

【巻頭特集】

原価計算基準（仮案）

原価計算基準（仮案）の全文掲載に当たって

此の度、諸井勝之助先生の御提案により、原価計算基準（仮案）の原本を全文掲載する運びとなりました。諸井先生の御厚誼に心より感謝申し上げます。

原価計算基準（仮案）は、現在の原価計算基準の直接の下案となったもので、その存在は知られつつも全文が長く公開されてきませんでした。これは、原価計算基準（仮案）の冒頭に取扱上の注意として㊟扱とすることが明記され、一般に公表することを差し控えることが求められたことが大きく作用したためと思われます。

しかしながら、原価計算基準が制定されて 50 年以上の時が経ちました。原価計算基準（仮案）は更にそこから 5 年さかのぼります。LEC 会計大学院では原価計算基準を巡る研究会（原価計算基準を考える会）を開催してきており、原価計算基準（仮案）の重要性を改めて認識して参りました。そして、原価計算基準の現代的な解釈の為、原価計算基準（仮案）が広く知られるべきとの考えを持つに至りました。

原価計算基準（仮案）には、中心者であった中西寅雄先生の原価計算に対する思想が色濃く反映されています。原価管理に資する原価計算のあり方、販売費及び一般管理費を含む製品別・地域別の損益等、現在の先端的なトピックと言っても過言ではない記述があります。

多くの方に原価計算基準（仮案）が読まれ、制度としての原価計算に対する理解が深まることを願って止みません。本号の巻頭特集として原価計算基準（仮案）の全文をお届けします。

LEC 会計大学院 紀要運営委員会  
委員長 山本宣明

昭和三十一年四月

原 価 計 算 基 準 (仮 案)

企業会計審議会

第 四 部 会

目 次

原価計算基準の設定について	一頁
原価計算基準	
第一章 原価計算の目的と原価計算基準	三頁
第二章 実際原価の計算	一五頁
第一節 製造原価要素の分類	一五頁
第二節 要素別原価計算	一九頁
第三節 部門別原価計算	二三頁
第四節 製品別原価計算	二六頁
第五節 販売費及び一般管理費の計算	四一頁
第三章 標準原価の計算	四七頁
第四章 原価差額の算定と分析	五六頁
第五章 原価差額の会計処理	六三頁
第六章 原価報告	六五頁

取。扱。上。の。注。意。

本仮案は、企業会計審議会第四部会小委員会の一応の審議を終えたものではあるが、今後更に各方面の意見を取り入れて修正すべきものであり、且つ、大蔵大臣へ答申前のものであるから、特に(秘)扱とし、これを雑誌(機関誌を含む)等に掲載して一般に公表したり、これに関する一般的な説明会、講習会を開催する等のことは差し控えられたい。

## 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、実際の製品原価を確定し、これによつて株主等のために決算財務諸表を作成するに役立つとともに、政府の統制価格形成に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。

財務諸表作成のために、実際の製品原価を正確に算定表示することは、企業の出資者、債権者等の利害関係者の要請である。しかしながら、近時原価計算に対して利害関係をもつ者は、単にこれだけにとどまらない。すなわち一面税法、従業員、消費者等は、企業に対する各々独自の立場から、原価計算に対してそれぞれの要請をもち、他面経営管理者は、経営のため、特に経営計画及び原価管理の目的に役立つための原価計算への要請を著しく強めてきている。かくて原価計算に対する企業の各利害関係者の立場は、多岐であり、且つ、相互に異なる。

しかし原価計算制度は、一つの立場だけを肯定し、他の立場を度外視するものであつてはならない。原価計算は、真実の製品原価を確定し、財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、解釈し、これを経営管理者に報告し、もつて経営計画及び原価管理に役立たしめることが必要である。すなわち、原価計算制度においては、原価計算に関する出資者、債権者、経営管理者、従業員、政府、消費者等の異なる立場が調整され、原価計算に対して与えられる諸目的が共同に到達されることを必要とし、継続的に行われるところの一定の計算秩序を形成するものでなければならない。

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規範としての原価計算基準を設定する必要がある。それゆえ原価計算基準は、原価計算についてそれぞれ異なる立場が一般に従わねばならぬところの公正妥当な計算基準である。

原価計算基準において、異なる目的のいずれに重きをおくかは、一定の経済社会の一般的な判断によるものである。この社会的判断は、経済社会の状態の相違によつて異なり、時間的推移によつて変遷し、これに従つて基準そのものが進化する。従つて、原価計算基準は、あらゆる社会を通じ、又時間的にも常に妥当するとき普遍恒久の原則ではない。

さきに企業会計審議会によつて発表された「企業会計原則」は、それ自体、企業の会計処理に関して、出資者、債権者、経営管理者、政府等のそれぞれ異なる立場を調整し、制度化するという意味での会計基準にはかならない。ただそれは、企業会計全般に関する基準であり、原価に関する部分については、その詳細を別途原価計算基準に委ねたものである。従つて、この原価計算基準は、「企業会計原則」の原価に関する具体的計算基準であり、これと有機的に連なるものである。

個々の企業は、その原価計算手続を規定し、実施する場合には、この基準に従わなければならない。しかし、この基準は、個々の企業の原価計算手続そのものではなく、又すべての企業の原価計算手続を画一に規定するものではない。この基準は、個々の企業が、原価計算手続を規定するに当つて準拠すべき一般的指針である。従つて、この基準に則り有効な原価計算手続を規定するに当つ

ては、この基準が極めて弾力性をもつものと解し、当該企業の特有の状況に応じて、実情に即するよ  
うに適用しなければならない。

### 原価計算基準（仮案）

#### 第一章 原価計算の目的と原価計算基準

##### 一 原価計算の目的

原価計算には、各種の異なる目的が与えられ、原価計算は、その目的を異にするに従つて計算  
される原価の範囲、内容、計算方法を異にする。かかるものとして原価計算に与えられる目的  
は、次のごとくである。

- (一) 財務会計上、財務諸表を作成するに必要な原価を集計すること
- (二) 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
- (三) 経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供すること

##### 二 原価計算制度

企業の原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、経営計画等の異なる目的が、ここにおい  
て相互に調整され共同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は、  
随時断片的に行われる原価の計算ではなくして、常時継続的に一定の秩序をもつて行われ、会計機  
構と有機的に結びついた計算体系である。

広い意味での原価の計算には、原価計算制度以外に、製品種類、経営立地、生産方式の決定等経営の基本計画の決定に必要な特殊の原価を、特別に統計的、技術的に調査測定することも含まれるが、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。

この基準において原価計算とは、制度としての原価計算をいい、それは、実際原価を計算するだけでなく、原価の標準を設定し、これを指示し、これと実際とを比較して差異を分析し、原価に関する報告をなす一定の計算体系を意味する。

### 三 原 価

原価計算制度において計算される原価は、各種の目的及び条件によつて異なるものであるが、これに通有な一般的規定を抽出するならば、原価とは、経営における一定の給付にかかわらしめて把握された財貨又は用没（以下これを「財貨」という。）の消費を、原則として貨幣価値的に表わしたものである。

原価は、第一に、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と解しうるものである。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。

原価は、第二に、経済価値的なものである。原価は、財貨すなわち経済価値の消費であるから、原則として、消費された財貨を物量単位をもつて測定しその大いさを貨幣価値をもつて表示する。しかし、原価をその発生の根源において分析的に管理するためには、原価を物量的に測定表示す



ることも必要である。

原価は、第三に、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ずして把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をいい、それは、経営の最終給付のみならず、中間的給付をも意味する。

原価は、第四に、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、これが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、財貨の生成及び消費の過程たる経営過程以外の、資本の調達、返還、処分等の活動であり、従つてこれに関する費用たるいわゆる財務費用は、原則として原価を構成しない。

原価は、第五に、正常的なものである。原価は、正常な状態の下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、異常事態を原因とする価値の減少を含まない。

#### 四 原価の諸概念

原価計算制度において用いられる原価は、原価の一般規定に従い、更に各種の条件に基く諸規定を伴うものであり、具体的には、次のごとき諸種の原価概念を生ずる。

##### (一) 実際原価、見積原価、標準原価

原価は、その消費量及び価格の算定基準を異にするに従つて、実際原価、見積原価、標準原価に区別される。

1 実際原価とは、財貨の実際消費量をもつて計算した原価をいう。但し、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、従つて、異常事態に基く異常な消費量は、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つて計算するものであるが、実際原価の計算においては、一部の価格、たとえば貨率、製造間接費配賦率を予定をもつて計算するのを通例とし、又その他の価格を予定価格をもつて計算しても、消費量を実際によつて計算する限り、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つて定めた価格をいう。

2 見積原価（又は予定原価）とは、将来における財貨の実際消費量を予定して計算した原価をいい、その評価は原則として予定価格による。

3 標準原価とは、財貨の消費量を科学的研究に基いて能率の尺度となるように予定し、且つ、予定価格又は固定的価格をもつ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るべき原価の目標を意味する。

標準原価としてしばしば正常原価が意味される場合がある。正常原価とは、財貨の正常消費量と正常価格とをもつて計算した原価をいう。正常消費量とは、経営の長期的観察に基き操業度、作業能率の変動を統計的に除去し、これを平準化することによつて算定した消費量であり、正常価格とは、平準化した市場関係を前提とする価格すなわち市場価格の長期的観

