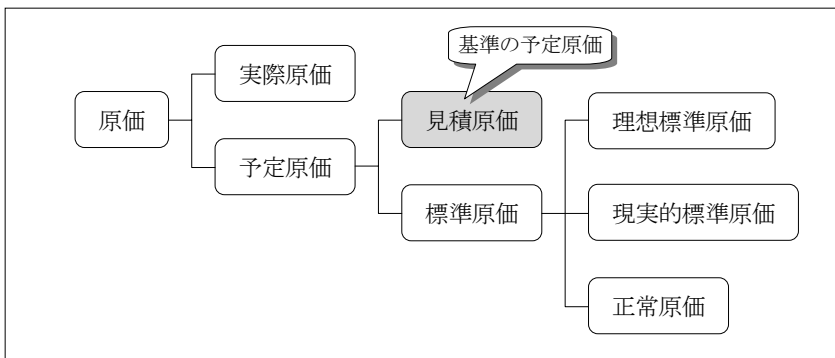
② 予定原価(見積原価)について

「原価計算基準」の予定原価は、理論上は見積原価^{★12}と称されるものであり、標準原価とは区別される。ここで、見積原価の特徴は、標準原価と同じように製品単位当たりの消費量を予定するものの、科学的、統計的調査を経ることなく、過去の経験や勘に依拠して、実際消費量に近似するようにそれを行うという点にある^{★13}。

ここで、「原価計算基準」では、設定当時の実務における標準原価の実態が予定原価(見積原価)程度のものであったことに配慮し、これを事実上標準原価の1つとして規定することによって、標準原価の浸透を図ったものと解されている^{★14}。なお、理論上は、標準原価と見積原価を包括する概念として予定原価という名称が使用される(図表 1-15)。

ワンポイント

- ★12 単位当たりの標準原価を原価標準というのと同様に、単位当たりの見積原価を原価見積という場合もある。
- ★13 つまり、見積原価には、標準原価のような規範性、目標性は認められない。
- ★14 予定原価(見積原価)が制度としての標準原価に含まれるか否かはグレーゾーンであり、受験上は考慮しなくてよい。



図表 1-15 理論上の原価分類

四 原価の諸概念（後半）



(二) 製品原価と期間原価

原価は、財務諸表上収益との対応関係に基づいて、製品原価と期間原価とに区別される。

製品原価とは、一定単位の製品に集計された原価をいい、期間原価とは、一定期間における発生額を、当期の収益に直接対応させて、は握した原価をいう。

製品原価と期間原価との範囲の区別は相対的であるが、通常、売上品およびたな卸資産の価額を構成する全部の製造原価を製品原価とし、販売費および一般管理費は、これを期間原価とする。

(三) 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、全部原価と部分原価とに区別される。

全部原価とは、一定の給付に対して生ずる全部の製造原価又はこれに販売費および一般管理費を加えて集計したものをいい、部分原価とは、そのうち一部分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、最も重要な部分原価は、変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価(変動原価)^{★1}である。

注意

★1 ここでの直接原価とは、変動間接費を含むのであるから、製品との関連における分類でいうところの直接費とは異なる概念であり、変動費ないし変動製造原価と解するのが適切である。

