第４章　標準原価計算

問題番号	論　点	ランク		ページ
		重要度	典型度	
問題４－１	見積原価計算と標準原価計算	B	B	４－２
問題４－２	標準原価計算と原価管理	A	B	４－６
問題４－３	標準原価計算制度と計算・記帳の簡略化・迅速化	A	B	４-10
問題４－４	標準原価管理のサイクル	B	B	４-12
問題４－５	理想標準原価が制度上認められない理由	A	A	４-14
問題４－６	現実的標準原価が原価管理に役立つ理由	A	B	４-16
問題４－７	理想標準原価を原価管理に使用する意義	A	A	４-18
問題４－８	原価標準に正常仕損費を組み込む方法	B	A	４-20
問題４－９	標準原価の製造予算への利用	A	B	４-22
問題４-10	改訂頻度に基づく標準原価の分類	B	B	４-24
問題４-11	直接費と間接費の標準の相違	A	B	４-26
問題４-12	標準原価計算制度における勘定記入法	A	A	４-28
問題４-13	修正パーシャル・プランのメリット	B	A	４-30
問題４-14	パーシャル・プランの問題点	C	C	４-32
問題４-15	原価差異の把握方法	A	A	４-34
問題４-16	原価差異の把握方法と生産形態の関係	B	B	４-36
問題４-17	原価差異の把握方法と勘定記入法の関係	B	B	４-38
問題４-18	原価差異の相互依存性	A	B	４-40
問題４-19	混合差異の取り扱い	A	A	４-44
問題４-20	価格差異の管理可能性	B	C	４-46
問題４-21	配合差異の分析方法の検討	B	B	４-48
問題４-22	労働歩留差異分析の必要性	B	B	４-52
問題４-23	固定給制のもとでの直接労務費の管理	B	B	４-54
問題４-24	固定費能率差異の取り扱い	B	B	４-56
問題４-25	操業度差異を製造部門の責任とすることの問題点	B	B	４-60
問題４-26	工程別標準総合原価計算	B	A	４-62
問題４-27	材料受入価格差異以外の原価差異の処理(1)	A	B	４-64
問題４-28	材料受入価格差異以外の原価差異の処理(2)	A	B	４-66
問題４-29	材料受入価格差異の処理	B	A	４-68

M.Ikebe@CPA

問題4－1　見積原価計算と標準原価計算　重要度B　典型度B

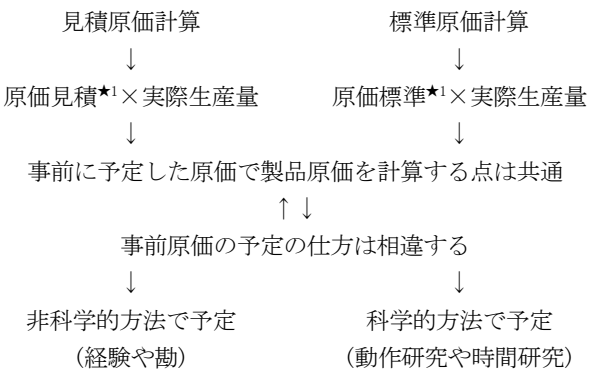
見積原価計算と標準原価計算の共通点と相違点を説明しなさい。

解　答

見積原価計算と標準原価計算は，いずれも事前に予定した原価で製品の原価を計算するという点で共通する。

ただし，見積原価計算では経験や勘といった非科学的方法に基づいて原価を予定するのに対し，標準原価計算では時間研究や動作研究といった科学的方法によって原価を予定するという点で相違する。

logical flowchart



key word

予定，非科学的方法，経験や勘，科学的方法，動作研究や時間研究

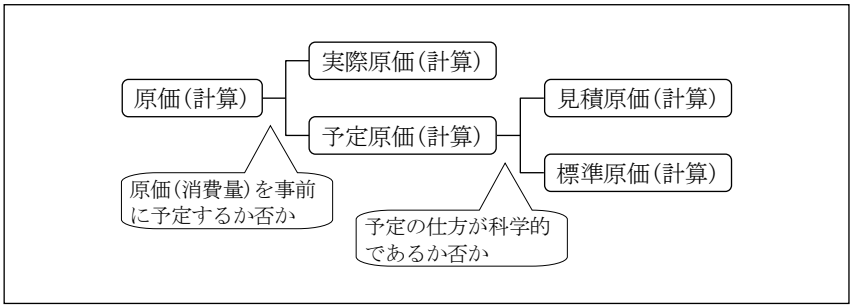
用語解説

★1 原価見積と原価標準
製品単位当たりの見積原価ないし標準原価を意味しており，これに実際生産量を乗じて算定する見積原価や標準原価と区別する場合に使用される。なお，見積原価（原価見積）は「原価計算基準」では「予定原価」という名称で説明されている。

解　説

原価は，製造を行った後に算定するか，製造を行う前に予定するかにより，実際原価と予定原価に分類され★2，予定原価はさらに，予定の仕方が科学的であるか否かにより，標準原価と見積原価に分類される★3。また，これに照応して，原価計算は実際原価計算と予定原価計算に分類され，予定原価計算は見積原価計算と標準原価計算に分類される(図表４－１)。

ここで，見積原価計算と標準原価計算は，いずれも製品単位当たりの原価を原価見積ないし原価標準として予定し，これに基づいて製品の原価を見積原価ないし標準原価として計算した上で，原価計算期末に実際原価との差異を見積原価差額ないし標準原価差額として計算，把握するという点で共通する。ただし，見積原価は実際原価を勘で予定した原価(will cost)であるのに対し，標準原価は科学的方法により設定した達成すべき目標としての規範原価(should cost)であり，これに照応して両原価計算の目的は相違する。すなわち，見積原価計算の主目的は価格決定や期間損益計算(棚卸資産評価)の基礎資料となる原価見積の正確性を検証する点にあり★4，見積原価差額は期末に売上原価や製品に追加配賦される一方で，原価見積の修正資料として利用されるのに対し，標準原価計算の主目的は原価管理にあり，標準原価差額はその原因分析を通じて原価能率を増進するための基礎資料として利用され，同時に原価管理者の業績を審査する資料とされるのである。



図表４－１　原価及び原価計算の分類

ワンポイント

★2 原価見積や原価標準自体は製造前に算定される事前原価であるが，これに実際生産量を乗じて得られる見積原価や標準原価の総額は，製造後に算定される事後原価である。その意味では，実際原価と予定原価の区別は，やや厳密性を欠くといえる。

★3 製品単位当たりの消費量を製造前に予定するか否かによって実際原価と予定原価が区別され，後者について，予定の仕方が科学的であるか否かによって標準原価と見積原価が区別されるという解釈でもよい。

参考

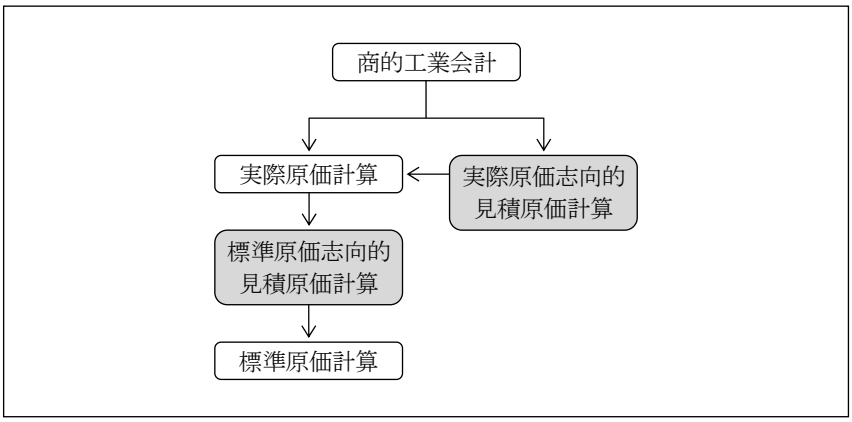
★4 見積原価計算（実際原価志向的見積原価計算）では，完成品原価を商的工業会計のように貸借差額で計算するのではなく，原価見積×完成品数量によって計算する。この僅かな工夫により，複式簿記機構の中で見積原価と実際原価を突き合わせることが可能となり，①価格決定や期間損益計算の基礎資料となる原価見積の正確性を検証することが可能となる。一方で，材料費計算には棚卸計算法を採用するとともに，労務費計算では賃金の支払額を消費額とみなすといった具合に，商的工業会計と同様，②計算記帳事務の簡略化をも意図している。この２つの目的を調和的に達成しうる点にこの原価計算の長所があるが，一方で両目的が背反する性質をもっている点が短所であるといえる。原価見積の正確性をより精緻に検証しようとすれば，その分だけ計算記帳事務は煩雑なものとなるからである。

M.Ikebe@CPA

参考

★5 標準原価志向的見積原価計算の主眼は原価管理にあり，見積原価に対比させる実際原価は信頼性の高いものでなければならない。したがって，材料費計算においては継続記録法を採用するとともに，労務費計算においては作業時時間を測定，記録することで，原価の実際消費額を正確に把握することが求められる。

なお，ここでの見積原価計算は井勘定方式の商的工業会計の欠陥を克服するために工夫された原価計算であり，見積原価を実際原価に一致させることを主眼とするいわば「実際原価志向的見積原価計算」をいうが，実際原価計算から標準原価計算に移行する前段階として採用される「標準原価志向的見積原価計算」もある。両者の計算手続に大きな差異はないが，標準原価志向的見積原価計算においては，見積原価差額を原価管理用の資料として利用するという点において相違する★5。以上に関連して，原価計算の歴史的発展をまとめれば，図表４－２のようになる。



図表４－２　原価計算の歴史的発展

ワンポイント

★6 相違点については，原価ないし消費量の予定を非科学的方法によるのか，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するのかという点を指摘すればよい。見積原価計算が保有していたメリットについてはかなり難度が高いが，★4に示す通り，①原価見積の正確性の検証と②計算記帳事務の簡略化を調和的に達成することができるという点を指摘することになる。

過去問

H28論文式　第１問－問題２　問２

見積原価計算と標準原価計算の相違点を指摘し，見積原価計算が保有していたメリットを述べなさい★6。

【MEMO】

M.Ikebe@CPA

問題4-2　標準原価計算と原価管理　重要度A　典型度B

標準原価計算が原価管理に有用な情報を提供できる理由について，実際原価計算との比較において説明しなさい。

解　答

実際原価計算では，過去の実際原価を基準値として，これを各期の実際原価と比較することによって原価管理に役立てようとする。しかし，実際原価には，原価財の価格，作業能率，操業度等の変動による偶然性が混入するため，基準値としての規範性に欠ける。したがって，そのような偶然的原価同士を比較したところで，各期の能率の良否を純粋に判断することはできないという限界がある。

この点，標準原価計算では，達成されるべき原価の目標としての標準原価を基準値として，実際原価との差異を分析する。ここで，標準原価は科学的，統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定されるため，基準値としての規範性を有している。したがって，これと実際原価との差異を分析することにより，各期の能率の良否を純粋に判断することが可能となり，原価管理に有用な情報を提供することができるのである。

logical flowchart

実際原価計算	標準原価計算
↓	↓
実際原価の期間比較	標準原価と実際原価の比較
（過去の実際原価が基準値）	（標準原価が基準値）
↓	↓
実際原価には	標準原価の設定は
偶然性が混入する★1	科学的，統計的調査に基づく
↓	↓
基準値としての規範性なし	基準値としての規範性あり
↓	↓
各期の能率の良否を	各期の能率の良否を
純粋に判断できない	純粋に判断できる
↓	↓
原価管理に	原価管理に
有用な情報を提供できない	有用な情報を提供できる

key word

実際原価，偶然性，標準原価，科学的・統計的調査，基準値，規範性
各期の能率の良否

ワンポイント

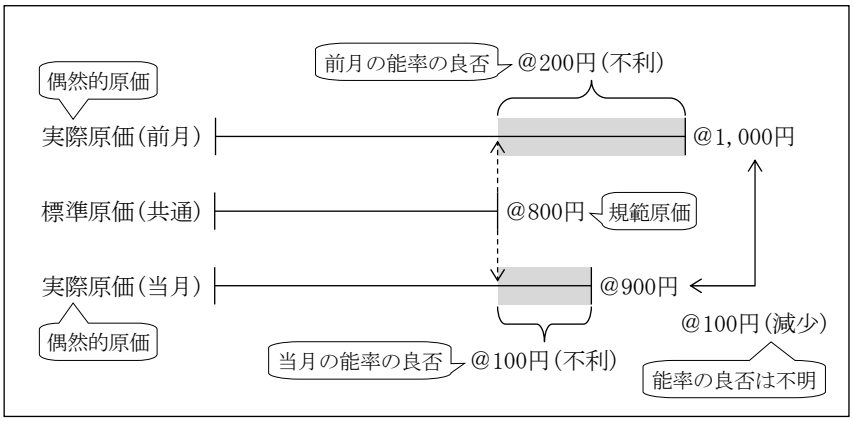
★1 解説にも示す通り，予定価格や予定配賦率を用いたとしても，実際消費量に基づいて計算する以上，作業能率に関する偶然性が必ず混入する。

解　説

歴史的には，実際原価計算の枠内でも，偶然性の混入という問題点を克服するために様々な方策がとられてきた。すなわち，予定価格や予定配賦率の導入といった試みであり，これらは価格や操業度の偶然的な変動を排除するという意味では一定の効果を有していた★2。しかし，実際消費量に基づいて計算する以上，実際原価に作業能率に関する偶然性が混入することは不可避なのであって★3，そのような偶然的原価を基準値とするやり方では，各期の原価業績を適切に判断することはできない。これを適切に判断するためには，達成すべき原価の目標としての標準原価を基準値としなければならないのである(図表４－３)。

ただし，標準原価計算が原価管理に役立つといっても，それは，基準値としての標準原価が科学的，統計的調査に基づいて適切に設定されていることを前提とする。この点の重要性は強調してもし過ぎることはないのであって，仮に標準原価自体に規範性がなければ，標準原価管理の存在意義は根底から覆されることに注意しなければならない★4。