察にもとずき、価格変動を統計的に除去し、これを平準化することによつて算定した価格である。正常原価は、実務上これを標準原価として用いることがある。

## (二) 製品原価、期間原価

原価は、財務会計との関連において、製品原価と期間原価との異なる概念に区別される。

製品原価とは、一定単位の給付に集計された原価をいい、期間原価とは、給付単位に集計しないで一定期間について集計された原価をいう。

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、売上品及び棚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、一定期間の販売費及び一般管理費は、これを期間原価とする。しかし、場合によつては、製造原価を構成する一部の原価要素は、販売費及び一般管理費とともにこれを期間原価とすることもある。

## (三) 全部原価、部分原価

原価は、製品原価として集計される範囲によつて、全部原価と部分原価の異なる概念に区別される。

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を、製品原価とし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原価をいう。

部分原価は、計算目的によつ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、変動費又は直接費のみを製品原価として集計した変動原価又は直接原価である。

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、おおむね次の項目を含む。

(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) 未稼働の固定資産及び棚卸資産
  - (3) 廃棄処分さるべき遊休資産

2 政治的寄附金等経営目的に関連のない支出

3 支払利息、割引料、社債発行差金償却金、創業費償却金、支払保証料等の財務費用

(二) 異常事態を原因とする価値の減少

1 異常な仕損、滅損、棚卸減耗、貸倒損等

2 偶発的事故による損失、たとえば

(1) 火災、震災、風水害、盗難、争議等による損失

(2) 偶発的事情によつて固定資産に著しい減価を生じた場合の特別償却

3 延滞償金又は違約金

4 固定資産先却損

5 流動資産の異常な売却損

6 偶発債務損失

7 訴訟費

8 臨時退職手当

(三) 低価主義の適用に基く評価損、有価証券評価損、有価証券売却損等

(四) その他利益金に課する項目

1 法人税、所得税、市町村民税

2 配当金

3 重役賞与金、功労金

4 退職手当積立金繰入額、自家保険料等であつて、利益留保の性質を有するもの

5 建設利息

## 六 原価計算の一般的基準

原価計算制度においては、原価は、次の一般的基準に従つてこれを計算するものとする。

### (一) 財務会計と原価計算

財務会計との関連における原価計算の目的は、財務会計が企業の出資者、債権者等のために、過去の一定期間における損益並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原価を集計することにある。このためには、原価計算は真実の製品原価を計算して、これを財

務会計に提供しなければならない。すなわち、原価計算は、財務会計との関連において、

1 原価を一定の給付にかかわらしめて集計し、製品原価を計算しなければならない。すなわち、原価計算は、

(1) 原則としてすべての製造原価要素を製品に集計し、損益計算書上売上の製造原価を売上高に対応せしめ、貸借対照表上仕掛品、半製品、製品等の製造原価を棚卸資産として計上することを可能ならしめ、

(2) 又、原則として販売費及び一般管理費を一定期間にかかわらしめて計算し、これを損益計算において期間原価として当該期間の売上高に対応せしめなければならない。

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つて、その信憑性が確保されるものでなければならない。このためには、

(1) 原価計算は、原則として実際原価を正確に計算し、これを財務会計に提供しなければならない。この場合、実際原価を正確に計算することは、必ずしも原価を取得価格をもつて計算することを意味せず、予定価格をもつて計算することを含む。

しかしながら、必要ある場合には、製品原価を標準原価をもつて計算し、これを財務会計に提供することもできる。

(2) 原価計算において、予定価格又は標準原価をもつてする場合にはこれと原価の実際発生額との差額は、財務会計上適正に処理されなければならない。

8 財務会計における勘定組織には、原価計算に関する細分記録を統括する諸勘定を設け、これによつて原価計算と財務会計とが勘定組織的にも結合しなければならない。

## (二) 原価管理と原価計算

経営の用具としての原価計算の目的の1は、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にある。ここに原価管理とは、原価の標準を指示し、原価発生の責任の帰属を明らかならしめ、もつて経営における原価意識をたかめ、原価能率を増進することである。

原価計算は、原価管理に役立つためには、原価発生に関する個人的責任を明らかにすることを主眼とし、単に原価の発生を計算記録するだけでなく、経営管理者のために原価発生の根源にさかのぼつて分析し、解釈説明するものでなければならぬ。すなわち、原価計算は、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の關係責任者に報告するすべての過程を含むものとする。このためには、

1 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しなければならない。

2 原価計算は、原価要素を、経営機能の種別、直接費と間接費、変動費と固定費、管理可能費と管理不能費の区分に基いて分類し、計算しなければならない。

3 原価計算は、原価を発生の原因において管理するために、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かなければならない。

4 原価の標準は、原価発生の個人的責任を明らかにし、原価能率を判定する尺度として設定されなければならない。原価の標準は、過去の実際原価をもつてすることもできるが、理想的には標準原価として設定すべきである。

5 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しなければならない。

6 原価の標準と実績との差異は、その生じた原因について根源的に分析調査し、もつて原価の能率を判定し、原価の発生に関する責任の帰属を明らかにしなければならない。

7 原価の差異に関する報告は、

(1) 迅速を主眼とし

(2) 各階層の管理者の権限責任に応じ、適切、且つ、直截な内容と方式とをもつて

(3) 一定の限界を超えた異常な事項に管理の注意を集中せしめるように、作成され、関係責任者に提供されなければならない。

8 原価計算は、原価管理の必要性に応じて重点的経済的に行われ、且つ、計算資料が原価管理のために迅速適切に利用されなければならない。

### (三) 経営計画と原価計算



原価計算の他の目的は、経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供するにある。ここに経営上の計画とは、経営の基本計画及び業務計画の樹立を意味する。

### 1 基本計画と原価計算

基本計画の樹立は、経営の基本方針に従い、経営の給付目的たる製品等の種類、経営立地、生産設備の規模並びに様式等経営構造に関する事項についての計画を樹立することをいい、条件の変化が生じない限り、一度限りの決定の問題である。

原価計算が、基本計画の樹立に役立つためには、それに必要な原価を測定し、提供しなければならぬ。この場合における原価は、経常的に行われる原価計算の記録からも与えられるが、これによつて得られない特殊の原価を特別に調査測定することが必要な場合を生ずる。

この特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属する。

### 2 業務計画と原価計算

経営の業務計画は、一定の経営構造の下に、時間の経過の中において反復的に生ずる経営活動に関する計画であり、その設定は、一定期間について反復的に行われる。その設定には、まず、内外の経済的諸条件に対応して、資本利益率を制約する収益、生産高、費用及び資本在高の相互の関連を考慮した利益計画が大綱的に定められ、次いで、この利益計画に基づき、販売、生産、購買、貯蔵、資金等の各業務分野について、一定期間の業務計画が経営組織と結びついて具体的に定められる。

予算は、一定期間における具体的な業務計画を貨幣的に総合表示したものである。

原価計算は、かかる利益計画の設定並びに予算の編成に役立つために、予測される条件を基礎とする見積原価又は標準原価を、特に利益計画のためには変動原価又は直接原価等を計算して、これに提供しなければならない。

## 第二章 実際原価の計算

## 七 実際原価の計算手続

実際原価の計算においては、原則として、実際の製造原価をまずその発生の形態に従つて要素別に計算し、次いで、原価部門別に計算し、最後に製品別に集計するものとする。販売費及び一般管理費は、原則として、その実際原価をまず発生の形態に従つて要素別に計算し、次いで、機能別に計算し、更に必要に応じ、販売品種別、販売地域別等に集計するものとする。

## 第一節 製造原価要素の分類

## 八 製造原価要素の分類

原価要素とは、製品原価を構成する要素をいう。

製造原価要素を分類する基準は、次のごとくである。

## (一) 形態別分類

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、すなわち原価発生の形態による分類であり、原価要素は、この分類基準によつて材料費、労務費及び経費に属する各費目に分類される。

材料費とは、物品の消費によつて生ずる原価をいい、おおむね次のごとく細分する。

## 1 素材費（又は原料費）

電力であつて原料たる性質を有するものは、これを原料費に属する項目とする。

2 部品費

素材費及び部品費には他工場からの振替を含む。

3 工場消耗品費

4 燃料費

5 消耗工具器具費

労務費とは、労働用役の消費によつて生ずる原価をいい、おおむね、次のごとく細分する。

1 賃金

2 給料

3 雑給

4 従業員賞与手当

5 福利費（健康保険料負担金等）

経費とは、材料費、労務費以外の原価要素をいい、減価償却費、棚卸減耗費及び賃借料、修繕料、電力料、旅費交通費等の諸支払経費に細分する。

原価要素の形態別分類は、原価に関する基礎的分類であり、原価計算は、財務会計から原価に関する基礎資料を受け取り、これに基いて原価を計算するものであるから、この分類は、原価計算と財務会計との関連上重要である。

(二) 機能別分類

機能別分類とは、原価が経営上のいかなる機能のために発生したかによる分類であり、製造原価要素は、この分類基準によつて、機能別に分類される。たとえば、材料費は、主要材料費と修繕材料費、試験研究材料費、工場消耗品費等の補助材料費に、賃金は、各作業種別直接賃金、間接賃金、手持賃金等に、経費は、各部門の機能別経費に分類されるがごとくである。形態別に把握された原価要素は、部門別原価計算において、原則として、機能別に分類集計される。但し、この場合、必要あるときは、修繕費、運搬費、仕損品等の複合費を設けて各部門に集計することもある。

### (三) 製品との関連における分類

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否かの性質上の区別による分類であり、原価要素は、この分類基準によつて直接費と間接費とに分類される。