「原価計算基準」八(三)、三〇参照。

解説と補足

- 1 製品原価と期間原価
- 2 全部原価と部分原価

1 製品原価と期間原価

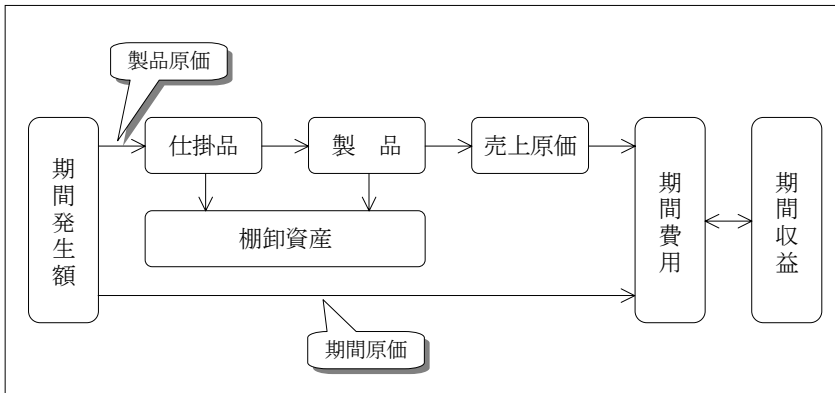
製品原価とは、文字通り製品に集計される原価をいい、製品が販売された期に売上原価として当該期の売上高に対応する。一方、期間原価とは、発生額を当該期の収益に直接対応させる原価をいい、期間発生額がそのまま期間費用となる(図表 1-16)。

なお、全部原価計算ではすべての製造原価を製品原価、販売費及び一般管理費を期間原価として処理するのに対し、直接原価計算では製品原価の範囲を製造原価中の変動費に限定し、固定加工費は期間原価として処理する(図表 1-17)★2。



注意

★2 つまり、製品原価と製造原価、期間原価と販売費及び一般管理費が、概念上1対1で対応するわけではない。



図表 1-16 製品原価と期間原価

原価要素		全部原価計算	直接原価計算
製造原価	直接材料費	製品原価	製品原価
	変動加工費		
	固定加工費		
販売管理費	変動販売費	期間原価	期間原価
	固定販管費		

図表 1-17 全部原価計算と直接原価計算の比較

2 全部原価と部分原価

「原価計算基準」の文言を額面的に解釈すれば、全部原価と部分原価は図表1-18のように定義される。

- 【全部原価1】全部の製造原価
 【全部原価2】全部の製造原価＋販売費及び一般管理費＝総原価
 【部分原価】全部原価の一部分

図表1-18 「原価計算基準」における全部原価と部分原価の定義

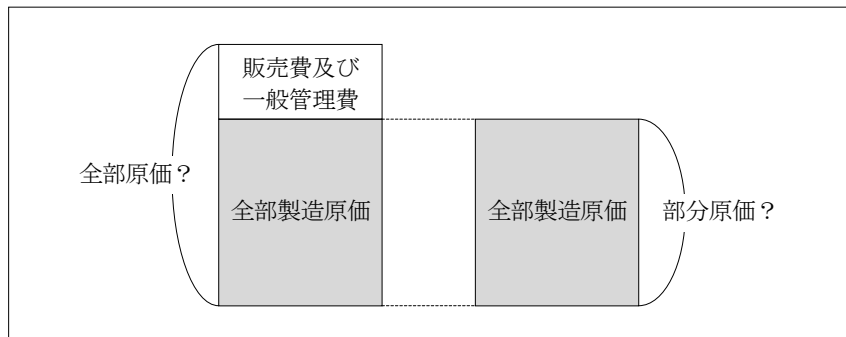
つまり、「原価計算基準」によれば、全部製造原価に販売費及び一般管理費を加算した総原価をもって全部原価と定義するとき、その一部分である全部製造原価は、部分原価として認識されることになる。

しかしながら、ここでの「全部・部分」とは、正しくは、「職能別原価の全部・部分」を意味する。すなわち、製造原価、販売費、一般管理費のそれぞれについて全部原価と部分原価という概念が存在するのであって^{★3}、本来は、総原価のことを全部原価ということもなければ、総原価の一部分を構成する全部製造原価を部分原価ということもない(図表1-19)。

以上より、「原価計算基準」における全部原価と部分原価の定義は妥当性を欠くといえる。

ワンポイント

★3 たとえば、販売地域別に販売費の計算を行う場合、各地域別にすべての販売費を集計すれば、これを全部原価という。これに対して、販売地域別の責任者の業績評価を行う目的で、当該管理者にとっての管理可能費のみを集計すれば、これを部分原価という。