なお,「原価計算基準」では，標準原価算定の目的として４つの目的をあげているが，最も重要な目的は原価管理であるとしている★5(図表４－４)。



図表４－３　実際原価計算と標準原価計算の原価管理の比較

①原価管理	原価管理を効果的にするための原価の標準として標準原価を設定する
②財務諸表作成	標準原価は，真実の原価として仕掛品，製品等のたな卸資産価額および売上原価の算定の基礎となる
③予算編成	標準原価は，予算とくに見積財務諸表の作成に，信頼しうる基礎を提供する
④記帳の簡略化・迅速化	標準原価は，これを勘定組織の中に組み入れることによって，記帳を簡略化し，じん速化する

図表４－４　標準原価算定の目的★6

復習

★2 予定価格や予定配賦率の採用は，実際原価計算の枠内で製品原価から偶然性を排除し，その比較可能性を確保するための工夫であった。
(問題１－５・問題１-10参照)

ワンポイント

★3 作業能率は，工員の体調や精神状態といった偶然的要素に左右される。

★4 「原価計算基準」でいう予定原価(理論上の見積原価)を用いる場合には，原価管理上の役立ちが大きく制限されるということである。

参照

★5「原価計算基準」40

参考

★6 **標準原価計算制度の基本目的**
４つの目的のうち,複式簿記との有機的結合を前提とする標準原価計算制度の基本目的といえば,①原価管理と④記帳の簡略化・迅速化の２つであると考えてよい。②財務諸表作成目的については実際原価計算制度を採用するのがより望ましいといえるし,③予算編成は原価計算制度として実施されるものではないからである。

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★7　図表４-４の４つの目的のうち，原価管理を除く②～④から２つを選択して記述すればよい。

★8 予算編成（見積財務諸表の作成）と記帳の簡略化・迅速化を挙げればよい。

過去問

H23論文式　第１問－問題２　問６

原価管理面以外での標準原価計算の有用性を２つ説明しなさい★7。

Ｒ３論文式　第１問－問題２　問１

Q社では，従来，主たる原価計算目的として，①原価管理と②棚卸資産価額および売上原価の算定（損益計算）を想定してきた。上場を視野に入れたQ社は，コンサルタントのR氏を招聘し，標準原価計算の導入に踏み切った。Q社が標準原価計算を採用したのは，①，②を達成することに加えて，ほかにどのようなメリットを狙ったと考えられるか，適切な語句を２つ答えなさい★8。

【MEMO】

M.Ikebe@CPA

問題4-3　標準原価計算制度と計算・記帳の簡略化・迅速化　重要度A　典型度B

標準原価計算制度において計算・記帳が簡略化・迅速化される理由について，パーシャル・プランを前提として★1★2，実際原価計算制度との比較において説明しなさい。

解　答

実際原価計算制度では，実際原価を費目別，部門別，製品別の順にころがして計算する。この点，標準原価計算制度では，費目別，部門別に実際原価を計算するという点は実際原価計算制度と共通するが，製品別計算自体は事前に設定した原価標準を用いて行うため，実際原価を製品別に集計する必要がない。したがって，実際原価計算制度と比べて，計算・記帳手続が著しく簡略化・迅速化されるのである。

logical flowchart

実際原価計算制度	標準原価計算制度
↓	↓
実際原価のみを ころがし計算	実際原価と標準原価を 並行して計算
↓	↓
費目別計算：実際原価 部門別計算：実際原価 製品別計算：実際原価	費目別計算：実際原価 部門別計算：実際原価 製品別計算：標準原価★3
↓	↓
実際原価の製品別集計が必要	実際原価の製品別集計は不要
↓	↓
計算・記帳手続が 複雑かつ遅延する	計算・記帳手続を 簡略化・迅速化できる

key word

実際原価，ころがし計算，標準原価，並行計算，製品別集計

ワンポイント

★1 パーシャル・プランを前提とするということは，要約すれば，標準総合原価計算の採用を前提とするということである。なお，標準原価計算制度は，標準原価をどのタイミングで複式簿記機構(勘定組織)に組み入れるかによって，シングル・プランとパーシャル・プランとに大別される。(問題4-12参照)

参考

★2 シングル・プランの場合
個別原価計算を実施している場合，実際原価計算制度においては，製品が完成してもその実際原価を集計し，原価計算票の記入を締め切るまでに相当の時間を要する。これに対してシングル・プランの標準原価計算制度においては，指図書別の出庫票，作業時間報告書および原価計算票には，予め標準数値を記入しておくため，製品が完成したときには標準原価計算票に記載された数値を合計して締め切るだけでよく，標準を超えて使用された材料や労働力については，その都度超過量を各種帳票に記入すればよい。このように，パーシャル・プランの場合よりは手数を要するけれども，実際原価計算制度を採用する場合と比べれば，計算・記帳手続は著しく簡略化・迅速化される。

ワンポイント

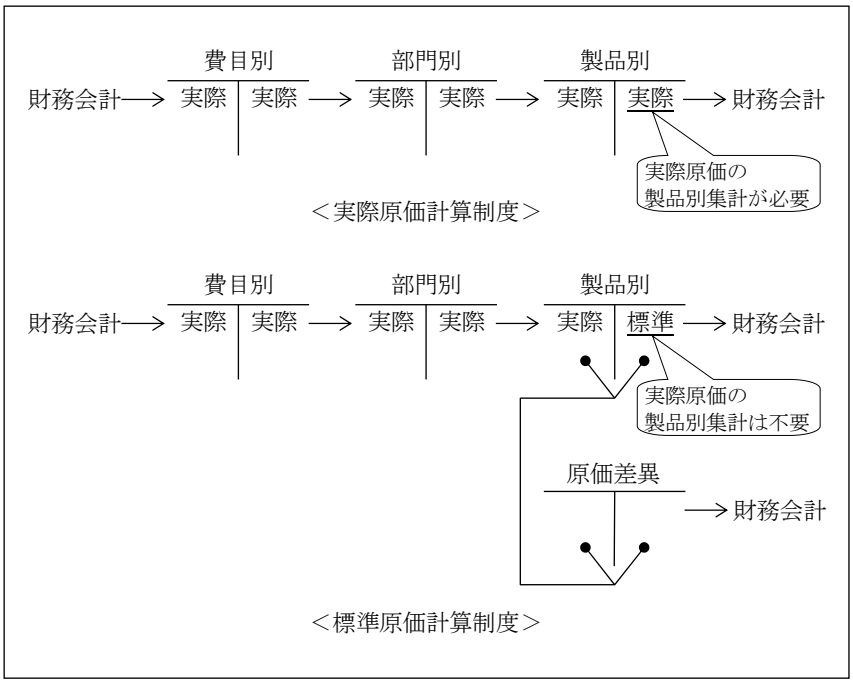
★3 パーシャル・プランの標準原価計算制度においては，仕掛品勘定の借方に実際原価を記入するが，その実際原価でもって製品の原価を計算するわけではない。(問題4-12参照)

解　説

歴史的には，実際原価計算制度の枠内でも，予定価格や予定配賦率の導入によって計算の迅速化が図られてきた★4。しかし，実際原価計算制度の領域にとどまる限りは，計算が遅延するという問題を根本的に解決することはできない。実際消費量に基づいて計算した実際原価を費目別，部門別の順にころがし計算し，最終的に製品別に集計しなければならないからである。本当の意味で計算・記帳手続を簡略化・迅速化するためには，最も複雑で手間のかかる実際原価の製品別集計(原価配分手続)を省略する必要があり,それは製品単位当たりの標準原価(原価標準)を事前に設定し，これを複式簿記機構の中に組み入れる(つまり，標準原価計算制度を採用する)ことよってはじめて達成されるのである。

ここで，標準原価計算制度においては，標準原価のみならず，実際原価をも計算するため，実際原価のみを計算する実際原価計算制度と比べて２倍の手間がかかると考えがちであるが，それは全くの誤解である。標準原価計算制度において実際原価を計算するといっても，それは費目別，部門別の実際原価であって，製品別に実際原価を計算するわけではないからである(図表４－５)。確かに，原価標準の設定と改訂には相当の手間を要するが，いったん新標準が設定されると，その後の計算・記帳手続は，実際原価計算制度と比べて著しく簡略化・迅速化されることになる。

なお，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とがある★5★6。この点，記帳の簡略化・迅速化というメリットは，複式簿記と結合してはじめて生まれるものであるから，標準原価計算制度の採用が前提となる。



図表４－５　実際原価計算制度と標準原価計算制度の比較

復習

★4 予定価格や予定配賦率の採用は，実際原価計算制度の枠内で製品原価の計算の迅速化を図るための工夫であった。
(問題１－５・問題１-10参照)

参照

★5「原価計算基準」２

ワンポイント

★6 既述の通り，標準原価計算制度はさらに，標準原価を複式簿記機構に組み入れるタイミングの相違によって，シングル・プランとパーシャル・プランに大別される。(問題４-12参照)

M.Ikebe@CPA

問題4-4　標準原価管理のサイクル　重要度B　典型度B

標準原価計算による原価管理のサイクルは，事前原価管理，日常的原価管理，事後原価管理に分類されるが，それぞれを簡潔に説明しなさい★1。

解　答

まず，事前原価管理とは，原価標準を設定(改訂)してこれを指示し，現場管理者や作業員を原価目標の達成に向けて動機づける活動をいう。

次に，日常的原価管理とは，日々の作業について，主として物量データによる標準と実績及びその差異を把握する活動をいう。

最後に，事後原価管理とは，月末において，標準原価と実際原価及びその差異を算定把握し，その発生原因を分析することにより，原価能率を増進するための是正措置を講じる活動をいう。

logical flowchart

標準原価計算による原価管理
↓
原価統制
↓
原価目標(標準原価)の達成を確保するための活動★2

事前原価管理	日常的原価管理★3	事後原価管理★3
(事前統制)	(日常的統制)	(事後統制)
↓	↓	↓
原価標準の設定(改訂)と指示	物量データの標準実績比較	原価差異の原因分析
(動機づけ)	(日々の指導規制)	(是正措置)

key word

原価標準，動機づけ，物量データ，指導規制，原因分析，是正措置

ワンポイント

★1 同様のサイクルは，予算管理(予算統制)においても同様に見られる。(問題6-5参照)

ワンポイント

★2 標準原価計算による原価管理は，厳密には原価統制に相当し，「統制」とは一般に，「目標の達成を確保するための活動」を意味する。したがって，標準原価管理ないし原価統制といえば，それは，事前，日常，事後とあらゆる段階を通じて，標準原価の達成を図るための一連の活動を指す。

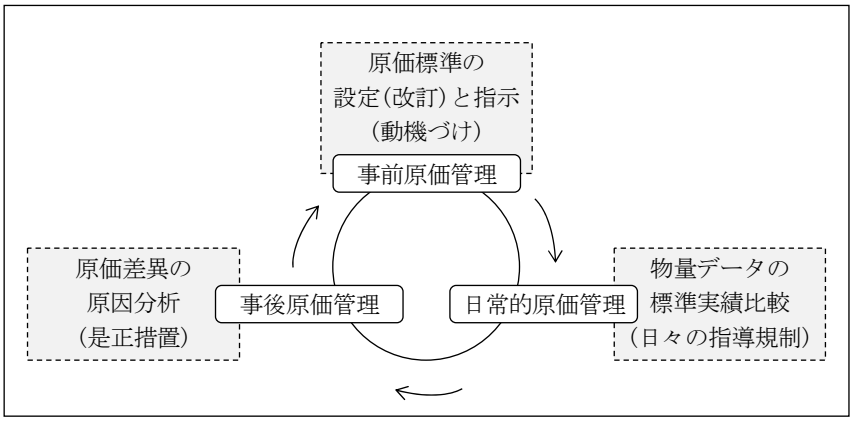
★3 原価差異の把握方法としてインプット法を採用する場合には，原価財の投入時点でその都度原価差異(不利差異)を把握するため，日常的な原価管理が中心となる。一方，アウトプット法を採用する場合には，事後的に原価差異を一括して把握し，必要に応じて原因分析と是正措置が行われるため，事後的な原価管理が中心となる。なお，インプット法を採用する場合には，差異の把握時点で日常的に原因分析と是正措置が行われる。(問題4-15参照)

解　説

標準原価管理(原価統制)のサイクルは，事前原価管理(事前統制)と事後原価管理(事後統制)に大別されるが，両局面におけるポイントは次の通りである。

まず，事前原価管理(事前統制)においては，現場管理者を含めて，科学的方法により原価標準の設定を行うことが重要となる。そうすることによって，現場管理者にとって納得のいく形で原価目標についての合意を形成し，その達成意欲を喚起することができるからである★4。また，標準原価は，原価管理のためにも，棚卸資産価額及び売上原価算定のためにも，現状に即した標準でなければならないから，常にその適否を吟味し，機械設備，生産方式等生産の基本条件が変化した場合は勿論のこと，価格水準や能率水準に重大な変化が生じた場合にも，現状に即するように適宜これを改訂することを考慮すべきである★5。

次に，事後原価管理(事後統制)においては，例外管理の考え方が重要となる。つまり，全ての差異について原因を調査するのではなく，差異が多く出た箇所に注目し，その原因が管理可能なものであれば改善策を考えるべきであり，差異が少ない箇所には注意を向ける必要はないということである★6。なお，原価差異分析の結果，標準そのものが不適当であると判明すれば，標準を見直さなければならない。これは，翌期の事前原価管理(事前統制)において，原価標準の改訂として反映されることになる。



図表４−６　標準原価管理のサイクル

過去問

H18論文式　第１問−問題２　問５

原価管理のステップを原価の標準の設定・見直しと指示という事前管理の段階と，実際原価をとらえたあとの事後管理の段階に区別するとき，事前管理の段階において考慮すべき事項を説明しなさい★7。

Ｒ３論文式　第１問−問題２　問４改題

Q社では，工場長より，原価差異分析は手間がかかるうえに，経営判断にどう活かしてよいか分かりにくいとの不満が表明された。これに対して，コンサルタントのR氏から，標準原価計算による原価管理では，「例外管理」が重視されているとの説明がなされた。

①例外管理とは何かを説明しなさい★8。また，②有効な例外管理を実現するために，原価概念としての標準原価はどのような要件を満たす必要があるかを答えなさい★9。

ワンポイント

★4 動機づけの観点から目標で管理される側を目標の設定に参加させる手法は，予算管理においても参加型予算として採用される。
(問題６−３・問題６−５参照)