1 直接費は、直接材料費、直接労務費、直接経費に分類され、更に適当に細分される。

2 間接費は、間接材料費、間接労務費、間接経費に属する項目を含む。

直接費と間接費との分類は、製品原価の確定及び原価管理上重要である。

原価要素は、製品別原価計算においては、直接費と間接費とに分類表示するものとする。

### (四) 操業度との関連における分類

操業度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による分類であり、

原価要素は、この分類基準によつて変動費と固定費とに分類される。ここに操業度とは、生産設備を一定とした場合におけるその利用度をいう。変動費とは、操業度の増減に応じてその合計額が比例的に増減する原価要素をいい、固定費とは、操業度の増減にかかわらずその合計額が変化しない原価要素をいう。

ある範囲内の操業度の変化では固定的である、これを超えると急増し、再び固定化する原価要素たとえば工場監督者給料等、又は操業度が零の場合にも一定額が発生し、同時に操業度の増加に応じてその合計額が比例的に増加する原価要素たとえば電力料金等は、これを準固定費又は準変動費と名づける。

準固定費又は準変動費は、固定費又は変動費とみなして、これをそのいずれかに帰属せしめるか、若しくは変動費の部分と固定費の部分との合成されたものであると解し、これを変動費部分と固定費部分とに分解する。

変動費、固定費の分類は、間接費の配賦計算及び操業度の変動を考慮した間接費の管理並びに経営計画の設定のために重要である。

部門別原価計算においては、機能別に分類された原価要素を、更に変動費、固定費に分類表  
示するものとする。

#### (五) 原価の管理可能性に基づく分類

原価の管理可能性とは、一定の管理者層によつて管理しうる性質をいい、原価要素は、この

分類基準によつて管理可能費と管理不能費とに分類される。下級管理者層によつて管理不能費たるものも、上級管理者層によつては管理可能費となることがある。

この分類は、原価管理責任を明瞭ならしめる観点から重要である。

原価要素は、部門別原価計算においては管理可能費と管理不能費とに分類表示するものとする。

## 第二節 要素別原価計算

### 九 要素別原価計算

要素別原価計算とは、原価要素を、その差生の形態に従い、必要ある場合には、これに機能別分類を加味して分類測定することをいい、原価計算における第一次の計算手続である。

### 一〇 材料費計算

(一) 材料費は、各種の材料につき実際の消費量にその消費価格を乗じて計算する。

(二) 材料の実際の消費量は、在庫票等に基づき原則として継続記録法によつて計算する。但し、材料であつて、その消費量を継続記録法によつて計算することが困難なもの又はその必要のないものについては、棚卸計算法を適用することができる。

材料であつて、数ヶ月間にわたる消費量が一時に庫出されるものについては、月割計算表によつてこれを月割に計算する。

(三) 材料の消費価格は、原則として購入原価で計算する。

同種材料の購入原価が異なる場合、その消費価格の計算は、次の方法のいずれかによる。

(1) 先入先出法

(2) 移動平均法

(3) 後入先出法

(4) 加重平均法

(5) 口別法

(6) 予定価格法

予定価格は、その適用される期間における実際の取得価格にできる限り近似せしめ、価格差異をなるべく僅少ならしめるように定めるものとする。

他工場からの振替製品の消費価格は、正常市価によることができる。

(四) 材料の購入原価は、次のいずれかの金額によつて計算する。

1 購入代価（又は実際送状価格）

2 購入代価に買入手数料、引取運賃、荷役費、保険料、関税等買入に要した引取費用を加算した金額

3 購入代価に引取費用並びに購入事務、検収、整理、選別、手入、保管等に要した費用（引取費用と合わせて以下これを材料副費という。）を加算した金額

購入代価に加算する材料副費の一部又は全部は、原則としてこれを予定配賦率によつて計算する。この予定配賦率は、一定期間の材料副費の予定総額を、その期間における材料の予



定購入代価又は予定購入数量の総額をもつて除して算定する。但し、購入事務費、検収費、整理費、選別費、手入費、保管費等についてはそれぞれに適当な予定配賦率を設定することができる。

材料副費の一部又は全部を材料の購入原価に算入しない場合には、これを材料費又は経費に属する項目とする。

材料購入に際して値引又は割戻をうけたときは、これを材料の購入原価から控除する。但し、値引又は割戻が材料消費後に判明した場合には、これを同種材料の購入原価から控除し、値引又は割戻をうけた材料の判明しない場合には、これを当期の材料副費等から控除することが出来る。

残余材料等を倉庫に返還した場合には、原則として当初の庫出価格をもつて庫入価格とする。

## 一 労務費計算

(一) 労務費は、原則として実際の作業時間又は作業量に賃率を乗じて計算する。但し、この手続によつて労務費を計算する必要のないものについては、当該原価計算期間の負担額をそのまま労務費とすることができる。

(二) 実際の作業時間は、作業時間票出勤票等に基づき、定時作業時間と定時外作業時間等の時間区分について計算する。

定時作業時間とは、規定の作業時間をいい、定時外作業時間とは、早出、残業等規定外の作業時間をいう。

作業量とは個数等をもつて表わした生産高をいい、実際の作業量は、出来高票等に基いてこれを計算する。

(三) 賃率は、原則として職場又は作業区分ごとの実際平均賃率又は予定平均賃率による。実際又は予定の平均賃率は、職場又は作業区分ごとに、一定期間における実際又は予定賃金総額を、同一期間における実際又は予定の就業時間総数で除して計算する。ここに就業時間とは、実働時間に手待時間を加えた時間をいう。

予定賃率は、その適用される期間における実際賃率にできる限り近似せしめ、賃率差異をなるべく僅少ならしめるように定めるものとする。

出来高払賃金制度にあつては、賃率は出来高賃率によることができる。出来高賃率とは、生産高一単位当りにあらかじめ定めた賃率をいう。

(四) 定時外作業に対する割増賃金は、作業時間票等によつて測定された定時外作業時間に、所定の割増賃率を乗じて計算する。

(五) 従業員賞与及び手当であつて、数ヶ月分を一時に支給するものについては、月割計算表によつてこれを月割に計算する。

## 二二 経費計算

(一) 経費の實際額は、支払伝票その他の証憑書類に基いて計算し、当該原価計算期間の負担額をもつて経費とする。

(二) 減価償却費並びに不動産賃借料等数ヶ月分を一時に總括的に計算し又は支払う経費については、月割計算表によつてこれを月割に計算する。

(三) 電力料、瓦斯代、水道料等消費量を計量できる経費については、その實際消費量に基いて計算する。

### 第三節 部門別原価計算

#### 一三 部門別原価計算

部門別原価計算とは、原価要素を原価部門の区分に基いて機能別に分類集計する手続をいい、原価計算における第二次の計算手続である。

#### 一四 原価部門の設定

原価部門とは、原価の発生を機能別・責任区分別に管理するとともに、製品原価の計算を正確ならしめるために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分をいい、諸製造部門と諸補助部門とからなる。製造及び補助の諸部門は、次の基準により、且つ、経営の特質に応じて適当にこれを区分設定するものとする。

#### (一) 製造部門

製造部門とは、直接製造作業の行われる諸部門であり、製品別又は機能別、すなわち製品生

成の段階若しくは製造活動の種別に従つて、これを各種の部門又は工程に分つ。たとえば、機械製作工場における鑄造、鍛造、機械加工、組立等の各部門のごとくである。

副産物の加工、包装品の製造等を行ういわゆる副経営は、これを製造部門とする。

製造に関する諸部門は、更に機械設備の種類、作業区分等に従つて、これを各小工程又は各作業単位に細分する。

## (二) 補助部門

補助部門とは、製造部門に対して補助的關係にある部門をいい、これを補助経営部門と工場管理部門とに分ち、更に機能の種別に従つて、これを各種の部門に分つ。補助経営部門とは、その事業の目的とする製品の生産に直接関与しないで、自己の製品又は用役を製造部門に提供する諸部門をいい、たとえば、動力部、修繕部、運搬部、工具製作部等のごとくである。

工具製作、修繕、動力等の補助経営部門が相当の規模となつた場合には、これを独立の経営単位とし、計算上製造部門として処理する。

工場管理部門とは、管理的機能を行う諸部門をいい、たとえば材料部、労務部、企画部、検査部、試験研究部、工場事務部等のごとくである。

## 一三 部門個別費と部門共通費

原価要素は、これを原価部門に集計するに当り、当該部門において発生 ことが直接的に認識されるか否かによつて、これを部門個別費と部門共通費とに分類する。

部門個別費は、原価部門における発生額を直接に当該部門に賦課する。

部門共通費は、各原価要素につき又はその性質に基き数個の群に分類し、適当な配賦基準によつて関係各部門に配賦する。適当な配賦基準とは、各原価要素又は原価要素群につき各部門が受ける用役の程度に応じて、各原価要素又は原価要素群が各部門に負担せしめられるような按分基準をいう。

部門共通費であつて工場全般に關して発生し、適当な配賦基準の得がたいものは、これを一般費とし、製造部門への配賦に當つて補助部門費として処理することができる。

#### 一六 部門別原価計算の手続及び集計の範圍

(一) 原価要素の全部又は、一部は、まず部門費配分表等に基づいてこれを各製造部門及び補助部門に賦課又は配賦する。この場合、部門に集計する原価要素の範圍は、製品原価の正確な計算及び原価管理の必要によつて定まる。

たとえば、個別原価計算においては、製造間接費の外、直接労務費をも製造部門に集計することがあり、総合原価計算においては、すべての原価要素を、又は直接材料費（又は原料費）を除いた原価要素（以下これを加工費という。）を製造部門に集計する。又製造間接費であつて、原価管理上又は製品原価算定上その必要のない原価要素は、これを部門に集計しないことができる。