図表1-19 誤った全部原価と部分原価の定義

五 非原価項目



非原価項目とは、原価計算制度において、原価に算入しない項目をいい★¹、おおむね次のような項目である。

- (一) 経営目的に関連しない価値の減少、たとえば
 - 1 次の資産に関する減価償却費、管理費、租税等の費用
 - (1) 投資資産たる不動産、有価証券、貸付金等
 - (2) 未稼働の固定資産★²
 - (3) 長期にわたり休止している設備★²
 - (4) その他経営目的に関連しない資産
 - 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★³、割引料、社債発行割引料償却、社債発行費償却、株式発行費償却、設立費償却、開業費償却、支払保証料等の財務費用
 - 4 有価証券の評価損および売却損
- (二) 異常な状態を原因とする価値の減少★⁴、たとえば
 - 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
- (三) 税法上とくに認められている損金算入項目、たとえば
 - 1 価格変動準備金繰入額
 - 2 租税特別措置法による償却額のうち通常の償却範囲額をこえる額
- (四) その他の利益剰余金に課する項目、たとえば
 - 1 法人税、所得税、都道府県民税、市町村民税
 - 2 配当金★³
 - 3 役員賞与金★⁵
 - 4 任意積立金繰入額
 - 5 建設利息償却

!! 注意

★¹ 原価計算一般において原価に算入しない項目ではない。

👉 ワンポイント

★² 未稼働の固定資産や長期休止設備は生産・販売という経営目的に貢献していない。したがって、それらの減価償却費、管理費、租税等の費用は経営目的に関連しない価値の減少であり、非原価項目となる。

★³ 資本コスト(有利子負債コスト：支払利息・株主資本コスト：配当金)は、原価計算制度においては非原価項目となる。

★⁴ 異常という概念には、量的異常と質的異常の二つがあり、正常か異常かの判断に際しては、量的側面(過去の実績データの平均値等を参考にして、当該価値の消費が金額的・量的に通常生ずると認められる許容範囲を超えているか否か)と質的側面(発生原因が偶発的であるか否か)の双方が考慮される。

!! 注意

★⁵ 現行の「企業会計基準」によれば、役員賞与金は販売費及び一般管理費となる。

六 原価計算の一般的基準

原価計算制度においては、次の一般的基準にしたがって原価を計算する。

- (一) 財務諸表の作成に役立つために、
- 1 原価計算は、原価を一定の給付にかかわらせて集計し、製品原価および期間原価を計算する。すなわち、原価計算は原則として
 - (1) すべての製造原価要素を製品に集計し、損益計算書売上高の製造原価を売上高に対応させ、貸借対照表上仕掛品、半製品、製品等の製造原価をたな卸資産として計上することを可能にさせ、
 - (2) また、販売費および一般管理費を計算し、これを損益計算書上期間原価として当該期間の売上高に対応させる。
 - 2 原価の数値は、財務会計の原始記録、信頼しうる統計資料等によって、その信ぴょう性が確保されるものでなければならない。このため原価計算は、原則として実際原価を計算する^{★1}。この場合、実際原価を計算することは、必ずしも原価を取得価格をもって計算することを意味しないで、予定価格等をもって計算することもできる。また必要ある場合には、製品原価を標準原価をもって計算し、これを財務諸表に提供することもできる。
 - 3 原価計算において、原価を予定価格等又は標準原価をもって計算する場合には、これと原価の実際発生額との差異は、これを財務会計上適正に処理しなければならない^{★2}。
 - 4 原価計算は、財務会計機構と有機的に結合して行なわれるものとする^{★3}。このために勘定組織には、原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける。
- (二) 原価管理に役立つために、
- 5 原価計算は、経営における管理の権限と責任の委譲を前提とし、作業区分等に基づく部門を管理責任の区分とし、各部門における作業の原価を計算し、各管理区分における原価発生の責任を明らかにさせる。
 - 6 原価計算は、原価要素を、機能別に、また直接費と間接費、固定費と変動費、管理可能費と管理不能費の区分に基づいて分類し、計算する^{★4}。
 - 7 原価計算は、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおく。
 - 8 原価の標準は、原価発生の責任を明らかにし、原価能率を判定する尺度として、これを設定する。原価の標準は、過去の実際原価をもってすることができるが、理想的には、標準原価として設定する^{★5}。
 - 9 原価計算は、原価の実績を、標準と対照比較しうるように計算記録する。
 - 10 原価の標準と実績との差異は、これを分析し、報告する。
 - 11 原価計算は、原価管理の必要性に応じて、重点的、経済的に、かつ、迅速にこれを行なう。
- (三) 予算とくに費用予算の編成ならびに予算統制に役立つために、
- 12 原価計算は、予算期間において期待される条件に基づく予定原価又は標準原価を計算し、予算とくに、費用予算の編成に資料を提供するとともに、予算と対照比較しうるように原価の実績を計算し、もって予算統制に資料を提供する。