参照

★5 改訂頻度に基づく標準原価の分類(問題４−10)

ワンポイント

★6 アウトプット法による原価差異の把握を前提とした記述である。インプット法を採用する場合には，差異の把握時点で日常的に原因分析と是正措置が行われる。
(問題４−15参照)

ワンポイント

★7 原価標準の設定に際して現場管理者を参加させ，動機づけの見地から望ましい目標水準を考慮すべきこと，現在の製造条件との関係で原価標準の適否を吟味し，改訂の必要性の有無を考慮すべきことなどを指摘すればよい。

★8 例外的事項に注意を集中するというニュアンスを記述できればよい。

★9 例外管理の有効性を確保するためには，基準値の信頼性が重要となる。つまり，実際原価と比較する標準原価が，科学的，統計的調査に基づいて能率の尺度となるように設定された規範的原価であることを要する。

M.Ikebe@CPA

用語解説

★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。

参照

★2「原価計算基準」 4(1)-2

問題4－5　理想標準原価が制度上認められない理由　重要度A　典型度A

我が国の「原価計算基準」によれば，理想標準原価★1は制度としての標準原価ではないとされている★2。そこで，理想標準原価が原価計算制度上の標準原価として認められない理由を説明しなさい。

解　答

理想標準原価は仕損や減損の消費余裕を一切許容しない標準原価であるから，これを達成することは現実には不可能である。したがって，財務諸表作成の観点からすれば，多額の原価差異(不利差異)の発生が自明であるため，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。また，原価管理の観点からすれば，目標が厳しすぎる結果として，現場管理者や現場作業員の動機づけを損なう危険性があり，望ましくない。

以上より，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ないのである。

logical flowchart

理想標準原価は仕損や減損の消費余裕を一切許容しない
↓
現実には理想標準原価を達成することは不可能
↓
財務諸表作成の観点
↓
多額の原価差異の発生が自明
↓
棚卸資産価額の算定に資する真実の原価とはいえない
↓
原価計算制度上の標準原価としては認められない

原価管理の観点
↓
目標が厳しすぎる★3★4
↓
現場管理者や現場作業員の動機づけを損なう危険性★3★4
↓
原価計算制度上の標準原価としては認められない

注意

★3 あくまでも「短期的には」である。長期的には理想標準を原価管理用の標準に据えることが効果的である。
(問題4－7参照)

ワンポイント

★4 行動科学の知見によれば，やや高い目標，すなわち，困難だが達成可能なレベルの高い目標が高い実績をもたらすと考えられる。その意味では，達成不可能な理想標準原価は，少なくとも「短期的には」目標値としての妥当性を欠くといえる。

key word

消費余裕，達成不可能，多額の原価差異，真実の原価，動機づけ

解　説

原価標準を設定する際には，これを構成する価格，能率及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★5，正常原価（正常標準原価）に分類される★6。また，本来の標準原価とは区別されるが，標準原価として実務上見積原価（予定原価）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（図表４－７）。

このうち，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り，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。その理由は，財務諸表作成と原価管理の双方の見地から説明されるが，多額の原価差異が生じるとしても，これを財務会計上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のであって，理想標準原価が原価管理に役立つのであれば，これを原価計算制度に組み込んでも問題はないはずである。したがって，「原価計算基準」では，むしろ短期的な動機づけという部分での原価管理上の問題点を深刻に捉えていたと見ることができる。

ただし，近年では，原価管理用の標準原価として理想標準原価を使用する企業が増加しており，「原価計算基準」設定当時と比べて，その位置付けは大きく変化していることに注意する★7。

	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	実際的生産能力	原価管理 ★7	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	期待実際操業度	原価管理 ★8	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	期待実際能率	期待実際操業度	予算編成 ★9	見積原価（制度）

図表４－７　基礎水準の組合せによる標準原価の分類

過去問

Ｒ３論文式　第１問－問題２　問５

理想標準原価が制度としての原価計算には含まれてこなかったことについて，原価計算制度に期待される役割と関連づけて，その理由を２つ答えなさい★10。

用語解説

★5 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うる標準原価をいい，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（当座標準原価）である。

ワンポイント

★6 標準原価の本質的特徴は，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する点にあることから，どのような能率水準を仮定するかという点が，その原価標準を特徴づけることになる。その意味では，標準（能率水準）の厳格度による分類と見ることもできる。

参照

★7 理想標準原価を原価管理に使用する意義（問題４-7）
★8 現実的標準原価が原価管理に役立つ理由（問題４－６）
★9 標準原価の製造予算への利用（問題４－９）

ワンポイント

★10 ①財務諸表作成と②原価管理の観点から，それぞれの目的遂行に支障を来すと考えられる理由を説明すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-6　現実的標準原価が原価管理に役立つ理由　重要度A　典型度B

標準原価は，価格，能率，操業度といった基礎水準の組合せにより，理想標準原価，現実的標準原価，正常原価，予定原価に区別される。「原価計算基準」によれば，このうち，現実的標準原価が原価管理に最も役立つとされるが★1，その理由を説明しなさい。

参照
★1「原価計算基準」 4(1)-2

解　答

現実的標準原価では，努力すれば短期的に達成可能な高い能率水準が予定されているため，現場管理者や現場作業員の動機づけ効果に優れている。その結果，短期的に最も良い原価業績を引き出すことができると考えられるため，原価管理に役立つとされるのである。

logical flowchart

現実的標準原価
↓
努力すれば短期的に達成可能な高い能率水準を予定★2
（達成可能高能率）
↓
現場管理者や現場作業員の効果的な動機づけが可能
↓
短期的に最も良い原価業績を引き出すことが可能

ワンポイント
★2 高い能率水準を予定するといっても，短期的に達成可能な範囲の目標であるため，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。

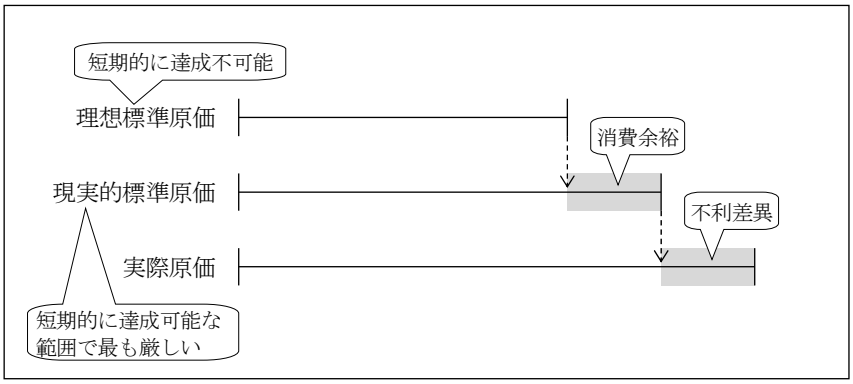
key word

達成可能高能率，動機づけ，短期的，原価業績

解　説

理想標準原価が仕損や減損の消費余裕を一切許容しないのに対し，現実的標準原価は，高いレベルではあるがこれを許容する。つまり，理想標準原価に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加味したものが現実的標準原価であり(図表４－８)★3，それは，短期的に達成可能な(現場管理者や現場作業員が短期的に受容しうる)範囲において，最も厳しい標準に相当する。そのため，現場管理者や現場作業員の動機づけを効果的に行うことが可能であり，結果として最も良い原価業績を短期的に引き出すことができるといわれる★4。

なお，事前統制段階の動機づけ目的で厳しい能率水準を予定すると，事後統制段階の標準実績差異は不利差異ばかりになる可能性が高い(図表４－８)★5。したがって，業績評価の方法如何によっては，次期以降の現場管理者や現場作業員の動機づけをかえって損なう危険性があることに注意しなければならない。そこで，原価業績の評価に際しては，不利差異を全く否定するのではなく，標準の＋５％までの不利差異は不問に付すなど，不利差異を前提とした評価を行うことが求められる★6。



図表４－８　理想標準原価・現実的標準原価・実際原価の関係

過去問

H27論文式　第１問－問題２　問４

当工場では，原価標準を設定する場合に仕損品と減損の標準発生量を原価標準に含めている。この方法のメリットとデメリットをそれぞれ１つ述べなさい★7★8。

H29論文式　第１問－問題２　問３

原価標準に，正常減損費および正常仕損費を含める方法と含めない方法がある。正常減損費および正常仕損費を含める方法のメリットを簡潔に説明しなさい★7★8。

Ｒ４論文式　第１問－問題２　問３改題

甲事業所では，これまで正常減損費を含まない理想標準原価を採用してきたが，今後は正常減損費を含めた原価標準に変更することを検討している。この変更を実施するメリットを新人工員の立場から述べなさい★9。

参照

★3 原価標準に正常仕損費を組み込む方法(問題４－８)

注意

★4 あくまでも「短期的に」である。正常仕損費を含む現実的標準原価を使用すれば，回避すべき無駄(仕損費)の一部が製品原価の中に埋没するため，長期的な原価改善には限界が生じることになる。(問題４－７参照)

ワンポイント

★5 不利差異の発生が前提であるから，現実的標準原価をそのまま製造予算に利用することには問題がある。(問題４－９参照)

★6 同じような議論が予算管理の事後統制段階においても見られる。(問題６-13参照)

ワンポイント

★7 いずれも正常仕損費や正常減損費を含めない理想標準原価との比較を念頭に，現実的標準原価の原価管理上のメリットを指摘すればよい。なお，H27のデメリットに関しては，長期的な原価改善の限界を指摘することになる。(問題４－７参照)

注意

★8 いわゆる第１法と第２法の比較と混同してはならない。それらは，正常仕損費を原価標準に含める方法(現実的標準原価)の採用を前提として，含め方のアプローチの相違を扱ったものである。(問題４－８参照)

ワンポイント

★9 正常減損費を含めた原価標準(現実的標準原価)に変更することで，それは新人工員にとっても短期的に達成可能な目標となり，動機づけに資するという点を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-7　理想標準原価を原価管理に使用する意義　重要度A　典型度A

仕損ゼロを志向する現代企業において，原価管理用の標準原価として理想標準原価を使用する意義について，現実的標準原価を使用する場合と比較して説明しなさい。

解　答

現実的標準原価は正常仕損費を含むため，これを原価管理に使用したところで，正常仕損費は良品の原価に埋没し，将来的に回避すべき無駄を完全に明示することができない。その結果，仕損ゼロの達成に向けた動機づけが弱く，長期的な原価改善に限界が生じることになる。

この点，理想標準原価は正常仕損費を含まないため，これを原価管理に使用することにより，将来的に回避すべき無駄を完全に明示することが可能となる。その結果，仕損ゼロの達成に向けた動機づけをより効果的に行うことができるという意義がある。

logical flowchart

現実的標準原価	理想標準原価
↓	↓
正常仕損費を含む	正常仕損費を含まない
↓	↓
正常仕損費は良品の原価に埋没★1	正常仕損費は原価差異として把握される
↓	↓
将来的に回避すべき★2無駄を完全に明示できない	将来的に回避すべき★2無駄を完全に明示できる
↓	↓

理想標準原価を使用することにより
仕損ゼロの達成に向けた動機づけをより効果的に行うことができる
（現実的標準原価では長期的な原価改善★3に限界が生じる）

key word

正常仕損費，回避すべき無駄，仕損ゼロ，動機づけ，原価改善

ワンポイント

★1 正常仕損費を原価標準に組み込む方法として度外視法に対応する第1法と非度外視法に対応する第2法のいずれを採用するとしても，正常仕損費は完成品や月末仕掛品の標準原価に算入される。
★2 正常仕損であれ異常仕損であれ，回避すべき無駄であることに変わりはない。

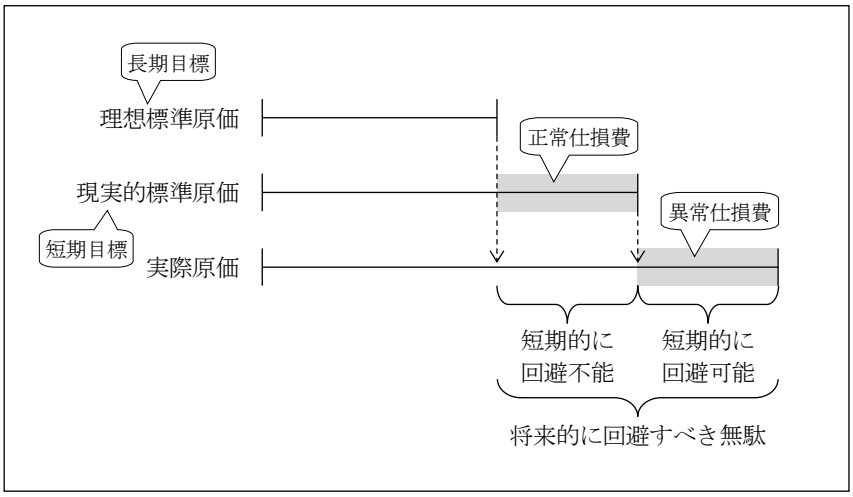
用語解説

★3 **原価改善**
現行製品の量産段階において，製造条件を不断に変更することにより，実際原価を標準原価以下に引き下げる活動をいう。
(問題10-3・問題10-13参照)

解　説

仕損ゼロ(zero defect：ＺＤ)というのは製造企業における究極的な目標であり，それ自体はスローガンの域を出るものではない。ただし，仕損の発生を出来る限り少なく抑えることが望ましいことはいうまでもないのであって，そのためには，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必要がある。そこで，仕損費の可視化の程度が問題となるが，正常仕損費をも明示しうるという点において，現実的標準原価を使用する場合よりも，理想標準原価を使用する場合の方が優れているといえる。確かに，正常仕損費は現状の製造プロセスに固有の無駄であり，短期的にはその発生を回避することは不可能であるが，ＺＤを追求する限りは将来的に回避すべき無駄であり，そのような将来の原価低減目標を経常的に把握することに大きな意義が認められるのである。

ただし，理想標準原価を使用する場合には，現実的標準原価を併用することが望ましいと考えられる。これにより，事前統制段階の現場管理者や作業員の動機づけにも配慮することができるし★4，事後統制段階では，現実的標準原価を媒介として全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ことができるからである★5(図表４－９)。