各部門に集計された原価要素は、部門費配分表又は製造部門費内訳表等において変動費と固

定費とに区分し、又必要あるときは管理可能費と管理不能費とに区分表示するものとする。

(二) 次いで補助部門費は、部門費配分表等に基づき、直接配賦法、階梯式配賦法又は相互配賦法等に従い、適当な配賦基準によつて、これを各製造部門に配賦し製造部門費を計算する。適当な配賦基準とは各製造部門又は補助部門が当該補助部門から受ける用役の程度に応じて、その補助部門費が各製造部門又は補助部門に負担せしめられるような按分基準をいう。

補助部門費とくに補助経営部門費を各製造部門に配賦するに当つては、各部門に集計された原価要素を、変動費と固定費に分ち、補助部門の変動費、固定費は、これを各別に異なる基準によつて製造部門の変動費と固定費に配賦するを可とする。

各製造部門に配賦された補助部門費（これを補助部門費配賦額という。）は、製造部門費内訳表等において、(一)の手続により当該製造部門に賦課又は配賦された原価要素と、これを区分して表示するものとする。

一部の補助部門費は、これを製造部門に配賦せず、直接に製品に配賦することができる。

(三) 製造部門に集計された原価要素は、更に製造部門域内訳表等に基づき、これをその部門における小工程又は作業単位に集計する。

この場合、小工程又は作業単位には、その小工程等において管理可能の原価要素又は直接労務費のみを集計し、しからざるものは共通費及び他部門配賦費として表示する。

#### 第四節 製品別原価計算

## 一七 製品別原価計算及び原価単位

製品別原価計算とは、原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を算定する  
 手続をいい、原価計算における第三次の計算手続である。

製品別原価計算のためには、原価を集計する一定の製品単位すなわち原価単位を定めるものとする。

原価単位は、個数、時間数、度量衡単位等で示され、業種の特質に応じて適当に定める。

## 一八、製品別原価計算の形態

製品別原価計算の形態は、経営における生産形態の種別に対応して、次のことき類型に区分される。

## (一) 単純総合原価計算

単純総合原価計算とは、同種製品を反復連続的に生産する場合に適用するものであり、継続  
 製造指図書に基づき、原価計算期間における生産量とこれに応ずる総製造費用を算定し、これを  
 期間生産量に分割負担せしめることにより、当期完成品の総合原価を計算し、これを製品単位  
 に均分して単位原価を計算する方法をいう。

## (二) 等級別総合原価計算

等級別総合原価計算とは、同一工程において同種の製品を連続生産するが、その製品を形状、  
 大きさ、品位等によつて等級に区別する場合に適用されるものであり、継続製造指図書に基づき、  
 一期間における完成品の総合原価又は総製造費用を計算し、これを等価係数により各等級製品  
 に按分してその単位原価を計算する方法をいう。

### (三) 組別総合原価計算

組別総合原価計算とは、個別生産から大量生産に移る過渡的生産形態において、異種製品を組別に連続生産する場合に適用されるものであり、組別の継続製造指図書に基き、一期間における各組製品の総合原価を集計し、更に同組製品の単位原価を、均分又は等価係数により按分して計算する方法をいう。

単純総合原価計算、等級別総合原価計算及び組別総合原価計算は、いずれも原価集計の単位が期間生産量であることを特質とする。すなわち、いずれも継続製造指図書に基き、原価計算期間における生産量について総製造費用を算定し、これを期間生産量に分割負担せしめることによつて当期完成品の総合原価を計算する点において共通する。従つて、これらの原価計算を総合原価計算の形態と總称する。

総合原価計算において、製造工程が二以上の連続する工程に分たれ、各工程において貯蔵可能又は販売可能の中間生産物（以下これを半製品という。）が形成される場合に、工程毎にその完成品の総合原価を計算する方法を、工程別総合原価計算という。

### (四) 個別原価計算

個別原価計算とは、種類を異にする製品を個別的に生産する場合に適用されるものであり、個別的に特定製造指図書について、当該指図書に含まれる製品の生産完了時に、その製品原価を算定する方法をいう。一指図書に含まれる製品の個数が複数の場合には、指図書に集計され



た製造原価を更に製品個数で除して単位製品原価を計算する。

経営における生産形態は、一方において多種個別生産、他方において大量連続生産の方式を両極として、具体的にはその中間の各種の混合形態をとるものであり、従つて、製品原価計算の形態は、経営の具体的な生産方式の特質に応じて、これを適当に適用するものとする。

### 一九 単純総合原価計算

単純総合原価計算にあつては、継続製造指図書に基き、一原価計算期間につき一枚の総合原価計算表を設けて、一期間に発生したすべての原価要素を累計して当期製造費用を求め、これに期首仕掛品原価を加え、この合計額を、当期完成品と期末仕掛品とに分割計算することにより、当期完成品の総合原価を計算する。期首又は期末仕掛品とは、期首又は期末において完成品を生産するために現に仕掛中の物品をいう。

継続製造指図書は、一原価計算期間継続して使用される指図書であり、文書又は口頭によるものとする。

### 二〇 等級別総合原価計算

等級別総合原価計算にあつては、各等級製品について適当な等価係数を定め、一期間における完成品の総合原価又は一期間の製造費用を等価係数により各等級製品に按分してその製品原価を計算する。

等価係数の算定及びこれに基く等級製品原価の計算は、次のいずれかの方法による。

(一) 各等級製品の重量、長さ、面積、純分度、熱量、硬度等原価の発生と関連ある製品の諸性質

に基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つて、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する。

(二) 一期間の製造費用を構成する各原価要素につき、又はその性質に基いて分類された各個の原

価要素群につき、各等級製品の標準材料消費量、標準作業時間等各原価要素又は原価要素群の発生と関連ある物量的数値に基き、それぞれの等価係数を算定し、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つて、各原価要素又は原価要素群を按分して各等級製品の製造費用を計算する。

この製造費用と各等級製品の期首仕掛品原価を、当期の各等級製品の完成量とその期末仕掛品とに分割することにより、当期における各等級製品の総合原価を計算する。この場合、原価要素別又は原価要素群別に定めた等価係数を個別的に適用しないで、各原価要素の重要性を加味して總括し、この總括的等価計数に基いて、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することができる。

## 二二 組別総合原価計算

組別総合原価計算にあつては、組別の継続製造指図書について総合原価計算表を設け、組別に当期完成品の総合原価を計算する。

組別総合原価計算にあつては、一期間の製造費用を組直接費と組間接費（直接労務費を製造

間接費と合わせて加工費として処理する場合には、原料費と加工費に分ち、個別原価計算に準じ直接費又は原料費は、各組の指図書に賦課し、間接費又は加工費は、適当な配賦基準により各組に配賦する。この場合、原料費、直接労務費等の直接費の賦課及び製造間接費又は加工費の配賦は、個別原価計算に準ずる。

次いで組別原価計算表に集計された一期間における組別の製造費用と期首仕掛品原価とを、当期における組別の完成品と期末仕掛品とに分割することにより、当期における組別の完成品の総合原価を算定する。

## 二二 完成品総合原価と期末仕掛品原価

総合原価計算における当期完成品の総合原価と期末仕掛品原価とは、次の手続により当期製造費用と期首仕掛品原価とを当期完成品と期末仕掛品とに分割することによつて算定する。

(一) まず、当期製造費用及び期首仕掛品原価を、原則として直接材料費と加工費とに分ち、期末仕掛品の完成品換算量を直接材料費と加工費とについて算定する。

仕掛品の完成品換算量は、直接材料費については、仕掛品に含まれる直接材料消費量の完成品に含まれるそれに対する比率を算定し、これを仕掛品現在量に乗じて計算する。加工費については、仕掛品の仕上程度の完成品に対する比率を算定し、これを仕掛品現在量に乗じて計算する。

(二) 次いで、当期製造費用及び期首仕掛品原価を、次のいずれかの方法により、当期完成品と期

末仕掛品とに分割して、当期完成品原価と期末仕掛品原価とを計算する。

1 当期の直接材料費総額（期首仕掛品及び当期製造費用中に含まれる直接材料費の合計額）及び当期の加工費総額（期首仕掛品及び当期製造費用中に含まれる加工費の合計額）を、それぞれ当期完成品数量と期末仕掛品の完成品換算量との比により完成品と仕掛品とに按分して、それぞれ両者に含まれる直接材料費と加工費とを算定し、これをそれぞれ合計して当期完成品原価及び期末仕掛品原価を算定する。（平均法）

2 期首仕掛品原価は、すべてこれを完成品の原価に算入し、当期製造費用を、当期完成品量から期首仕掛品の完成品換算量を差引いた数量と期末仕掛品の完成品換算量との比により、完成品と仕掛品とに按分して当期完成品原価及び期末仕掛品原価を算定する。（先入先出法）

3 期末仕掛品の完成品換算量のうち、期首仕掛品の完成品換算量に相当する部分については、期首仕掛品原価をそのまま適用して評価し、これを超過する期末仕掛品の完成品換算量と当期完成品量との比により、当期製造費用を期末仕掛品と完成品とに按分し、仕掛品に対して按分された額と期首仕掛品原価との合計額をもつて、期末仕掛品原価とし、完成品に按分された額を当期完成品原価とする。（後入先出法）

4 前三号の方法において、加工費について仕掛品の完成品換算量を計算することが困難な場合には、当期の加工費総額は、すべてこれを完成品に負担せしめ、期末仕掛品は、直接材料費のみをもつて計算することができる。