注意

★1 原則として実際原価を計算するのは、あくまでも「財務諸表の作成に役立つために」である。原価管理のためには標準原価計算制度の方が有効なのであって、実際原価計算制度の原則適用を謳っているのではない。

★2 原価差異を適正に処理するのは、あくまでも「財務諸表の作成に役立つために」である。原価管理のためには原価差異の原因分析が重要なのであって、その会計処理は問題とならない。

★3 原価管理のための標準原価計算は、勘定組織の枠外においても実施しうる。すなわち、原価計算を財務会計機構と有機的に結合して行うのは、あくまでも「財務諸表の作成に役立つために」であり、原価管理のためではない。

★4 製品原価の計算に際して管理可能費と管理不能費の分類は不要であるし、全部原価計算を前提とすれば、固定費と変動費の分類も必要ない。すなわち、これらの分類を行うのは、あくまでも「原価管理に役立つために」であり、財務諸表作成のためではない。

ワンポイント

★5 ここでの原価の標準とは、原価標準ないし標準原価ではなく、原価能率を判定する尺度としての「原価の目標」ないし「基準値」を意味する。つまり、実際原価計算の領域にとどまる限りは、偶然的原価としての過去の実際原価を基準値とせざるをえないが、原価管理のためには理想的には標準原価計算を実施すべきであり、その場合には、科学的、統計的調査に基づいて設定された規範的原価としての標準原価が基準値となる。
(一)2参照。

解説と補足

- 1 財務諸表作成のための一般的基準
- 2 原価管理のための一般的基準
- 3 予算管理のための一般的基準

1 財務諸表作成のための一般的基準

- (1) 全部原価の原則
原則としてすべての製造原価を製品原価とし、販売費及び一般管理費は期間原価とする。
- (2) 実際原価の原則
原価の数値の信憑性を確保するために、原則として実際原価を計算する。
- (3) 原価差異適正処理の原則
予定価格等又は標準原価を使用する場合には、これと実際発生額との差異を適正に処理し、財務会計から入手した資料を適正に送り返す。
- (4) 財務会計機構との有機的結合の原則
原価に関する諸勘定を設定し、計算結果を複式簿記機構によって統制する。

2 原価管理のための一般的基準

- (5) 責任会計の原則
責任区分ごとに原価を計算し、原価責任を明らかにする。
- (6) 管理的原価分類の原則
原価管理に適するように、形態別分類以外の原価分類を行う。
- (7) 物量測定表示の原則
原価管理サイクルを通じて、物量の測定表示に重点をおく。
- (8) 標準設定の原則
原価の標準(目標)は、過去の実際原価よりも標準原価として設定するのが効果的である。
- (9) 比較性の原則
標準と比較対照しうるように実績を集計する。
- (10) 差異分析及び報告の原則
経営管理者が原価能率を増進するための措置を講じることができるように、標準と実績の差異を分析し、報告する。
- (11) 計算能率の原則
原価資料は、重点的、経済的、かつ迅速に作成し、提供する。

3 予算管理のための一般的基準

- 予算管理のための一般的基準は、その大半が原価管理のための一般的基準と重複するため、以下の点のみが規定されている。
- (12) 原価資料提供の原則
予定原価又は標準原価を用いて費用予算の編成に資料を提供し、予算と比較するための実績を集計して予算統制に資料を提供する。