図表４－９　理想標準原価を使用した原価管理

過去問

H23論文式　第１問－問題２　問３

現在では理想標準も実施されるようになったが，その理由について説明しなさい★6。

H24論文式　第１問－問題１　問１

当社では原価標準に仕損費を含めていない。この方法のメリットとデメリットをそれぞれ１つ述べなさい★6★7。

Ｒ１論文式　第１問－問題２　問２⑸改題

理想標準原価は，我が国の「原価計算基準」でいう制度としての標準原価ではないが，どのような目的で用いられると考えられるか，簡潔に答えなさい★8。

Ｒ４論文式　第１問－問題２　問４改題

理想標準原価のメリットを改善活動の責任者の観点から述べなさい★6。

復習

★4 短期的な動機づけという観点においては，理想標準原価よりも現実的標準原価の方が優れていた。
(問題４－５・問題４－６参照)

ワンポイント

★5 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，短期的にその責任を追及すれば，かえって仕損削減に向けての動機づけを損なう危険性がある。

ワンポイント

★6 いずれも仕損費を含める現実的標準原価との比較を念頭に，理想標準原価の原価管理上のメリットを指摘すればよい。なお，H24のデメリットに関しては，理想標準のみを使用すれば，短期的にかえって仕損削減に向けての動機づけを損なう危険性があることを指摘すればよい。
★7 問題４－６で確認したH27の問題と逆の問い方である。
★8 仕損ゼロの達成に向けたモチベーションを長期的に喚起する原価管理目的で用いられることを指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-8　原価標準に正常仕損費を組み込む方法　重要度B　典型度A

原価標準に正常仕損費を組み込む方法としては，原価要素別の標準消費量に正常仕損の余裕分を組み込んで補正する方法(第１法)と，正味標準原価に正常仕損費を特別費として加算する方法(第２法)の２つがある。そこで，①月末仕掛品の評価と②原価差異の分析のそれぞれの観点から，第１法と第２法の相違点を説明しなさい。

解　答

①　月末仕掛品の評価の観点

第１法では，原価要素別の標準消費量の中に正常仕損の余裕分を含めているため，仕損の発生時点にかかわらず，月末仕掛品は自動的に正常仕損費を負担することになる。この点，第２法では，正常仕損費を特別費として加算するため，これを分離把握し，関係する良品のみに負担させることができる。

②　原価差異の分析の観点

第１法では，原価差異の分析に際して仕損を度外視するため，異常仕損費が原価差異に混入する上に，標準消費量の計算も不正確になる。この点，第２法では，原価差異の分析に際して仕損を度外視しないため，異常仕損費を分離することができる上に，標準消費量も正確に計算することができる。

logical flowchart

第１法
↓
原価要素別標準消費量の中に正常仕損の余裕分を組み込む

↓	↓
仕損費の負担関係・負担割合を考慮できない	原価差異分析に際して仕損を度外視する★1
↓	↓
①月末仕掛品は正常仕損費を自動的に負担	②原価差異の中に異常仕損費が混入標準消費量の計算が不正確になる

第２法
↓
正味標準原価に正常仕損費を特別費として加算する

↓	↓
仕損費の負担関係・負担割合を考慮できる	原価差異分析に際して仕損を度外視しない★2
↓	↓
①正常仕損費は関係する良品のみに負担させる	②異常仕損費を分離できる標準消費量を正確に計算できる

key word

正常仕損費，負担関係，負担割合，度外視，異常仕損費，標準消費量

ワンポイント

★1 第１法において，原価差異の計算と分析に際して，仕損度外視後の当月投入量を基礎とするのは，仕損品を含む当月投入量を基礎とすれば，正常仕損分が二重に計算されてしまうからである。

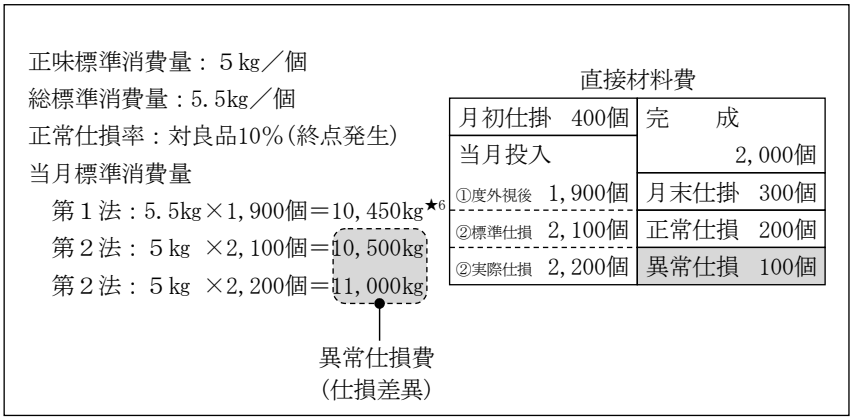
★2 第２法において，原価差異の計算と分析に際して，仕損品を含む当月投入量を基礎とするのは，仕損度外視後の当月投入量を基礎とすれば，仕損品の標準原価(標準消費量)が計上されないからである。

解　説

①月末仕掛品の評価における相違点は，実際総合原価計算における度外視法（第１法に対応）と非度外視法（第２法に対応）の相違点と同じように考えればよい★3。第１法では，原価要素別の標準消費量の中に正常仕損の余裕分を含むため，直接材料費と加工費の各計算区分において正常仕損費を自動的に負担させることになり，第２法と比べて計算が不正確になる。具体的には，月末仕掛品の加工費進捗度＜仕損の発生時点の加工費進捗度の場合は，負担関係を無視する結果として計算が不正確になるし，仕損の発生時点の加工費進捗度＜月末仕掛品の加工費進捗度の場合は，負担割合を無視する結果として計算が不正確になる★4。

一方，②原価差異の分析における相違点は，生産データ上の仕損の取り扱いに関連する（図表４-10）。第１法における原価要素別の標準消費量は，正常仕損の余裕分を含む総標準消費量であるため，原価差異の分析に際しては，仕損度外視後の当月投入量を基礎とする。その結果，異常仕損費を分離することができず，それは原価差異の中に混入する。この点，第２法における原価要素別の標準消費量は，正常仕損の余裕分を含まない正味標準消費量であるため，原価差異の分析に際しては，仕損品を含む当月投入量を基礎とし，標準仕損ベースの当月投入量に対する標準消費量と実際仕損ベースの当月投入量に対する標準消費量の差として，異常仕損費（仕損差異）を分離することができる。

なお，第１法における原価差異の分析に際して，標準消費量が不正確になるのは，仕損度外視後の当月投入量に正常仕損の余裕分を含む製品単位当たりの総標準消費量を乗じる結果，月初・月末の仕掛品からも仕損が発生済みと仮定することになるからである★5（図表４-10）。



図表４-10　第１法と第２法の標準消費量の計算の比較

過去問

H15論文式２次　第５問－問題２　問５⑵

このような標準原価表（第１法の原価標準）を作成する意義を簡潔に述べなさい★7。

H30論文式　第１問－問題２　問２

当工場では原価標準を設定する場合に，標準消費量に正常減損分を含めていない。この方法により，⑴原価標準がどのような特徴をもつのか，また⑵モチベーションの向上以外に経営管理上のどのようなメリットをもたらすのか，それぞれ一つずつ述べなさい★8。

参照

★3 度外視法と非度外視法の計算結果が相違する理由（問題３-４）

ワンポイント

★4 仕損の発生時点の加工費進捗度＜月末仕掛品の加工費進捗度の場合，月末仕掛品からは既に完成品と同じだけ仕損が発生済みであるため，本来は実在量に基づいて正常仕損費を負担すべきであるが（第２法），第１法によれば直接材料費と加工費の各計算区分で自動的に正常仕損費の負担計算を行うため，正常仕損費中の加工費は加工換算量に基づいて計算されるからである。

★5 仕損度外視後の当月投入量に製品単位当たりの総標準消費量を乗じるということは，完成品，月末仕掛品，月初仕掛品のそれぞれに同様の計算を行っていることに等しい。★6を参照のこと。

ワンポイント

★6 この計算は，5.5kg×2,000個（完成）＋5.5kg×300個（月末）－5.5kg×400個（月初）という計算と等価である。しかしながら，月初・月末の仕掛品は仕損の発生時点に未到達であるため，本来は，5.5kg×2,000個（完成）＋５kg×300個（月末）－５kg×400個（月初）と計算すべきである。この場合，標準消費量は10,500kgとなり，第２法のそれと一致する。

★7 正確な製品原価の計算と原価管理のいずれの見地においても，第１法の原価標準は第２法の原価標準に劣る。したがって，これを作成する意義としては，計算が相対的に簡単である点や「原価計算基準」が想定する度外視法と整合的な計算となる点などに求める他ない。

★8 いわゆる第２法の原価標準の特徴が問われている。⑴は正常減損費を含まない正味標準原価とこれを含む総標準原価の双方が示される点，⑵は正常減損率を超えて発生した異常減損費を原価差異とは区別して把握できる点を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-9　標準原価の製造予算への利用　重要度A　典型度B

我が国の「原価計算基準」によれば，現実的標準原価は，「原価管理に最も適するのみでなく，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」としている★1。そこで，現実的標準原価を予算編成に利用するに当たっての留意点について説明しなさい。

参照
★1「原価計算基準」 4(1)-2

解　答

現実的標準原価では，努力すれば短期的に達成可能な高い能率水準を予定するため，一定の不利差異の発生が見込まれる。したがって，これを単純に積み上げてそのまま製造予算とすれば，資金予算の統制に不備が生じる危険性がある。

以上より，予算編成に現実的標準原価を利用する場合には，これに一定の期待差異を加味し，実際原価に近似するように修正する必要があることに留意すべきである。

logical flowchart

現実的標準原価
↓
努力すれば短期的に達成可能な高い能率水準を予定
（達成可能高能率）
↓
一定の不利差異の発生が見込まれる
（現実的標準原価＜実際原価）
↓
そのまま製造予算に使用すれば
資金予算の統制に不備が生じる危険性あり★2
（現実的標準原価＝予算原価＜実際原価）
↓
一定の期待差異を加味する必要
（現実的標準原価＋期待差異＝予算原価≒実際原価）

ワンポイント
★2 より簡単に言えば，資金がショートする危険性があるということである。

key word

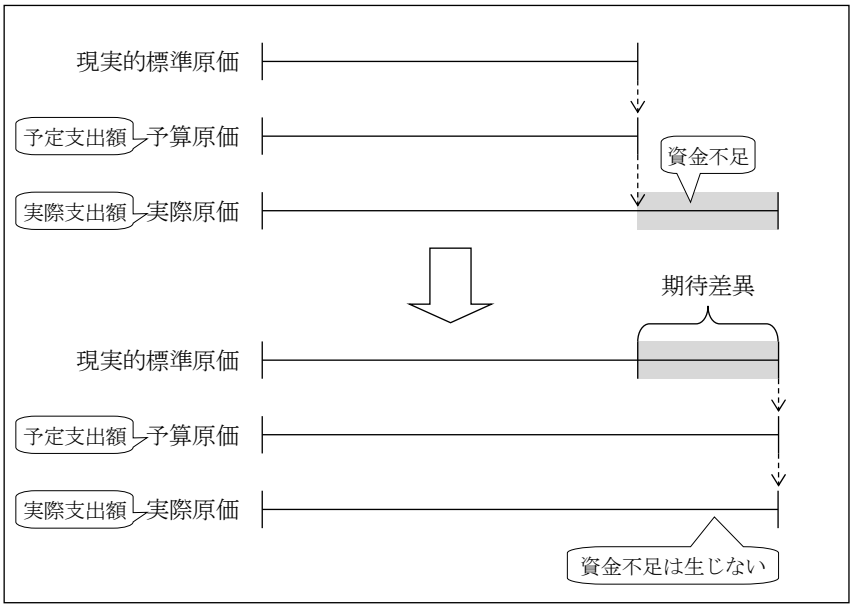
達成可能高能率，不利差異，製造予算，資金予算，期待差異

解　説

標準原価は，科学的，統計的調査に基づいて設定されるため，これをもとに製造予算を作成することによって，予算に信頼性を付与することができるというメリットがある。ただし，標準原価はあくまでも「信頼しうる基礎」を提供するのみであって★3，製造予算の作成に当たってこれをそのまま使用することには問題がある。

ここで，標準原価といえば，現実的標準原価を指すのが通常であるが，現実的標準原価では，事前統制段階の動機づけ目的から，努力すれば短期的に達成可能な高い能率水準(達成可能高能率)が予定されている。つまり，事後統制段階では，不利差異の発生が予定されているといってよい★4。したがって，仮に，これを単純に積み上げて算定した製造予算に基づいて資金予算を編成すれば，現実にはより多くの現金支出が必要になる結果として，資金繰りに大きな問題が生じることになる。そのため，現実的標準原価を予算編成に利用する場合には，これに一定の期待差異を加味しなければならないのである。

なお，「原価計算基準」では，予算編成に適する標準原価として，予定原価(理論上の表現では見積原価ないし原価見積)を挙げている。予定原価は実際原価に近似するように設定されるものであるから，予め期待差異を含んでいると考えられるからである(図表４-11)。



図表４-11　標準原価と予算原価の関係

過去問

H19論文式　第２問－問題１　問２

経営企画部長は，製造部長と経理部長に，なぜ大きな売上原価差異が生じているかを聞いたところ，製造部での原価管理の必要性から，通常の作業状態では原価差異が生じる高い目標レベルの標準原価を設定しており，予算においても当該標準原価を用いて予算における売上原価を算定していたことが分かった。このことについて，予算の果たすべき機能と事業活動への影響を述べなさい★5。

参照

★3「原価計算基準」40(3)

復習

★4 したがって，原価業績の評価に際しては，不利差異を全く否定するのではなく，不利差異を前提とした評価を行うことが求められた。(問題４-６参照)

ワンポイント

★5 予算の果たすべき機能として，貨幣単位という統一的価値尺度に基づく全社的な諸活動の調整を指摘した上で，高い目標レベルの標準原価をそのまま予算原価として使用すれば，資金予算の統制に不備が生じる危険性があるという影響を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-10　改訂頻度に基づく標準原価の分類　重要度B　典型度B