5 仕掛品は、必要ある場合には予定原価又は正常原価をもつて評価することができる。

6 仕掛品の数量が微量又は毎期ほぼ等しい場合には、総合の原価計算上これを無視し、当期製造費用をもつてそのまま完成品原価とすることができ。

### 二二二 工程別総合原価計算

総合原価計算において、工程別に原価計算表を設け、工程ごとにその完成品の総合原価を計算する方法（工程別総合原価計算）をとる場合には、一工程から次工程へ振替えられた半製品の総合原価を、前工程費（又は振替原料費）として次工程の製造費用に加算する。この場合、工程間に振り替えられる半製品の計算は、予定原価又は正常原価によるを原則とする。前工程費（又は振替原料費）は、当該工程の仕掛品原価の計算上当期製造費用中の原料費とみなす。

### 二二四 加工費工程別総合原価計算

原料がすべて最初の工程の始点で投入され、その後の工程では、単にこれを加工するにすぎない生産形態の場合には、一原価計算期間につき一枚の原価計算表を設け、これを各工程別の加工費を集計表示し、その総額に同期間に投入された原料費を加算することにより、完成品の総合原価を計算する。この方法を加工費工程別総合原価計算（加工費法）という。この場合、仕掛品の計算は、これを無視するものとする。

### 二二五 仕損及び減損の処理

総合原価計算において、仕損については、原価要素として仕損費の項目を設けることをせず、

当期総製造費用を完成品と期末仕掛品とに分割計算することにより、これをその期の完成品と期末仕掛品とに負担せしめることを原則とする。但し、異常な仕損が生じた場合には、これによる損失を原価に算入しないことを原則とする。この場合には、当期総製造費用を完成品量、期末仕掛品の完成品換算量及び異常仕損品の加工程度に基く完成品換算量に分割計算し、異常仕損損失を製品原価から分離する。

加工中に蒸発、粉散、瓦斯化、煙化等によつて生ずる原料の減損の処理は、仕損に準ずる。

## 二六 副産物等の評価と処理

総合原価計算において副産物を生ずる場合には、その価額を算定して、これを主産物の総合原価から控除する。副産物とは、主産物の製造過程から必然に派生する物品をいう。

副産物の価額は、原則として次の方法によつて算定した額とする。

(一) 副産物で、そのまま外部に売却できるものは、見積売却価額から保管費、販売費及び通常の利益の見積額を控除した額

(二) 副産物で、加工の上売却できるものは、加工製品の見積売却価額から、加工費、保管費、販売費及び通常の利益の見積額を控除した額

(三) 副産物で、そのまま自家消費されるものは、これによつて節約さるべき物品の見積購入価額  
(四) 副産物で、加工の上自家消費されるものは、これによつて節約さるべき物品の見積購入価額から加工費の見積額を控除した額

軽微な副産物は、前項の手続によらず、これを売却して得た収入を、原価計算外の収益とすることが出来る。

作業屑、仕損品その他の不用品の評価及び処理は、副産物に準ずる。

## 二七 連産品の計算

連産品とは、同一工程において同一原料から生産される異種の製品であつて、相互に主副を明確に区別できないものをいう。

連産品の価額は、次の方法のいずれかによつて計算する。

(一) 連産品の正常市価等を基準として定めた等価係数に基き、一期間の総合原価を連産品に按分して計算する。この場合、連産品、加工の上売却できるものは、加工製品の見積売却価額から、加工費の見積額を控除した額をもつて、その正常市価とみなす。

(二) 連産品の一種又は致種の価額を副産物に準じて計算し、これを一期間の総合原価から控除した額をもつて、他の連産品の価額とする。

## 二八 個別原価計算

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その原価を集計し、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ものとする。一指図書による生産を数箇の作業に区分し、各区分作業に対して副指図書を発行するときは、製品原価は、まず副指図書ごとに計算し、更にこれを主指図書に集計する。

経営の目的とする製品の生産に際してのみならず、自家用の建物、機械、工具等の製作又は修繕、試験研究、試作、仕損品の補修、仕損による代品の製作等に際しても、これを特定指図書を発行して行う場合は、個別原価計算の方法によつてその原価を算定する。

### 二九 個別原価計算

個別原価計算にあつては、製造指図書ごとに個別原価計算表（又は原価元帳）を設けて、直接費及び間接費をこれに集計する。

### 三〇 直接費の賦課

#### (一) 直接材料費

直接材料費は、出庫票等に基づいてこれを当該指図書に賦課する。この場合必要に応じて材料費分類表等により、定期に整理分類して原価計算表に記入するを可とする。

#### (二) 直接労務費

直接労務費は、作業時間票等に基づいて、これを当該指図書に賦課する。この場合必要に応じて、労務費分類表等により、これを定期に整理分類して、原価計算表に記入するを可とする。

#### (三) 直接経費

直接経費は、支払伝票その他の証拠書類に基づいて、これを当該指図書に賦課する。

### 三一 間接費の配賦

#### (一) 間接費は、原則として、まず、各部門に配賦して部門費を計算し、部門間接費として各指図



書に配賦する。

(二) 間接費は、製品の実際原価の計算においても、予定率をもつて各指図書に配賦することを原則とする。

(三) 部門間接費の予定配賦率は、一定期間における各部門の間接費の予定額又は各部門の変動間接費予定額及び固定間接費予定額を、それぞれ同期間における当該部門の予定配賦基準数値をもつて除して算定する。

配賦基準は、原則として操業度を表示する物量基準とする。

(四) 一定期間における各部門の間接費予定額又は各部門の変動間接費予定額及び固定間接費予定額は、次のごとく計算する。

(1) まず、間接費を固定費及び変動費に分類して、過去におけるそれぞれの原価要素の実績を把握する。この場合、間接費を固定費と変動費とに分類するためには、間接費要素に関する各勘定科目を調査し、勘定科目によつて固定費が変動費かのいずれかに分類する。準固定費又は準変動費は、実際値の変化の調査に基き、その変動率及び固定費部分を測定し、これを変動費部分と固定費部分とに分解する。

(2) 次に、物価の現水準及び将来における変動予想を考慮してこれに修正を加える。

(3) 固定費は、更に設備計画その他固定費額に影響する経営計画の変更等を考慮して、これを測定する。

- (4) 変動費は、予定操業度に応ずるよう、これを算定する。
  - (5) 間接材料費、間接賃金等は、材料、労働等の正常な消費量に基いて、その額を見積る。
  - (6) 棚卸減耗費、仕損費、交際費等は、その正常な額を見積る。
- (五) 間接費予定額及び予定配賦率の計算の基礎となる予定操業度は、原則として、一年又は一営業期間において実際に予期される操業度であり、それは、技術的に達成可能な最大操業度ではなく、この期間における生産並びに販売事情を考慮して定めた操業度である。
- 操業度は、直接作業時間、機械運転時間、生産数量等間接費の発生と関連ある適当な物量基準化によつて、これを表示する。
- 操業度は、原則としてこれを各部門に区分して測定するものとする。
- (六) 部門間接費の各指図書への配賦額は、各製造部門又はこれを細分した各作業単位別に
- 1 その間接費予定配賦率に各指図書に関する実際の配賦基準数値を乗じて計算し、又は
  - 2 変動間接費予定配賦率及び固定間接費予定配賦率に、それぞれ各指図書に関する実際の配賦基準数値を乗じて計算する。
- (七) 一部門の補助部門費を製造部門に配賦しないで、直接に指図書に配賦する場合には、その各々につき適当な基準を定めてこれを配賦する。
- (八) 製造間接費は、事情により部門別原価計算を行わず、各原価要素につき、又は原価要素を一括し若しくはその性質に基いてこれを数個の群に分類し、それぞれ適当な基準によつて指図書

て配賦することができる。

### 三二 加工費の配賦

個別原価計算において、労働が機械作業と密接に結合して総合的な作業となり、そのため製品に賦課すべき直接労務費と製造間接費とを分離できない場合には、加工費について部門別原価計算を行い、部門加工費を各指図書に配賦する。部門加工費の指図書への配賦は、予定率による。この場合予定加工費率は、一定期間における各製造部門の予定加工費額を、同一期間における当該製造部門の予定機械運転時間で除して求める。

### 三三 仕損費の計算

個別原価計算において仕損費は、原則としてこれを間接費とし、その予定額を、負担すべき部門に賦課する。従つて仕損費は、間接費の予定配賦率の計算における各製造部門の予定間接費額中に算入されるものとする。但し、新製品の製作等に際し、仕損費の見積が困難な場合その他必要ある場合には、これを間接費とせず、その実発生額を直接経費として指図書に賦課することができる。

仕損費の計算は、主として次の手続による。

(一) 仕損が補修によつて回復でき、補修のために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。

(二) 仕損が補修によつて回復できず、代品を製作するために新たに製造指図書を発行する場合には、  
 おいて

1 旧製造指図書の一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。

(三) 仕損の補修又は代品の製作のために別個の指図書を発行しない場合には、仕損の補修等に要する製造原価を見積つてこれを仕損費とする。

前記(二)ないし(三)の場合において、仕損品が売却価額又は利用価額を有する場合には、その見積金額を控除したものを仕損費とする。

軽微な仕損については、仕損費を計上せず、単に仕損品の見積売却価額又は見積利用価額を当該製造指図書に集計された製造原価から控除するにとどめることができる。

#### 三四 作業層の処理

個別原価計算において作業層は、その売却価額又は利用価額を見積つて、これをその発生部門の部門費から控除する。但し、必要ある場合には、これを当該製造指図書の直接材料費又は製造原価から控除することができる。

#### 三五 個別原価計算における生産量の共通の測定表示

個別原価計算においては、原価管理のため、必要ある場合、種類を異にする個別的製品全体の一定期間における生産量を、作業時間数、重量等の共通の測定単位をもつて換算表示しもつ