標準原価をその改訂頻度の観点から２つに分類し，それぞれのメリット・デメリットを説明しなさい。

解　答

標準原価は，その改訂頻度の観点から当座標準原価と基準標準原価に分類される。

当座標準原価とは，生産の基本条件が変化した場合は勿論のこと，価格水準や能率水準が変化した場合でも，標準が適用される製品の製造環境の現状に即するように適宜改訂される標準原価をいう。したがって，現状に即した原価管理や棚卸資産評価を行いうるというメリットがある反面，標準の改訂に手間とコストを要するというデメリットがある。

他方，基準標準原価とは，生産の基本条件が変化しない限り，価格水準や能率水準が変化しても改訂しない標準原価をいう。したがって,改訂の手間を要さず,実際原価の変動傾向を知りうるというメリットがある反面，現状に即した原価管理や棚卸資産評価を行うことができないというデメリットがある。

logical flowchart

当座標準原価	基準標準原価
↓	↓
現状に即するように適宜改訂	生産の基本条件が
（価格・能率水準の変化も反映）	変化しない限り改訂しない
↓	↓
現状に即した	改訂の手間がない
原価管理や棚卸資産評価が可能	実際原価の変動傾向を知りうる★1
（メリット）	（メリット）
↑↓	↑↓
改訂に手間とコストを要する	現状に即した
（デメリット）	原価管理や棚卸資産評価が不可能
	（デメリット）

key word

生産の基本条件，価格水準，能率水準，原価管理，棚卸資産評価
改訂の手間とコスト，実際原価の変動傾向

ワンポイント

★1 基準標準原価のメリットは当座標準原価のデメリットに対応するが，当座標準原価のデメリットとして，実際原価の変動傾向が分からないという指摘は通常行われない。基準標準原価を採用する場合には，長期に渡って固定された標準原価との関係で実際原価の推移を指数化できるというだけであって，しばしば改訂される当座標準原価を採用する場合でも，実際原価の推移自体は観察可能だからである。

解　説

標準原価は，設定後これをしばしば改訂するのか，あるいは改訂せずに固定しておくのか，すなわち，その改訂事由と改訂頻度の観点から，当座標準原価と基準標準原価に分類される(図表４-12)。

ここで，機械設備，生産方式等，生産の基本条件が変化した場合に標準原価を改訂するのは当然であり，当座標準原価と基準標準原価の相違は，価格水準や能率水準の変化を改訂事由とするか，という点にある。この点，原価管理や棚卸資産評価の観点からすれば，現状に即するように適宜改訂を行う当座標準原価の方が望ましいことは言うまでもない。したがって，標準原価といえば当座標準原価を指すのが通常であり，「原価計算基準」においても当座標準原価の採用を前提としている★2。

なお，基準標準原価は，原価管理や棚卸資産評価という観点からすると問題があるが，長期に渡って固定されるため，実際原価の変動傾向を知る尺度ないし指数の役割を果たすという貢献があることに注意する★3。

	当座標準原価	基準標準原価
改訂事由	生産の基本条件の変化 価格・能率水準等の変化	生産の基本条件の変化
長　　所	現状に即した原価管理や 棚卸資産評価が可能	改訂の手間がない 実際原価の変動傾向を知りうる
短　　所	改訂に手間とコストを要する	現状に即した原価管理や 棚卸資産評価が不可能
代 表 例	現実的標準原価★4	理想標準原価★5

図表４-12　当座標準原価と基準標準原価の比較

過去問

Ｒ７論文式　第２問－問題１　問４改題

製品Ｂについて，予算実績比較を行い，販売活動と製造活動が営業利益の増減に与えた影響を分析すると，販売活動は営業利益にマイナスの影響を与えており，目標営業利益を達成できたのは製造課のおかげであるとの分析結果が得られた。これに対して販売課長は「その分析結果には，製品Ｂの原価標準が高く設定されて長年変更されていないことが影響している」との見解を述べた。そこで，(ア)原価標準を高く設定することが予算上の目標営業利益と実績との差異に与える影響★6，及び，(イ)高い原価標準を長年変更しないことが製造課の評価に与える影響★7，を説明しなさい。

参照

★2「原価計算基準」42

ワンポイント

★3 実際原価の変動傾向を知る指数の役割を果たすという特徴から，基準標準原価はインフレーションの際に使用されるといわれる。

★4 現実的標準原価は，価格，能率，操業度といった諸条件の変化に伴い，しばしば改訂される標準原価であり，当座標準原価の代表例として位置づけられる。
(「原価計算基準」４(1)-2参照)

★5 生産の基本条件の変化がない限り，理想標準原価は一定であることから，理想標準原価は基準標準原価の代表例として位置づけられる。

ワンポイント

★6 予算上の製造原価が過大に計上される結果，目標営業利益は過少計上となり，その分だけ実績との差異について有利差異が生じやすくなるという点を指摘すればよい。

★7 努力せずとも実際原価を標準原価以下に抑えることが可能となり，製造課の業績が本来あるべき評価と比べて過大に評価されるという点を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-11　直接費と間接費の標準の相違　重要度A　典型度B

製造直接費と製造間接費のそれぞれについて，製品原価計算用の標準と原価管理用の標準の関係を説明しなさい。

解　答

製造直接費は通常製品単位当たりで発生する変動費であるため，製品単位当たりで設定した原価標準に実際生産量を掛ければ，それがそのまま達成すべき原価の目標(予算許容額)を表す。したがって，製品原価計算用の標準と原価管理用の標準を区別する必要はない。

一方，製造間接費は総額で発生する固定費を含むため，製品単位当たりで設定した原価標準に実際生産量を掛けたところで，それがそのまま達成すべき原価の目標(予算許容額)を表すわけではない。したがって，製品原価計算用の標準と原価管理用の標準を区別する必要がある。

logical flowchart

製造直接費
↓
通常は単位当たりで発生する変動費★1
↓
原価標準×実際生産量＝予算許容額
↓
製品原価計算用標準と
原価管理用標準の区別は不要
↓
↓
↓
直接材料費標準：標準価格×単位当たり標準消費量
直接労務費標準：標準賃率×単位当たり標準作業時間
製造間接費標準：標準配賦率×単位当たり標準作業時間
(単位当たり概念)

製造間接費
↓
総額で発生する固定費を含む
↓
原価標準×実際生産量≠予算許容額
↓
製品原価計算用標準と
原価管理用標準を区別する必要
↓　↓
製品原価計算用標準　原価管理用標準
↓　↓
間接費予算
(総額概念)

key word

変動費，固定費，原価標準，実際生産量，達成すべき原価の目標

ワンポイント

★1 固定給制を採用する場合，直接労務費は支払形態からすると固定費であるが，消費形態からすると変動費としての性格を強く有している。
(問題4-23参照)

解　説

「原価計算基準」によれば，製造直接費の標準は，価格標準と物量標準の積として製品単位当たりで算定することになっているのに対し，製造間接費の標準については，部門間接費予算として総額で算定することになっている★2。これは，原価管理目的を重視した規定であるといわれる。なぜなら，製造間接費に限っては，製品単位当たりで算定した製品原価計算用の標準(原価標準)とは別に，原価管理用の標準(目標)を責任区分別の間接費予算という形で別個に算定する必要があり，２つの標準のうち，原価管理用の標準について規定しているからである。

ここで，製造間接費の中には固定費を多く含むため，製品単位当たりで算定した製品原価計算用の標準(原価標準)に実際生産量を掛けたところで，標準配賦率の算定に際して固定費を変動費と擬制している以上，当該実際生産量における製造間接費の発生目標額を示すことはできない★3。そこで，製造間接費の管理においては，総額としての間接費予算を管理標準として使用することになるが★4，これは，製造間接費の管理方法が，実際原価計算と標準原価計算の領域で殆ど差がないこと★5，標準原価管理といえば通常は製造直接費(変動費)の管理を指し，製造間接費(固定費)の管理には標準原価管理が馴染まないことを意味している★6。

	製造直接費	製造間接費
原　価　態　様	通常は変動費	変動費と固定費
物量標準の設定	可能	不可能
管　理　方　法	単位当たり標準に基づく物量管理	責任区分別の予算に基づく金額管理
製品原価計算用標準	原価標準	原価標準
原価管理用標準	原価標準	間接費予算★4

図表４-13　直接費と間接費の標準の比較

過去問

H28論文式　第１問－問題２　問４

製造間接費に対する原価管理方法を製造直接費に対する原価管理方法と比較して述べなさい★7。

参照

★2「原価計算基準」41

復習

★3 全部原価計算を基礎とする限り，固定費を変動費と擬制する必要が生じるため，製造間接費を製品別に集計することと，製造間接費という原価を管理することとは，全くの別問題として明確に区別しなければならなかった。(問題１-11参照)

ワンポイント

★4 製造間接費の中には変動費も含まれるため，間接費予算としては固定予算よりも変動予算の方が望ましいことは言うまでもない。(問題１-14参照)

★5 標準原価計算では能率差異が追加的に生じるが，実際原価計算であれ，標準原価計算であれ，間接費の管理は費目別の予算実績比較によって行われる。(問題１-14参照)

★6 標準原価管理が馴染まない製造間接費(固定費)が増大した現代の製造環境においては，これに代わる新たな原価管理の仕組みが必要となる。(問題10-１・問題11-９参照)

★7 直接費については製品単位当たりで設定した標準に基づいて物量的な管理が行われるのに対し，固定費を含む間接費については責任区分別に設定した予算に基づいて金額的な管理が行われる旨を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-12　標準原価計算制度における勘定記入法　重要度A　典型度A

標準原価計算制度を簡潔に定義した上で，勘定記入の観点からこれを２つに分類して説明しなさい★1。

ワンポイント

★1 シングル・プランとパーシャル・プランは，勘定記入法として説明されることが多いが，本質的には標準原価計算制度の分類と見ることができる。

解　答

標準原価計算制度とは，標準原価計算を複式簿記機構と結合させ，これを常時継続的に行う方法であり，さらに，標準原価をどの計算段階で複式簿記機構の中に組み入れるかにより，シングル・プランとパーシャル・プランに大別される。

このうち，シングル・プランとは，原価財の投入高を標準原価で計算し，仕掛品勘定の借方に標準原価で記入する方法をいう。一方，パーシャル・プランとは，標準原価の組み入れを原価計算期末まで待ち，実際生産量に原価標準を乗じて標準原価を計算する一方で，原価財の投入高は実際原価で計算し，仕掛品勘定の借方には実際原価を記入する方法をいう。

logical flowchart

標準原価計算制度
↓
複式簿記機構と結合して常時継続的に行う標準原価計算
↓
複式簿記機構の中に標準原価を組み入れるタイミング

シングル・プラン	パーシャル・プラン
↓	↓
原価財の投入時点 （インプット段階）	実際生産量の確定時点 （アウトプット段階）
↓	↓
原価財の投入高を 標準原価で計算	原価財の投入高は 実際原価で計算
↓	↓
仕掛品勘定の借方に 標準原価で記入	仕掛品勘定の借方には 実際原価を記入★2

注意

★2 パーシャル・プランにおいても，仕掛品勘定の借方に計上する前月繰越（月初仕掛品）については，標準原価で記入される。

key word

複式簿記機構，標準原価，タイミング，原価財の投入（投入高），実際生産量
仕掛品勘定の借方，実際原価

解　説

実際原価計算制度では，製品別に実際原価を計算することから，仕掛品勘定は借方・貸方ともに実際原価で記入される。この点，標準原価計算制度では，実際原価の製品別集計を行わず★3，標準原価で製品原価を計算することから，少なくとも仕掛品勘定の貸方は標準原価で記入される。すなわち，シングル・プランとパーシャル・プランの相違は，仕掛品勘定の借方を標準原価で記入するか実際原価で記入するかという点に求められる。

シングル・プランでは，原価財の投入高を標準原価で計算し，仕掛品勘定の借方に標準原価で記入する★4。したがって，原価差異は材料勘定や賃金勘定において認識され，仕掛品勘定は借方・貸方ともに標準原価という単一種類(single)の原価で記入される(図表４-14)。

一方，パーシャル・プランでは，その期間の実際生産量(完成品数量と月末仕掛品完成品換算量)が確定する原価計算期末まで標準原価の複式簿記機構への組み入れを待ち，仕掛品勘定の借方には原価財の投入高を実際原価で記入する★5。したがって，仕掛品勘定には標準原価が部分的(partial)に記入され，借方記入された実際原価との差において原価差異が認識される(図表４-14)。

なお，これらは厳密に言えば製造直接費の勘定記入法であり，製造間接費の記帳は別問題と捉えられる。ただし，製造直接費の場合に準じ，シングル・プランにおいては標準配賦額を，パーシャル・プランにおいては実際発生額を仕掛品勘定の借方に記入するのが通常である。

仕掛品勘定は貸借ともに標準原価という単一種類(single)の原価で記入される。

標準原価計算制度において，仕掛品勘定の貸方は必ず標準原価で記入される

		仕掛品勘定		原価差異	
		借方	貸方	材料・賃金勘定	仕掛品勘定
シングル・プラン	直接材料費	標準原価 (SP×SQ)	標準原価 (SP×SQ)	価格差異 数量差異	—
	直接労務費	標準原価 (SLR×SH)	標準原価 (SLR×SH)	賃率差異 時間差異	—
パーシャル・プラン	直接材料費	実際原価 (AP×AQ)	標準原価 (SP×SQ)	—	価格差異 数量差異
	直接労務費	実際原価 (ALR×AH)	標準原価 (SLR×SH)	—	賃率差異 時間差異

仕掛品勘定には標準原価が部分的(partial)に記入される

図表４-14　シングル・プランとパーシャル・プランの比較

過去問

H16論文式２次　第５問－問題１　問３

シングル・プランを採用するための必要条件を述べなさい★6。

復習

★3 実際原価計算制度と標準原価計算制度の相違は，製品別に実際原価の計算を行うか否かという点にあった。
(問題４－３参照)

ワンポイント

★4 仕掛品勘定の借方に標準原価で記入するということは，(借)仕掛品××　(貸)材料××という仕訳を標準原価で行っていることを意味する。つまり，個別生産やロット生産を採用しており，事前に生産量が確定していること，別言すれば，事前に標準原価の総額が分かっていることが前提となる。
(問題４-16参照)

★5 仕掛品勘定の借方に実際原価で記入するということは，(借)仕掛品××　(貸)材料××という仕訳を実際原価で行っていることを意味する。つまり，連続生産を採用しており，生産量は原価計算期末になって事後的に確定すること，別言すれば，標準原価の総額は原価計算期末になって初めて判明することが前提となる。この場合，期中の原価財の投入に関する仕訳は実際原価によらざるを得ないということである。
(問題４-16参照)

ワンポイント

★6　★4で見た通り，個別生産やロット生産を採用しており，事前に生産量が確定していること，別言すれば，事前に標準原価の総額が分かっていることが必要条件となる。なお，あくまでも必要条件であるから，生産量が事前に確定しており，インプット法やシングル・プランを採用可能な場合に，それらを必ず採用しなければならないというわけではない。
(問題４-16・問題４-17参照)

M.Ikebe@CPA

問題4-13　修正パーシャル・プランのメリット　重要度B　典型度A

修正パーシャル・プランは，責任会計の見地★1においてパーシャル・プランよりも優れているといえるが，その理由を説明しなさい。

解　答

修正パーシャル・プランとは，直接材料費や直接労務費の各仕掛品勘定の借方に，標準価格(標準賃率)で計算した実際原価を記入する方法をいう。

この方法によれば，仕掛品勘定において認識されるのは数量差異や作業時間差異のみであり，価格差異や賃率差異は認識されない。つまり，工程管理者にとって管理不能な差異を原価業績報告書に含めることがないため，責任会計の見地においてパーシャル・プランよりも優れているといえるのである。

logical flowchart

修正パーシャル・プラン
↓
直接材料費や直接労務費の仕掛品勘定の借方には
標準価格(標準賃率)で計算した実際原価★2を記入
↓
価格差異や賃率差異（一般に管理不能★3）→ 仕掛品勘定で認識されない
数量差異や作業時間差異（一般に管理可能★3）→ 仕掛品勘定で認識される
↓
原価業績報告書は仕掛品勘定をベースに作成
↓
工程管理者★4にとって管理不能な差異を予め排除できる
（工程管理者★4にとって管理可能な差異のみを反映できる）
↓
責任会計の見地においてパーシャル・プランよりも優れている

key word

標準価格，実際原価，仕掛品勘定の借方，工程管理者，管理不能，価格差異
原価業績報告書

ワンポイント

★1 責任会計の見地においてであるから，本問においては，工程管理者にとっての原価差異の管理可能性がポイントとなる。別言すれば，管理可能性への言及を欠く答案はかなり印象が悪いということである。

ワンポイント

★2 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。
(「原価計算基準」 4(1)-1参照)

注意

★3 本問の解答においてそれほど強調する必要はないが，あくまでも「一般に」である。価格差異が必ず管理不能で，数量差異が必ず管理可能というわけではない。(問題4-20参照)

ワンポイント

★4 「現場管理者」としても特に問題はないが，仕掛品勘定は工程ごとに設定されるため，修正パーシャル・プランの理論では「工程管理者」とするのが通常である。なお，原価計算の世界で「現場管理者」とは製造現場の管理者を指し，その中には工程管理者や工程内の各作業区分の管理者などが含まれる。いずれにしろ，用語の使い分けに神経質になる必要はない。

解　説

ここで，修正パーシャル・プランについて改めて定義するならば，「直接材料費については標準価格と実際消費量の積を，直接労務費については標準賃率と実際作業時間の積を，それぞれ仕掛品勘定の借方に記入する方法★5★6」ということになる(図表４-15・図表４-16)。したがって，原価差異のうち，価格差異(賃率差異)は材料勘定(賃金勘定)において，数量差異(作業時間差異)は仕掛品勘定において認識される。

ここで，工程管理者の原価業績報告書の作成は当該工程の仕掛品勘定がベースとなるため，仕掛品勘定は，工程管理者の管理可能性に準じて記入されていることが望ましい。すなわち，責任会計の見地からすれば，一般に管理不能とされる価格差異や賃率差異は仕掛品勘定から予め排除されていることが望ましいのであって，その意味において，修正パーシャル・プランはパーシャル・プランよりも優れた方法であるといえる。

ワンポイント

★5 仕掛品勘定は原価要素別に設定されるため，直接材料費についてのみ修正パーシャル・プランを採用し，直接労務費については通常のパーシャル・プランを採用するといったやや歪な方法も考えられる。

★6 修正パーシャル・プランは製造直接費の勘定記入法であり，製造間接費の記帳は別問題と捉えられる。製造間接費については，パーシャル・プランの場合に準じ，実際発生額を仕掛品勘定の借方に記入するのが通常である。この場合，「製造間接費差異は全て仕掛品勘定から振り替えられる」という指示が与えられることが多い。

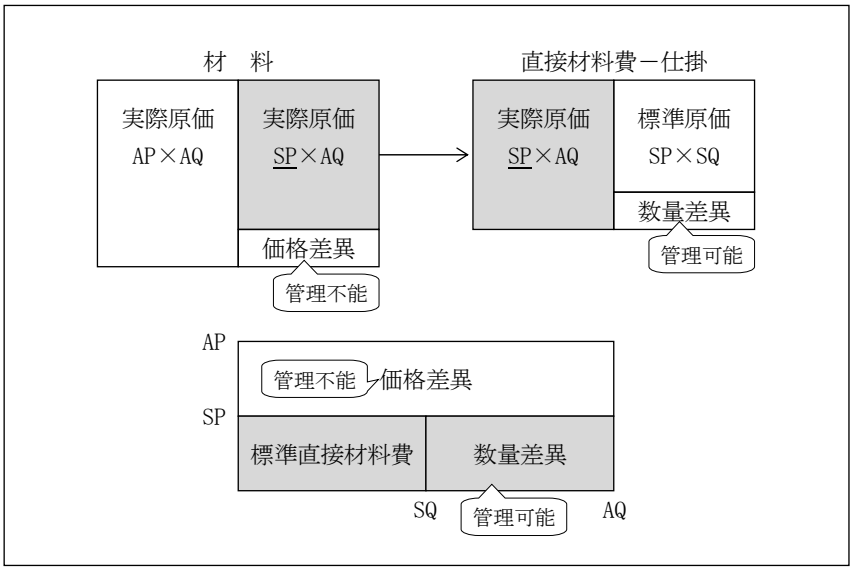
		仕掛品勘定		原価差異	
		借方	貸方	材料・賃金勘定	仕掛品勘定
パーシャル・プラン	直接材料費	実際原価 (AP×AQ)	標準原価 (SP×SQ)	—	価格差異 数量差異
	直接労務費	実際原価 (ALR×AH)	標準原価 (SLR×SH)	—	賃率差異 時間差異
修正パーシャル・プラン	直接材料費	実際原価 (SP×AQ)	標準原価 (SP×SQ)	価格差異 (管理不能)	数量差異 (管理可能)
	直接労務費	実際原価 (SLR×AH)	標準原価 (SLR×SH)	賃率差異 (管理不能)	時間差異 (管理可能)

標準単価で計算した実際原価を仕掛品勘定の借方に記入する

仕掛品勘定には標準原価が部分的(partial)に記入される

仕掛品勘定には管理可能差異のみが記入される

図表４-15　パーシャル・プランと修正パーシャル・プランの比較



図表４-16　修正パーシャル・プランの勘定記入

M.Ikebe@CPA

問題4-14　パーシャル・プランの問題点　重要度C　典型度C

間接材料費や間接労務費の記帳に関連してパーシャル・プランの問題点を説明し，解決法を示しなさい。

解　答

パーシャル・プランでは，仕掛品勘定ではじめて標準価格や標準賃率を使用するため，間接材料としての消費額や間接作業・手待時間に関する消費賃金は，直接材料費や直接労務費と同様に，実際価格や実際賃率で計算・記帳することになる。その結果，間接材料の価格差異や間接作業・手待時間に関する賃率差異が製造間接費の実際発生額の中に混入し，予算差異を純粋に把握することができないという問題がある。

この問題点を解決するためには，修正パーシャル・プランを採用し，間接材料費や間接労務費を標準価格や標準賃率で計算・記帳すればよい。

logical flowchart

パーシャル・プラン	修正パーシャル・プラン
↓	↓
仕掛品勘定ではじめて 標準価格や標準賃率を使用 （直接費は実際単価で計算・記帳）	材料勘定や賃金勘定で 標準価格や標準賃率を使用 （直接費は標準単価で計算・記帳）
↓	↓
間接費も実際単価で計算・記帳	間接費も標準単価で計算・記帳
↓	↓
間接材料の価格差異や 間接作業の賃率差異が 間接費の実際発生額に混入	間接材料の価格差異や 間接作業の賃率差異は 間接費の実際発生額を構成しない
↓	↓
予算差異を純粋に把握できない★1	予算差異を純粋に把握できる★1

key word

実際価格，実際賃率，間接材料の価格差異，間接作業の賃率差異，予算差異
修正パーシャル・プラン

ワンポイント

★1 製造間接費の予算差異は，製造間接費資源の浪費ないし節約を見るものであるから，価格や賃率の変動の影響は含めるべきでない。

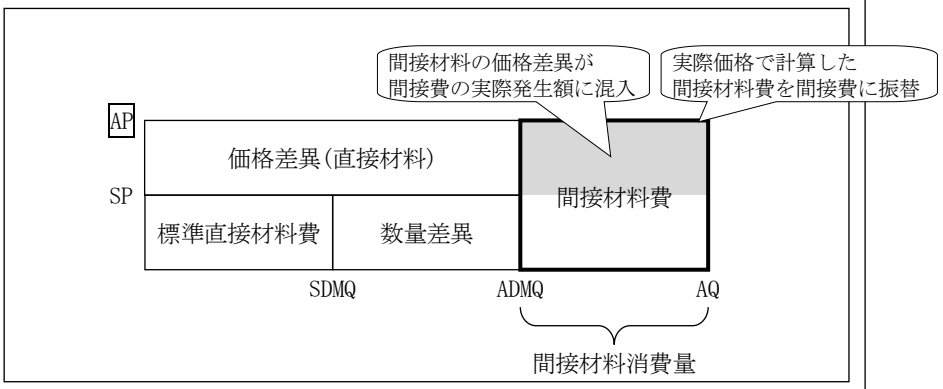
解　説

標準原価計算の計算問題では，間接材料消費量や間接作業・手待時間といったデータは通常出てこない。ただし，それは資料上与えられないというだけであって，現実には勿論存在する★2。そこで，それら間接材料費や間接労務費が，どのように計算・記帳されるのかが問題となる。

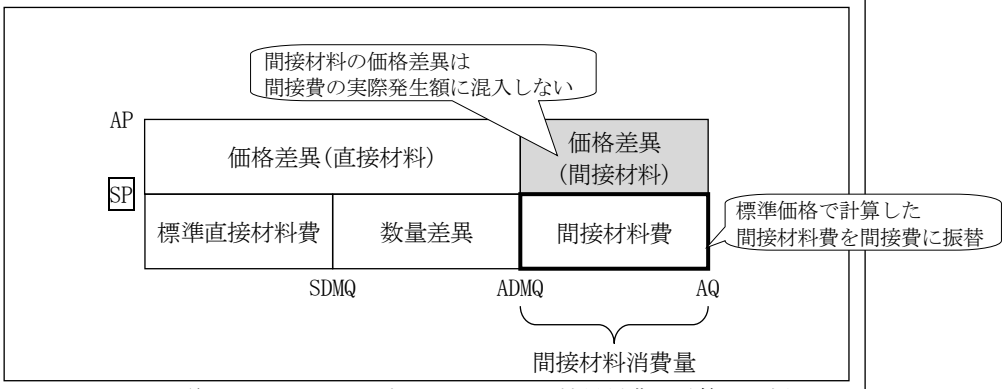
この点，パーシャル・プランのもとでは，材料勘定や賃金勘定で標準価格や標準賃率を使用することはないから，直接材料費や直接労務費と同様に，間接材料費や間接労務費も実際価格や実際賃率で計算・記帳するのが通常である。その結果，間接材料の価格差異や間接作業の賃率差異が製造間接費の実際発生額の中に混入し，予算差異の発生原因が不明確になるという問題がある(図表４-17)。これに対して，修正パーシャル・プランのもとでは，材料勘定や賃金勘定で標準価格や標準賃率を使用することから，間接材料費や間接労務費も標準価格や標準賃率で計算・記帳するのが通常である。その結果，間接材料の価格差異や間接作業の賃率差異を分離することが可能となり，パーシャル・プランの問題点を解決しうるのである(図表４-18)。

ワンポイント

★2 通常は主要材料として使用される素材が補助材料として使用される場合もある。また，直接工は間接作業に従事することもあれば，無作業状態の時間もある。



図表４-17　パーシャル・プランにおける間接材料費の計算と記帳



図表４-18　修正パーシャル・プランにおける間接材料費の計算と記帳

M.Ikebe@CPA

問題4-15　原価差異の把握方法　重要度A　典型度A

原価差異の把握方法にはインプット法とアウトプット法があるが，それぞれを簡潔に定義した上で，そのメリットとデメリットを説明しなさい。

解　答

インプット法とは，原価財の製造現場への投入時点で標準実績比較を行い，その都度原価差異(不利差異)を把握する方法をいう。この方法のメリットは，早期に詳細な差異情報を入手可能であり，原価管理への役立ちが大きいという点であり，デメリットは，計算・記帳事務が煩雑になるという点である。

一方，アウトプット法とは，一期間の実際生産量が確定した後，これに原価標準を乗じて計算した標準原価と実際発生額とを比較することにより，一括的に原価差異を把握する方法をいう。この方法のメリットは，計算・記帳事務が僅少で済むという点であり，デメリットは，原価差異情報が詳細でなく，またその入手が遅延することから，原価管理への役立ちが制限されるという点である。

logical flowchart

インプット法	アウトプット法
↓	↓
原価財の投入時点で	一期間の生産量の確定時点で
その都度原価差異を把握★1★2	一括的に原価差異を把握
(シングル・プランに対応)	(パーシャル・プランに対応)
↓	↓
早期に詳細な差異情報を入手可能	差異情報が概括的，入手が遅延
↓	↓
原価管理への役立ちが大きい	原価管理への役立ちが制限される
(メリット)	(デメリット)
↑↓	↑↓
計算・記帳事務が煩雑	計算・記帳事務が僅少
(デメリット)	(メリット)

key word

原価財の投入時点，その都度，生産量の確定時点，一括的
原価管理への役立ち，計算・記帳事務

ワンポイント

★1 例えば，直接材料については，材料仕様書に指示されている標準数量をまず払い出しておく。その後，標準数量を超える出庫請求あった時点で超過材料庫出請求票を作成し，超過材料の払出とともにその都度数量差異(不利差異)が把握される。