て製品全体の単位原価を総合的に算定する。

#### 第五節 販売費及び一般管理費

#### 三六 販売費及び一般管理費の計算

販売費とは、製品の販売に関して発生する原価をいい、一般管理費とは、事業全体の管理に  
関して発生する原価をいう。

販売費及び一般管理費の計算とは、一定期間における販売費及び一般管理費の実際原価を、  
まず、その発生の形態において要素別に分類測定し、次にこれを販売及び管理活動の機能の種  
別に従つて区分集計し、更に必要に応じこれを販売品種別、販売地域別、得意先別、販売員別  
販売経路別等に集計する手続をいい、販売地域別等の損益を明確ならしめ、並びに販売及び一  
般管理に関する原価の発生を管理することを目的とする。

#### 三七 販売費及び一般管理費要素の分類

販売費及び一般管理費の要素を分類する基準は、次のごとくである。

#### (一) 形態別分類

形態別分類とは、財務会計における費用の発生の形態による分類であり、販売費及び一般管  
理費の要素は、この分類基準に基いて、たとえば、給料、賃金、消耗品費、減価償却費、保険  
料、電力料、運賃、保管料、旅費交通費、広告料等に分類される。

この分類は、販売費及び一般管理費に関する原価の計算と財務会計との関連上重要である。

(二) 機能別分類

機能別分類とは、販売及び管理活動の機能の種別による分類であり、販売費及び一般管理費要素はこの分類基準によつてたとえば、広告宣伝、出荷運送、倉庫、掛元集金、販売調査、販売事務、一般管理等に分類される。

この分類は、機能別に原価の発生を管理するために重要である。

(三) 販売品種別、販売地域別等との関連における分類

この分類は、原価の発生が販売品種別、販売地域別等に関して直接的に認識されるか否かの性質上の区別による分類であり、販売費及び一般管理費の要素は、この分類に基いて、直接費と間接費とに分類される。

この分類は、販売品種別、販売地域別等の損益を明確ならしめるために重要である。

(四) 変動費と固定費

管理可能費と管理不能費

三八 販売費及び一般管理費の要素別計算

販売費及び一般管理費の要素は、まず、その発生の形態に従つて、これを分類測定する。その計算は製造原価における要素別計算に準ずる。

三九 販売費及び一般管理費の機能別計算

形態別に把握された販売費及び一般管理費の要素は、更に販売及び管理活動の機能の種別に

従つて、おおむね次のごとく分類される。その分類集計に当つては、広告宣伝、出荷運送等の当該機能について発生したことが直接的に認識される原価要素のみを、広告宣伝費、出荷運送費として分類集計するを原則とする。

### (一) 広告宣伝費

- 1 広告宣伝係員給料、賞与及び手当
- 2 見本費
- 3 広告設備減価償却費
- 4 新聞雑誌広告料
- 5 その他広告料
- 6 通信費

### (二) 出荷運送費

- 1 出荷運送係員給料、賞与及び手当
- 2 荷造包装材料費
- 3 出荷運送施設等減価償却費
- 4 運賃

### (三) 倉庫費

- 1 倉庫係員給料、賞与及び手当

2 倉庫材料費

3 倉庫建物及び施設減価償却費

4 倉放料

5 保険料

6 助力費

(四) 掛売集金費

1 仕切費

2 集金費

3 貸倒

(五) 販売調査費

1 調査係員給料、賞与及び手当

2 信用調査料

3 苦情処理費

4 市場調査費

5 資料費

(六) 販売事務費

1 販売員給料、賞与及び手当



- (七)
- 2 勞務副費
  - 3 減価償却費
  - 4 地代家賃
  - 5 租税公課
  - 6 光熱費
  - 7 旅費交通費
  - 8 事務用消耗品費
  - 9 交際費
  - 10 販売手数料
- 一般管理費
- 1 重役俸給
  - 2 従業員給料、賞与及び手当
  - 3 勞務副費
  - 4 減価償却費
  - 5 地代家賃
  - 6 保險料
  - 7 租税公課

四〇

- 8 修繕費
- 9 光熱費
- 10 旅費交通費
- 11 通信費
- 12 事務用消耗品費
- 13 交際費

販売費及び一般管理費の販売品種別、販売地域別等の計算

機能別に分類計算された販売費及び一般管理費は、経営の必要に応じて更に販売品種別、販売地域別、得位先別、注文高別、販売員別、販売仕路別等にこれを分類集計する。この場合、特定の販売品種等に関して直接的に発生した費用は、これを直接に賦課し、間接的に発生した費用は、それぞれ適当な配賦基準によつて各販売品種等へ按分計算する。適当な配賦基準とは、各費用につき各販売品種等が受ける用役の程度に応じて、各費用が各販売品種等に負担せしめられるような按分基準をいう。

### 第三章 標準原価の計算

#### 四一 標準原価算定の目的

(一) 標準原価を算定する最も重要な目的は、原価管理を効果的ならしめることにある。原価管理のためには、有効な原価標準としての標準原価を設定することが第一の要件である。しかし、標準原価算定の目的は、単にこれにとどまらず、

(二) 標準原価は、真実に近い原価として仕掛品、製品等の棚卸資産価額及び売上品原価の算定の基礎となる。

(三) 標準原価は、予算時に見積財務諸表の作成に、信頼しうる基礎を提供する。

(四) 標準原価は、経営計画の樹立に役立つ。

(五) 標準原価は、これを簿記機構の中に組み入れることによつて、記帳の労を省略し、記帳を迅速化する。

#### 四一の二 標準原価計算制度

標準原価は、実際原価計算制度において、原価を管理するための原価標準として勘定組織の枠外において用いることもあるが、標準原価の計算を会計簿籍の内部にとりいれることもできる。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ることによつて、標準原価の計算と財務会計とが勘定組織的に結合した場合、これを標準原価計算制度という。

#### 四二 標準原価の類型

標準原価の内容は、その役立つ目的に従つて、必ずしも同一でない。一般的には、標準原価は、財貨の消費量を、科学的研究に基いて能率の尺度となるように予定し、且つ、予定価格又は正常価格をもつて計算した原価であり、この場合、能率の尺度としての標準は、その標準が適用される期間において達成さるべき原価の目標を示すものである。従つて標準原価は、第一に、それが標準として適用さる期間すなわち標準改訂の頻度に関して、当座標準原価と基準標準原価との二種の類型に、第二に、達成さるべき水準に関して、理想的標準原価、現実的標準原価及び正常的標準原価の三種の類型に分つことができる。

#### (一) 当座標準原価と基準標準原価

当座標準原価とは、現在の予期しうる生産条件の下で発生すべき標準原価をいい、比較的短期における予定操業度、予定価格を前提として決定され、従つて、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。

これに対して基準標準原価（又は測定標準原価）とは、実際原価の変動状況を測定する比較基準として、比較的長期にわたつて固定された標準原価をいい、比較的長期間の操業度、固定的価格、一定の作業能率を前提として決定され、従つて、製品種類、生産方法等経営の構造的变化の生じない限り改訂しない標準原価である。

#### (二) 理想的標準原価、現実的標準原価及び正常的標準原価

理想的標準原価とは、技術的に達成可能の最大操業度の下において、最高能率を表わす最低の

原価をいい、財貨及び用役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論的水準である。かかる標準は、実際活動において達成すると期待しえないものであるが、操業度及び能率向上の究極的目標としての意義をもつ。

現実的標準原価とは、現在予期しうる操業度の下において、通常の努力によつて、その達成が期待しえられる標準原価をいい、当面不可避とみられる減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価である。従つて、これは、原価管理の目標として現実的な意義をもつ。

正常的標準原価（正常原価）とは、正常的操業度の下において、経営の正常能率に基いて決定される標準原価をいう。ここに正常とは、経営活動における異常偶然の状態を排除した観念であり、現実には、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の数値を統計的に平均化し、これに将来の趨勢を加味した数値として計算する。正常的標準原価は、経済状態の安定せる場合、財務諸表作成上製品原価の確定、価格政策等のために最も適当な原価であるが、原価管理のための標準としても用いられる。

当座標準原価と基準標準原価とは、いずれも上掲の三種の水準に基いて決定することができるが、当座標準原価は、現実的な達成可能水準を基礎とするのが通例であり、かかる水準の当座標準原価は、実際において原価管理に最も適当するのみならず、棚卸資産価額の算定及び予算作成のためにも用いられる標準原価である。

#### 四三 標準原価の算定

標準原価は、原価要素及び製品原価について設定する。

各原価要素の標準算定にあつては、その物量標準と価格標準との両面が考慮されなければならない。

### (一) 標準直接材料費

1 標準直接材料費は、直接材料の各種類ごとに、製品単位当りの標準消費量と標準価格とを定め、両者を乗じて算定する。

2 標準消費量については、製品の生産に必要な各種素材、部品等の種類、品質、加工の方法及び順序等を定め、科学的統計的調査による材料歩留率を適用して、製品単位当りの各種材料の標準消費量を定める。標準消費量は、個別原価計算の場合にあつては、仕損、減損、を含まないものとし、総合原価計算にあつては、通常生ずると認められる程度の減損、仕損等の消費余裕を含むものとする。

3 材料の標準価格は、材料の購入、引取等の正常な配率を条件として定めた予定価格又は正常価格であり、手持材料の実際価格、注文材料の契約価格等を基礎とし、将来における価格変動の予想を考慮して算定する。

### (二) 標準直接労務費

1 標準直接労務費は、製品単位当りの直接作業の標準時間と標準賃率とを各区分作業ごとに定め、両者を乗じて算定する。

2 標準直接作業時間については、製品の生産に必要な作業の種類、使用機械工具、作業の方法及び順序、各作業に従事する労働の等級等を定め、作業研究、時間研究その他経営の実情に応ずる科学的調査による各基本作業の標準時間を適用して、製品単位当りの各区分作業の標準時間を定める。

標準時間は、通常生ずると認められる程度の疲労、身体的必要、仕損等の時間的余裕を含むものとする。

3 標準賃率は、予定賃率又は正常賃率であり、各職種を適当な労働の等級に分類し、職種別、等級別等につき団体協約による所定の賃率、同種労働に関する一般賃金水準等に基いて算定する。

### (三) 製造間接費の標準

製造間接費の標準は、部門別（又はこれを細分した作業単位別、以下部門という。）及び製品単位について算定する。

#### 1 部門別製造間接費の標準

部門別製造間接費の標準とは、一定期間において各部門に発生すべき製造間接費の予定額をいい部門間接費予算として定められる。その算定方法は、第二章第四節三一による。

部門間接費予算は、固定予算又は変動予算として定められる。

#### (1) 固定予算

製造間接費予算期間における一定の操業度に基づいて算定する場合に、これを固定予算と名づける。

固定予算の算定の基準となる一定の操業度は、予期される期間における正常な操業度である。各部門別の固定予算は、原価管理に役立つのみならず、製品に対する標準間接費配賦率の算定の基礎となる。

(2) 変動予算

製造間接費の管理を更に有効ならしめるために、変動予算を定めるものとする。変動予算とは、製造間接費予算を、予算期間に予期される範囲内における種々の操業度に対応して算定する予算をいい、実際間接費額を当該操業度の予算と比較して、管理することを可能ならしめる。変動予算の算定は、多析式又は一定の算定公式の方法による。

イ 多析式変動予算においては、一定の基準となる操業度（以下これを基準操業度という。）を中心として、予期される範囲内の種々の操業度を、一定間隔に設け、各操業度に応ずる複数の製造間接費予算を、あらかじめ算定列記する。この場合各操業度に応ずる間接費予算額は、個々の間接費項目につき、各操業度における額を個別的に調査測定する。この変動予算における基準操業度は、固定予算算定の基礎となる操業度である。

ロ 公式法による場合には、製造間接費要素を第二章八(四)に掲げた方法により固定費と変動費とに分ち、固定費は操業度の増減にかかわらず一定とし、変動費は、操業度の増



減との関連における各変動費要素または要素群の変動率をあらかじめ測定しておき、これにそのつどの関係乗率度を乗じて算定する。

## 2 製品単位別製造間接費の標準

製品単位別製造間接費の標準は、標準間接費配賦率に、製品単位に関する配賦基準の標準値（たとえば標準直接作業時間数）を乗じて算定する。標準間接費配賦率の計算は、第二章第四節三一に定める予定間接費配賦率の計算に準ずる。

## (四) 標準製品原価

標準製品原価は、製品の一定単位につき標準直接材料費、標準直接労務費を累計し、これに標準間接費配賦率に基いて算定した標準間接費額を加えて算定する。

## (五) 販売費及び一般管理費の標準

販売費及び一般管理費の標準は、予算期間における販売予算を實現するために必要な各種販売活動並びに管理活動の遂行予定に関する費用予算であり、販売費及び一般管理費の管理並びに販売品種別等の利益の予測を目的とし、機能別に、且つ、必要ある場合販売品種別等にこれを定める。

### 1 機能別費用予算

機能別に分類された販売費及び一般管理費の予算は、固定費については、過去の実績を検討し、且つ、将来における変動を考慮して決定し、変動費については、主として予定販売高に

基いて決定する。

2 販売品種別等費用予算

機能別形態別に定められた費用予算は、更に販売品種別、販売地域別、得意先別、注文高別、販売員別、販売経路別等に、実際原価計算の手續に準じて、これを分類集計し、販売品種別等に費用予算を定める。

四四 標準原価の改訂

標準原価は、原価管理のためにも経営計画の設定のためにも、又棚卸資産評価のためにも、現状に即した標準でなければならぬから、常にその物的標準及び価格標準の適否を吟味し、機械設備、操業度、作業方法、使用材料の種類、品質、価格、賃率等に重大な変化が生じた場合には、これを現状に即するように改訂しなければならない。

四五 標準原価の指示

標準原価は、一定の文書に表示されて原価発生について責任をもつ各部署に指示されるとともに、この種の文書は標準原価会計機構における補助記録となる。標準原価を指示する文書（これを原価指図書と総称する。）の種類、様式は、経営の特質によつて適当に定むべきであるが、たとえば次のごとくである。

(一) 標準製品原価表

標準製品原価表とは、製品指図書に指定された製品の一定単位当りの標準原価を構成する各種

直接材料費の標準、各作業種別の直接労務費の標準及び各部門別製造間接費配賦額の標準を数量的及び金額的に表示指定する文書をいい、必要に応じて材料明細表、標準作業表等を附属せしめる。

## (二) 材料明細表

材料明細表とは、製品の一定単位の生産に必要な直接材料の各種類、品質、その標準消費数量等を表示指定する文書をいう。

## (三) 標準作業表

標準作業表とは、製品の一定単位の生産に必要な区分作業の種類、作業部門、使用機械工具、作業の内容、労働等級、各区分作業の標準時間等を表示指定する文書をいう。

## (四) 製造間接費予算表

製造間接費予算表は、製造間接費予算を費目別に表示指定した費目別予算表と、これをさらに部門別に表示指定した部門別予算表とに分たれ、それぞれ予算期間の総額及び各月別予算額を記載する。部門別予算表においては、費目を変動費と固定費及び管理可能費と管理不可能費とに区分表示する。

## (五) 販売費及び一般管理費予算表

この予算表は、機能別費用予算表、販売品種別等費用予算表を含み、販売費及び一般管理費の機能別又は販売品種別等の予算額を表示指定する文書をいい、予算期間の総額及び各月別予算額を記載する。

第四章 原価差額の算定と分析

四六 原価差額の算定及び分析の目的

原価差額とは、実際原価計算制度において、原価の一部を予定価格をもって計算した場合における原価と実際発生額との間に生ずる差額、並びに標準原価計算制度において、標準原価と実際発生額との間に生ずる差額（これを標準差異と名づけることがある。）をいう。

原価差額が生ずる場合には、その大きさを算定記録し、発生原因について分析するものとする。その目的は、財務会計上原価差額を適正に処理して真実の製品原価及び損益を確定するとともに、分析結果を各階層の経営管理者に報告することによつて、原価の管理に資することにある。

四七 実際原価計算制度における原価差額

実際原価計算制度において生ずる主要な原価差額は、おおむね次のごとく分つて算定する。

(一) 材料副費差額

材料副費差額とは、材料副費の一部又は全部を予定配賦率をもつて材料の購入原価に算入することによつて生ずる原価差額をいい、一期間の配賦材料副費額と実際材料副費額との差額として算定する。

(二) 材料受入価格差異

材料受入価格差異とは、材料の受入価格を予定価格をもつて計算することによつて生ずる原価差額をいい、その材料に関する一期間の受入金額と実際受入金額との差額として算定する。

## (三) 材料消費価格差異

材料消費価格差異とは、材料の消費価格を予定価格をもって計算することによつて生ずる原価差額をいい、その材料に関する一期間の材料費額と実際材料費額との差額として算定する。

## (四) 賃率差異

賃率差異とは、労務費を予定賃率をもつて計算することによつて生ずる原価差額をいい、一期間におけるその労務費額と実際の労務費額との差額として算定する。

## (五) 製造間接費配賦差額

製造間接費配賦差額とは、製造間接費を予定率をもつて製品に配賦することによつて生ずる原価差額をいい、一期間における間接費の配賦額と実際額との差額として算定する。

間接費の部門費計算をなす場合には、製造間接費配賦差額は、部門費配賦差額として集計する。

## (六) 加工費配賦差額

加工費配賦差額とは、個別原価計算において、部門加工費を予定率をもつて製品に配賦することによつて生ずる原価差額をいい、一定期間における加工費の配賦額と実際額との差額として算定する。

## (七) 補助部門費配賦差額

補助部門費配賦差額とは、補助部門費を予定をもつて製造部門に配賦することによつて生ずる原価差額をいい、一期間における補助部門費の配賦額と実際額との差額として算定する。

(八) 工程振替差額

工程振替差額とは、工程別原価計算において、工程間に振り替えられる半製品の価額を予定原価又は正常原価をもって計算することによって生ずる差額をいい、一期間において振り替えられた半製品価額と実際原価との差額として算定する。

四八 標準原価計算制度における原価差額

標準原価計算制度において生ずる主要な原価差額は、直接材料費、直接労務費及び製造間接費のおのおのにつき、おおむね次のごとく分つて算定する。

(一) 直接材料費差異

直接材料費差異とは、標準原価による直接材料費と直接材料費実際発生額との差額をいい、これを材料種別に価格差異と数量差異とに分つて算定する。

1 価格差異とは、材料の標準価格と実際価格との差異に基く直接材料費差額をいい、直接材料の標準価格と実際価格との差異に、実際受入数量又は実際消費数量を乗じて算定する。