参考

★2 インプット法と有利差異
直接材料費の数量差異を例にとれば，不利差異は超過の払出があった時点でその都度把握されるが，有利差異は生産完了時点で初めて把握される。具体的には，生産完了時点で残材があれば，貸方票を作成し，返庫とともに有利差異を計上する。

解　説

インプット法とアウトプット法は，原価差異を把握するタイミングが相違するが，原価管理のためには，原価差異を出来るだけ早期に把握するのが望ましい★3。したがって，インプット法は，原価管理を重視し，早期に詳細な差異情報を必要とする企業に適するのに対し，アウトプット法は，原価計算に要する計算事務量を最小限におさえながら標準原価計算を実施しようとする企業に適するといえる。

原価管理に関連して，把握した原価差異の発生原因を調査することを技術的分析というが，インプット法とアウトプット法ではその性質が異なる。すなわち，インプット法では，差異が生じたその度に発生原因を明らかにしつつ，差異総額を積み上げて計算するため，技術的分析は経常的調査としての性質を有する★4。一方，アウトプット法では，原価計算期末にまず差異総額を把握し，必要に応じてその発生原因の調査にとりかかるため，技術的分析は特別調査としての性質を有する★5(図表４-19)。

なお，インプット法を採用する場合でも，直接労務費の賃率差異と製造間接費の予算差異及び操業度差異の把握については，アウトプット法によらざるをえない。これらの差異を把握するためには，実際賃率や実際発生額，実際操業度を知る必要があり，それらが確定するのは月末以降となるからである(図表４-20)。

	インプット法	アウトプット法
差異の把握時点	原価財の投入時点★6	一期間の生産量の確定時点
メ　リ　ッ　ト	早期に詳細な差異情報を入手可能	計算・記帳事務が僅少
デ　メ　リ　ッ　ト	計算・記帳事務が煩雑	差異情報が概括的，入手が遅延
生　産　形　態	個別生産，ロット生産に適合	連続生産に適合
勘　定　記　入　法	シングル・プランに対応	パーシャル・プランに対応
技　術　的　分　析	経常的調査として実施	特別調査として実施

図表４-19　インプット法とアウトプット法の比較

差　異	インプット法による原価差異の把握	
	可能	不可能
直接材料費差異	価格差異★7，数量差異	―
直接労務費差異	作業時間差異	賃率差異
製造間接費差異	能率差異★8	予算差異，操業度差異

図表４-20　インプット法による原価差異の把握可能性

過去問

H16論文式２次　第５問－問題１　問１

次の文章に書かれている手続は，アウトプット法とインプット法のどちらに属するか。この手続が属する方法を答えた上で，この手続のメリットを答えなさい★9。

「直接材料に関して，標準消費量を超える払出が行われる時に超過材料庫出請求票を作成し，材料消費が標準量未満で済んだ時には直ちに貸方票を作成する。また，直接労働に関して，標準時間を超える作業が行われた時には直ちにこれを作業票に記入する。」

ワンポイント

★3 早期に差異を把握することで，その分だけ早期に是正措置を講じることが可能となるからである。ここでは，日常的原価管理(期中統制)をイメージすればよい。(問題４-４参照)

★4 例えば，直接労務費の作業時間差異については，作業時間報告書上に①標準時間，②実際時間，③差異，④差異の発生原因を逐一記入し，これに基づいて作成，提出された日報が原価管理の資料となる。

★5 アウトプット法では例外管理の考え方が採用される。(問題４-４参照)

ワンポイント

★6　★7で見る通り，購入材料価格差異(受入価格差異)の把握もインプット法の適用と見ることからすれば，厳密に言えば「原価財の投入時点又は購入時点」ということになる。

★7 ここでの価格差異は購入材料の価格差異を意味する。すなわち，購入材料を標準価格で受け入れることにより，購入材料の価格差異をその都度把握し，購買管理に役立てるのである。(問題１-６参照)

注意

★8 ここでの能率差異をいわゆるシュラッター図で分析する際の能率差異の総額でイメージしてはならない。能率差異の総額は実際操業度の合計が確定してから判明するが，例えばロット生産を行っている場合のロット別の能率差異は，標準時間を超えて作業を行った時点でその都度把握することができる。

ワンポイント

★9 この手続が属するのは言うまでもなくインプット法であり，その原価管理上の役立ちを指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★1 シングル・プランによる勘定記入は，インプット法で原価差異を把握できることが必要条件となるため，シングル・プランと生産形態の関係と捉えることもできる。

用語解説

★2 **個別生産**
1つ1つの品目を個別に生産する生産形態をいい，受注生産を前提とする。

★3 **ロット生産**
製品ごとにある数量でグルーピングし，その数量単位で生産する生産形態をいい，受注生産と見込生産のいずれにおいても採用される。

★4 **連続生産**
1つの品目を一定期間に渡って連続して生産する生産形態をいい，見込生産を前提とする。

ワンポイント

★5 原価財を標準を超えて投入する度に不利差異を把握するためには，事前にその標準投入量(上限)が判明していなければならない。

問題4-16　原価差異の把握方法と生産形態の関係　重要度B　典型度B

インプット法★1は，個別生産やロット生産には適合するが，連続生産には適合しないといわれる。インプット法を採用するために必要な条件を踏まえた上で，なぜ，個別生産★2やロット生産★3には適合するが，連続生産★4には適合しないのかを説明しなさい。

解　答

インプット法を採用するためには，その生産活動において許容される原価財の標準投入量が事前に判明していることが必要条件となる。

この点，個別生産やロット生産の場合は生産量が事前に確定しているため，原価財の標準投入量についても事前に算定することができるが，連続生産の場合は生産量は事後的に確定するため，原価財の標準投入量を事前に算定することは不可能ではなくとも困難である。

以上より，インプット法は個別生産やロット生産には適合するが，連続生産には適合しないのである。

logical flowchart

インプット法(シングル・プラン)を採用するために必要な条件
↓
原価財の標準投入量が事前に判明していること★5

↓	↓
個別生産やロット生産	連続生産
↓	↓
事前に生産量が確定	生産量は事後的に確定
↓	↓
標準投入量を事前に算定可能	標準投入量を事前に算定不可能(困難)
↓	↓
適合する	適合しない

key word

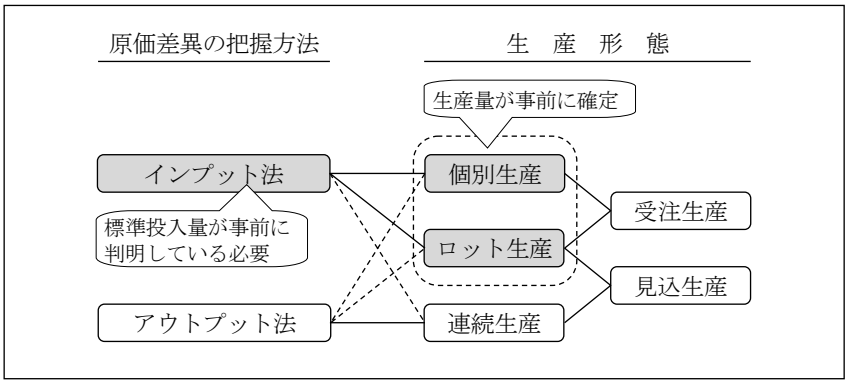
原価財の標準投入量，判明，生産量，事前，事後，確定

解　説

原価管理を重視するならば，原価差異の把握方法としてはインプット法を採用するのが望ましい★6。ただし，原価財の標準投入量（標準直接材料消費量や標準直接作業時間の総量）が事前に判明していなければ，投入時点で不利差異を把握することはできない。つまり，インプット法で原価差異を把握するためには，標準投入量算定の基礎となる生産量が事前に決まっている必要があり，生産形態としては個別生産やロット生産が前提となる。連続生産のもとでは，数量ではなく期間を区切って生産を行うため，生産量が事後的に確定する結果として，原価差異の把握はアウトプット法によるのが通常だからである(図表４-21)。したがって，見込生産を行う企業がインプット法を採用するためには，期間生産量を平準化するか，連続生産からロット生産への移行が必要になるといえる。

なお，ここでは生産形態との関係でインプット法の適用可能性について検討したが，現実にインプット法を採用するためには，超過材料庫出請求票，貸方票といった証憑類の整備が必要となる。

	個別生産	ロット生産	連続生産
生　産　量	少(確定)	中(確定)	多(未定)
生 産 形 態	受注生産	受注・見込生産	見込生産
製 品 種 類	多	中	少
段 取 頻 度	多	中	少



図表４-21　生産形態の特徴と原価差異の把握方法との関係★7★8

過去問

H13論文式２次　第６問－問題１　問２

同社では，シングル・プランへの移行を検討中である。⑴どのような条件整備が必要か，⑵またどのような手続きで差異が把握されるかを証憑類を含めて説明しなさい★9。

復習

★6 原価管理を効果的に実施するためには，早期に問題を把握して是正措置を講じる必要があり，そのためには早期に原価差異を把握し，原因を分析する必要がある。(問題４-15 参照)

注意

★7 連続生産を行う場合に，インプット法の採用が全く不可能というわけではないし，個別生産やロット生産を行う場合に，インプット法を採用しなければならないというわけでもない。
★8 見込生産を行う場合であっても，少なくともロット生産を行えばインプット法を採用しうるのであって，インプット法の採用は必ずしも受注生産を前提とするわけではない。

ワンポイント

★9 インプット法への移行を検討中と読み替えてもよい。⑴は個別生産やロット生産への移行と超過材料庫出請求票や貸方票といった証憑類の整備の必要性を指摘し，⑵では上記証憑を用いたインプット法による原価差異の把握手続を不利差異と有利差異のそれぞれについて説明すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-17　原価差異の把握方法と勘定記入法の関係　重要度B　典型度B

インプット法とアウトプット法の分類と，シングル・プランとパーシャル・プランの分類は密接な関係にあるが，分類基準は異なる。両者の分類基準の違いを明らかにした上で，対応関係を説明しなさい。

解　答

インプット法とアウトプット法の分類が原価差異を把握するタイミングの相違に基づくのに対し，シングル・プランとパーシャル・プランの分類は，複式簿記機構の中に標準原価を組み入れるタイミングの相違に基づく。

ここで，原価差異を把握するタイミングと標準原価を複式簿記機構に組み入れるタイミングは一致するのが通常であり，インプット法はシングル・プランに，アウトプット法はパーシャル・プランに対応する。ただし，分類基準は異なるため，必ずしも１対１で対応するわけではない。

logical flowchart

インプット法と
アウトプット法
↓
原価差異を
どのタイミングで把握するか
↓

シングル・プランと
パーシャル・プラン
↓
標準原価をどのタイミングで
複式簿記機構に組み入れるか
↓

原価差異を把握するタイミングと
標準原価を複式簿記機構に組み入れるタイミングは通常一致する★1
↓
インプット法はシングル・プランに対応
アウトプット法はパーシャル・プランに対応
↑↓
分類基準は異なる
↓
必ずしも１対１で対応するわけではない

key word

原価差異，標準原価，複式簿記機構，タイミング，１対１

ワンポイント

★1 原価差異は標準実績比較により把握されるのであるから，原価差異を把握するタイミングは，標準原価を計算，記入するタイミングと一致するのが通常である。

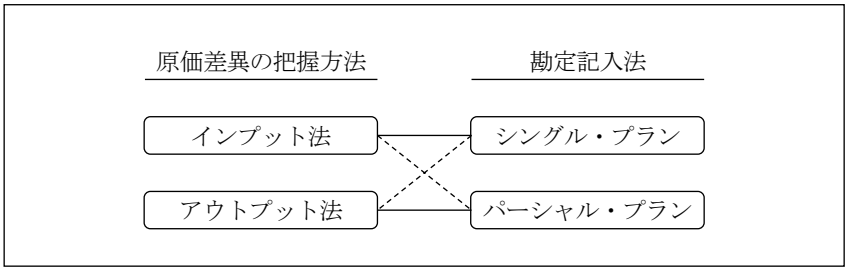
解　説

インプット法はシングル・プランに対応するが，例えば，インプット法で直接材料費の数量差異を把握するのは，その消費量をコントロールするという原価管理目的に基づくものであって，仕掛品勘定の借方に標準直接材料費を記入するためではない。正確に言えば，インプット法を採用する場合には，原価財の投入時点で標準原価が明らかであることから，シングル・プランで記帳するのが通常であるに過ぎない。

同様に，アウトプット法はパーシャル・プランに対応するが，正確に言えば，アウトプット法を採用する場合には，一期間の実際生産量が確定した時点ではじめて標準原価が明らかになるのが通常であることから，結果としてパーシャル・プランで記帳するに過ぎない。

このように，原価差異をどのタイミングで把握するかというインプット法とアウトプット法の区別と，標準原価をどのタイミングで複式簿記機構に組み入れるかというシングル・プランとパーシャル・プランの区別は全くの別概念であり，両者は密接な関係にはあるものの，必ずしも１対１で対応するわけではないし，対応する必要もない★2(図表４-22)。

ただし，現実問題として，両者が密接な関係にあることは確かであり，本問のような直接的な問題を除いては，インプット法とシングル・プラン，アウトプット法とパーシャル・プランはそれぞれほぼ同義と捉えてよい★3。



図表４-22　原価差異の把握方法と勘定記入法の関係

過去問

H16論文式２次　第５問－問題１　問２改題

アウトプット法とインプット法の分類と密接に関連する分類に，パーシャル・プランとシングル・プランの分類がある。しかし，分類基準は異なる。分類基準の違いを明確にして，それぞれの分類を説明しなさい。

Ｒ７論文式　第１問－問題２　問５改題

当工場における標準原価計算制度に関する次の文章について，文中の空欄に当てはまる最も適当な語句を答えなさい★4。

（　①　）勘定の記帳方法について，一般に，受注生産の工場はシングル・プランを採用しやすくなるといわれているが，本問題の工場はパーシャル・プランを採用している。これは，標準原価差額を（　②　）によって把握することを前提としたシングル・プランは，相当な計算事務量を伴うためであると考えられる。