2 数量差異とは、材料の標準消費数量と実際消費数量との差異に基く直接材料費差額をいい、材料の標準消費数量と実際消費数量との差異に、標準価格を乗じて算定する。

(二) 直接労務費差異

直接労務費差異とは、標準原価による直接労務費と、直接労務費実際発生額との差額をいい、これを部門別又は作業種別に賃率差異と作業時間差異に分つて算定する。

1 賃率差異とは、標準賃率と実際賃率との差異に基く直接労務費差額をいい、標準賃率と実際賃率との差異に、実際作業時間を乗じて算定する。

2 作業時間差異（又は作業能率差異）とは、標準作業時間と実際作業時間との差異に基く直接労務費差額をいい標準作業時間と実際作業時間との差異に、標準賃率を乗じて算定する。

### (三) 製造間接費差異

製造間接費差異とは、製造間接費の標準額と実際発生額との差額をいい、原則として一定期間における部門間接費差異として算出し、これを、たとえば管理可能差異と操業度差異に二分し、又は予算差異、能率差異及び操業度差異に三分して算定する。

#### 1 管理可能差異と操業度差異（二分法）

間接費差異を二分するには、たとえば次の方法による。

##### (1) 管理可能差異

管理可能差異とは、部門責任者の管理可能な原因に基く間接費差額をいい、実際間接費額と実際生産量に対して許容された標準作業時間（以下これを許容時間という。）に対する予算額又は実際作業時間に対する予算額との差額として算定する。

##### (2) 操業度差異

操業度差異とは、操業度の過不足に基く間接費差額をいい、許容作業時間又は実際作業時間に対する予算額と、標準配賦率によつて配賦された標準間接費額（すなわち標準配賦

率に許容時間に乗じた金額。以下これを配賦標準間接費額という。)との差額として算定する。

2 予算差異、能率差異及び操業度差異(三分法)

間接費差異を三分するには、たとえば次の方法による。

(1) 予算差異

予算差異とは、間接費予算算定の基礎となつた間接費要素の価格及び消費の標準と実際の差異に基づく間接費差異をいい、実際間接費額と実際作業時間に対する予算額との差額として算定する。

(2) 能率差異

能率差異とは、間接費予算算定の基礎となつた各部門の作業能率の標準と実際との差異に基づく間接費差異をいい、実際作業時間に対する予算額と許容作業時間に対する予算額との差額として算定する。

(3) 操業度差異

操業度差異は、許容作業時間に対する予算額と配賦標準間接費額との差額として算定する。

四九 原価差額の分析

原価差額は、それぞれたとえば次のことき発生原因にさかのぼつてこれを分析する。



## (一) 価格差異

価格差異（材料の受入価格差異及び消費価格差異を含む。）は、

- 1 市場価格の変動、不適当な予定又は正常価格の適用等の諸原因及び
- 2 不利な購入量、購入先、購入方法又は条件の採用等解買能率に関する諸原因に分析する。

## (二) 数量差異

数量差異は、材料種別に出庫票、仕損報告書等に基づき

- 1 不適当な消費数量標準の適用等の諸原因及び
- 2 規格外又は不良材料の使用、製品規格、機械工具、作業方法の変更、仕稜書の不完全、作業能率の低下等材料消費能率の如何による諸原因に分析する。

## (三) 賃率差異

賃率差異は、部門別、作業種別に賃銀日報等に基づき、

- 1 賃金水準の変動、賃金支払制度の変更、不適当な予定又は正常賃率の適用等の諸原因及び
- 2 指定以外の労働等級の使用、緊急作業のための高賃率の支払等経営の労務管理の如何による諸原因に分析する。

#### 四) 作業時間差異

作業時間差異は、部門別、作業種別に作業時間報告書、仕損報告書等に基づき

- 1 不適当な作業時間標準の適用等の諸原因及び
- 2 労働の熟練度、勤惰、従業員の撰択、訓練、配置の不良、労働移動の頻発、各種原因による作業手待等作業能率に関する諸原因に分析する。

#### (五) 製造間接費差異

部門間接費差異は、部門別間接費月報、作業時間月報、操業度月報等に基づき、予算差異、能率差異、操業度差異等につき更にその原因を次のごとく分析する。

##### (イ) 予算差異については

- 1 間接費要素について生じた市場価格、賃金水準等の変動、不適当な予算価格の適用等の諸原因

- 2 季節的な間接費発生額の変動

- 3 間接費の濫費等の諸原因に分析する。

(ロ) 能率差異については、作業時間差異の諸原因に準じて分析する。

(ハ) 操業度差異については、

- 1 季節的な採集度の変動
- 2 販売市場、調達市場の変動、不時の災害等に分析する。

#### 第五章 原価差額の会計処理

#### 四九の二 原価差額の意義

原価計算基準において、原価差額とは、実際原価計算制度において、原価の一部を予定をもつて計算する場合に発生する原価の金額と実際発生額との間に生ずる差額、並びに標準原価計算制度において標準原価による原価発生額と実際発生額との間に生ずる差額をいう。

#### 四九の三 原価差額の処理方法

- 一、実際原価計算制度の場合における原価差額の処理は、次の方法による。
  - (一) 原価差額は、原則として当年度の売上原価に賦課する。
  - (二) 予定価格等が不適当なため、比較的多額な原価差額が発生する場合は左記による。
    - 1 個別原価計算の場合
      - (1) 直接材料費に関する原価差額の処理は、次の方法のいずれかによる。
        - (イ) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産に指図書別に配賦する。

(四) 当年度の売上原価と期末の棚卸資産の科目別に一括的に配賦する。

(2) 直接労務費及び製造間接費に関する原価差額の処理は、次の方法のいずれかによる。

(イ) 当年度の売上原価と期末の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の棚卸資産の科目別に一括的に配賦する。

(三) (1)のイの差額を差引いた原価差額が少額な場合には当年度の売上原価に賦課する。

(3) 材料受入価格差異の処理は、次の方法のいずれかによる。

(イ) 当年度の材料の払出高と期末在高とに配賦する。この場合材料の期末在高については種別又は一括的に配賦する。

(ロ) 直接材料費に関する原価差額又は直接労務費及び製造間接費に関する原価差額に含めて処埋する。

## 2 総合原価計算の場合

(1) 直接材料費、直接労務費及び製造間接費に関する原価差額は、当年度の売上原価と期末における棚卸資産の科目別に一括的に配賦する。

(2) 材料受入価格差異は、1の(3)に準じて処埋する。

二、標準原価計算制度の場合における原価差額の処理は、原則として次の方法による。

(一) 材料消費能率、作業能率等経営能率の良否に基くと認められる原価差額（数量差異）は、これを営業外損益に負担させる。

(二) その他の原価差額は、実際原価計算制度の場合に準じて処理する。

## 第六章 原価報告

### 五〇 原価報告の意義

原価報告とは、狭義には各階層の経営管理者に対し、内部的に行われる原価資料の報告を意味するが、広義には、更に財務報告書として外部に公表される原価に関する報告書を含む。

### 五一 財務報告書としての製造原価報告書

財務報告書たる損益計算書における当期製品製造原価の実際発生額の内訳を明細に報告するため、製造原価報告書を作成する。

製造原価報告書の作成は、財務諸表準則第一章第六による。

### 五二 損益計算書における原価差額の記載

実際原価計算制度において、製造原価の一部を予定をもって計算する場合、又は標準原価計算制度において製造原価を標準原価をもつて計算する場合における原価差額は、会計期末に企業の採用する原価差額処理の方法に基いて、これを損益計算書に記載するものとする。

### 五三 内部報告としての原価報告

内部報告としての原価報告は、原価管理のための報告と経営計画設定のための報告とに分た

れる。

原価報告の種類、様式、報告頻度、報告先等は、経営の実情に応じてそれぞれ原価管理及び経営計画設定に最も役立つようにこれを定め、原価計算部門において作成し、経営管理者に提供するものとする。

(一) 原価管理のための報告は、原価の実際発生額、これと原価の標準（理想的には標準原価）との差異、並びに差異発生の原因に関する分析結果等を、経営管理者の各階層に対して報告するものであり、おおむね次の原則によつてこれを作成し、提供する。

1 原価報告は、現場管理者、中間又は部門管理者、総括経営者等各階層の経営管理者に対しその原価管理の必要と目的に応ずるようこれを作成提供する。これがために、

(1) 現場管理者層に対しては、金額よりもむしろ数量、時間等の物量原価をもつて具体的、且つ、詳細に報告し、上級管理者層に対しては総括的に金額数字をもつて報告する。

(2) 現場管理者層に対しては、日々の管理に必要な原価資料を、日報、週報、旬報のごとく頻繁に報告し、上級管理者層に対しては、月報、四半期報のごとく比較的長期間にわたる報告を行う。

2 原価報告は、報告を受け取る経営管理者の権限と責任に応ずるように、その内容を管理責任の範囲に限定して、これを作成する。たとえば、ある部門管理者に対する部門間接費の報告は、管理可能費についてのみ行うがごとくである。

- 3 原価報告は、例外の原則に従い、標準を著しく離脱した異常な事項に経営者の管理の注意を集中せしめるようにこれを作成する。
  - 4 原価報告は、形式的完全性よりもむしろ直截説明を旨とし、経営管理者が容易に理解し得、これに基いて必要な改善措置をとるに要する時間と労力を、できる限り少くするようにこれを作成する。
  - 5 原価報告は、経営管理者のすみやかな改善措置に役立つようにこれを迅速に作成提供する。
  - 6 原価報告は、原則として一定の文書により経常的に作成提供するか、必要に応じ、口頭その他便宜な方法により臨機に行うものとする。
- (二) 経営計画設定のための原価報告は、原価資料の比較表示によつて原価に関する趨勢変化を明らかにし、且つ、経営内外の諸条件の変化に対応して原価がいかに変化するかを分析説明して、これを経営管理者に提供するものとする。