ワンポイント

★2 インプット法でその都度原価差異を把握する一方で，勘定記入自体はあえてパーシャル・プランによることは可能であるし，事前に標準原価を計算できる場合に，あえてアウトプット法で事後的に原価差異を一括して把握する一方で，勘定記入自体はシングル・プランによることもまた可能である。

★3 例えば，インプット法のメリット・デメリットは，シングル・プランのメリット・デメリットと捉えることもできるし，インプット法を採用するために必要な条件は，シングル・プランを採用するために必要な条件と捉えることもできる。
(問題４-15・問題４-16 参照)

ワンポイント

★4 ①には仕掛品，②にはインプット法が当てはまる。

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★1 価格の異なる複数種類の原料を配合投入し，それらを原価計算上区別している場合には，配合差異と数量差異(歩留差異)の関係と読み替えることができる。

★2 賃率の異なる複数種類の工員を使用し，それらを原価計算上区別している場合には，人員構成差異と作業時間差異（労働能率差異）の関係と読み替えることができる。

問題4-18　原価差異の相互依存性　重要度A　典型度B

①直接材料費の価格差異と数量差異(歩留差異)★1，②直接労務費の賃率差異と作業時間差異(労働能率差異)★2の間に見られる一般的な関係を明らかにしなさい。

解　答

①　価格差異と数量差異の関係

高品質で高価な材料を多く使用すれば，不利な価格差異を発生させる一方で，歩留率の改善を通じて不利な数量差異の減少をもたらす。また，低品質で安価な材料を多く使用すれば，有利な価格差異を発生させる一方で，歩留率の悪化を通じて不利な数量差異の増加をもたらす。

以上より，直接材料費の価格差異と数量差異の間には，一般に，トレードオフの関係が見られる。

②　賃率差異と作業時間差異の関係

高い賃率の熟練工を多く使用すれば，不利な賃率差異が発生する一方で，作業能率の改善を通じて不利な作業時間差異の減少をもたらす。また，低い賃率の未熟練工を多く使用すれば，有利な賃率差異が発生する一方で，作業能率の悪化を通じて不利な作業時間差異の増加をもたらす。

以上より，直接労務費の賃率差異と作業時間差異の間には，一般に，トレードオフの関係が見られる。

logical flowchart①

材料価格(品質)と歩留率の間には密接な関係がある

↓	↓
高品質で高価な材料を多く使用	低品質で安価な材料を多く使用
↓	↓
不利な価格差異の発生	有利な価格差異の発生
↑↓	↑↓
歩留率の改善	歩留率の悪化
↓	↓
不利な数量差異の減少	不利な数量差異の増加
↓	↓

価格差異と数量差異の間にはトレードオフの関係が見られる

key word①

材料価格，品質，歩留率，トレードオフ

logical flowchart②

直接工の賃率(熟練度)と作業能率の間には密接な関係がある

↓	↓
高賃率の熟練工を多く使用	低賃率の未熟練工を多く使用
↓	↓
不利な賃率差異の発生	有利な賃率差異の発生
↑↓	↑↓
作業能率の改善	作業能率の悪化
↓	↓
不利な作業時間差異の減少	不利な作業時間差異の増加
↓	↓

賃率差異と作業時間差異の間にはトレードオフの関係が見られる

key word②

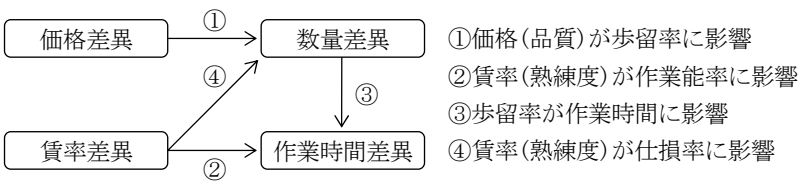
賃率，熟練度，作業能率，トレードオフ

解　説

一般に，材料価格(品質)と歩留率の間には密接な関係があるため，直接材料費の価格差異と数量差異(歩留差異)は相互に独立して発生するわけではなく，有利(不利)な価格差異の発生が不利な数量差異の増加(減少)をもたらすという具合に，両者の間にはトレードオフの関係が見られる。同じように，賃率(熟練度)と作業能率の間には密接な関係があるため，直接労務費の賃率差異と作業時間差異(労働能率差異)もまた相互に独立して発生するわけではなく，有利(不利)な賃率差異の発生が不利な作業時間差異の増加(減少)をもたらすというトレードオフ関係が認められる(図表４-23)。

また，直接材料費差異と直接労務費差異のそれぞれにおいてみられる相互依存性は，直接材料費差異と直接労務費差異の間にもみられる。例えば，低品質で安価な材料の使用は，有利な価格差異を発生させる一方で不利な数量差異を増加させるが，歩留率の悪化は作業時間の増加をもたらし，不利な作業時間差異の増加に帰着する★3。また，賃率の低い未熟練工の使用は有利な賃率差異を発生させるが，技能が劣る作業員の使用は仕損率の悪化をもたらし，不利な数量差異に帰着する(図表４-23)。

以上のように，このように，原価差異の間には相互依存性が認められるため，それを念頭に置いて原価差異の解釈を行うべきである★4。



図表４-23　原価差異の相互依存性

ワンポイント

★3 したがって，作業能率の良否を純粋に把握するためには，歩留の良否の影響を分離する必要がある。(問題４-22参照)

★4 例えば，不利差異を全く否定し，有利差異を過度に厚遇すると，各コスト・センターにおいて部分最適行動を誘発する恐れがある。具体的には，低品質で安価な材料の購入による有利差異の創出を購買部門において企てれば，製造部門において不利な数量差異や作業時間差異が増加するといった具合である。

M.Ikebe@CPA

過去問

H18論文式　第１問－問題２　問２改題

当工場の管理者は，原料の投入に際して，当月の配合割合を変更する意思決定をした。原価差異分析の結果(下記参照)に基づいて，実施した意思決定行動の内容を推定して原価への影響を説明しなさい★5。

原料(標準価格)	価格差異	配合差異	歩留差異
X(@1,000)	201,600(不利)	294,000(有利)	67,500(不利)
Y(@　600)	2,728(不利)	188,400(不利)	67,500(不利)
Z(@　800)	8,000(有利)	16,000(有利)	36,000(不利)
合　　計	196,328(不利)	121,600(有利)	171,000(不利)

(注１)　減損は主に原料Yが原因で発生すると考えられる。

(注２)　為替レートの悪化により原料Xの価格が高騰していることは周知の事実だった。

H19論文式　第１問－問題２　問１①

一般的に，賃率差異は製造部門に責任を負わせないといわれているが，製造部門に責任を負わせた場合，工場経営に対してどのような問題を生じさせる可能性があるか★6。

H23論文式　第１問－問題２　問４改題

前月と今月の異常仕損費を比較し，それが今月に増加した原因を推測しなさい★7。

(賃率の異なる熟練工と見習工を使用，当月の人員構成差異：355,000(貸方))

H28論文式　第１問－問題２　問３改題

当月の時間差異を区分して分析した結果の課長の説明を述べなさい★8。

(賃率の異なる熟練工と見習工を使用，当月の直接労務費差異：0，賃率差異：0，人員構成差異：1,200,000(有利)，労働能率差異：1,200,000(不利))

ワンポイント

★5 まず，原料Xの価格高騰を受けて，原料Xの配合割合を抑える一方で，最も安価な原料Yの配合割合を高める意思決定行動を採ったことを推定する。その上で，不利な価格差異を一部相殺する有利な配合差異の創出に成功したものの，一方で，減損の主たる発生原因であるY原料の配合割合を高めた結果として歩留が悪化し，有利な配合差異を上回る不利な歩留差異が発生した旨を指摘すればよい。また，資料上は明らかでなかったものの，歩留の悪化に伴って直接作業時間も増加したと考えられるため，不利な労働歩留差異が発生しているという指摘を行ってもよかったと考えられる。

★6 有利な賃率差異を創出するべく，賃率の低い未熟練工を多く使用するインセンティブが働く結果として，作業能率や仕損率が悪化するなどの問題を指摘すればよい。また，固定給制を前提とすれば，賃率差異は操業度差異としての性質を有するため，これを製造部門の責任とすれば，過剰生産行動を誘発する恐れがあることを指摘してもよい。(問題４-23参照)

★7 熟練度の低い見習工の作業構成割合を増加させた結果として，仕損率が悪化した旨を指摘すればよい。

★8 低賃率で未熟練な見習工の作業構成割合を増加させた結果，平均賃率が低下する一方で作業能率が悪化し，有利な人員構成差異と不利な労働能率差異がちょうど相殺された旨を指摘すればよい。

【MEMO】

M.Ikebe@CPA

用語解説

★1 混合差異
製造直接費の差異のうち，価格面の差異と数量面の差異の両方が影響している部分の差異をいう。

ワンポイント

★2 直接労務費差異の分析においても「混合差異を賃率差異と作業時間差異のいずれに含めるべきであるか」という同様の論点がある。

注意

★3 あくまでも「一般に」である。原価差異の管理可能性はその発生原因に依存し，価格差異が必ず管理不能であったり，数量差異が必ず管理可能であったりするわけではない。
(問題４-20参照)

問題４-19　混合差異の取り扱い★1　重要度A　典型度A

直接材料費差異の分析において★2，原価管理の見地からすれば，混合差異は価格差異と数量差異のいずれに含めるべきであるかを説明しなさい。

解　答

一般に，価格差異は管理不能な企業外部の要因によって発生することが多いのに対し，数量差異は管理可能な企業内部の要因によって発生することが多い。したがって，原価管理の見地からすれば，原価責任を問いうる数量差異をより純粋に把握する必要がある。つまり，数量差異はこれを標準価格で評価するのが適切であることから，混合差異は価格差異に含めるべきであるといえる。

logical flowchart

価格差異	数量差異
↓	↓
主として企業外部の要因によって発生	主として企業内部の要因によって発生
↓	↓
現場管理者にとって一般に管理不能★3	現場管理者にとって一般に管理可能★3
↓	↓
原価責任を問えない	原価責任を問いうる
↓	↓

価格差異よりも数量差異を純粋に把握する必要
↓
数量差異は標準価格で評価するのが適切
↓
混合差異は価格差異に含めるべき

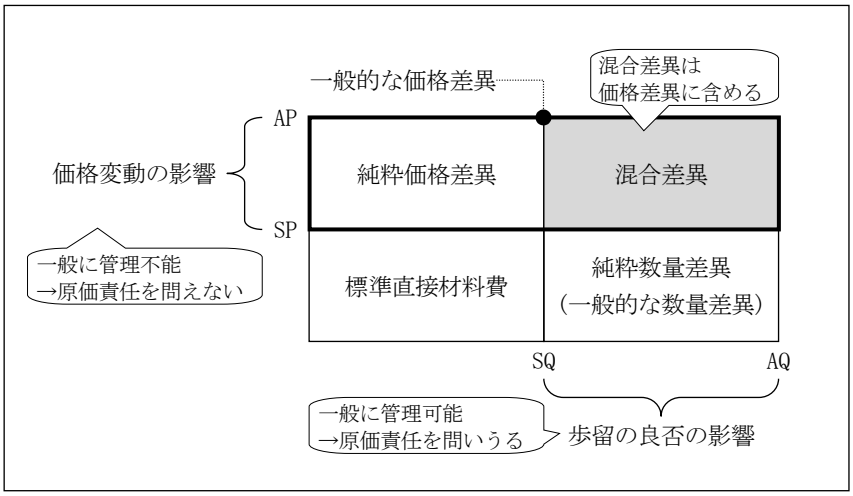
key word

管理可能，管理不能，原価責任，標準価格

解　説

直接材料費差異は，理論的には純粋価格差異，純粋数量差異，混合差異に三分されるが，一般的には価格差異と数量差異に二分する方法を採る。この場合，混合差異を価格差異と数量差異のいずれに含めるべきかが問題となるが，原価管理の見地から，これを価格差異に含めて計算するのが通常である(図表４-24)★4。原価管理を効果的に実施するためには，責任会計と結合し，管理可能性原則に則って会計処理を行う必要があり，一般に管理可能とされる数量差異の評価に当たっては，管理不能な価格変動の影響を排除すべきと考えられるからである。

ただし，数量差異を標準価格で評価する場合には，歩留の良否によって，直接材料費が現実にどれだけ増減したのかを知ることはできない。そこで，歩留の良否が与えた現実の経済的影響を把握するために，数量差異を実際価格で評価すべき(混合差異を数量差異に含めるべき)であるとする見解もある。また，価格差異と数量差異はそれぞれが独立的に発生するわけではなく，相互依存性が認められることから★5，純粋価格差異と純粋数量差異の金額比に基づき，混合差異を価格差異と数量差異とに配分すべきであるとする見解もある。



図表４-24　混合差異の取り扱い

過去問

H18論文式　第１問－問題２　問３

製造直接費について，標準原価と実際原価との原価差異には，価格(賃率)が異なったことによる差異と数量(作業時間)が異なったことによる差異の両方が影響する混合差異(結合差異)といわれる差異部分がある。一般的には，混合差異は価格差異に含める計算方法が用いられている。その理由を原価管理の視点から説明しなさい。また一方で，差異分析の考え方として，混合差異を(ア)数量差異に含める，(イ)価格差異と数量差異に配分する，という方法も考えられる。それぞれの考え方の根拠を示し，原価管理上の意味を論じなさい★6。

H27論文式　第１問－問題２　問１(2)

一般には，材料費の差異分析では価格差異と数量差異の両者が影響する混合差異は，価格差異に含める方法が用いられ，労務費の差異分析では賃率差異と時間差異の両者が影響する混合差異は，賃率差異に含める方法が用いられている★7。その理由を原価管理の観点から説明しなさい。

参照

★4「原価計算基準」46(2)

復習

★5 価格差異と数量差異の間には，有利な価格差異の発生が不利な数量差異の増加をもたらすといった具合に，トレードオフの関係がみられた。問題４-18を参照のこと。

ワンポイント

★6 (ア)については，歩留の良否が直接材料費に与えた現実の影響を認識できる点，(イ)については，価格差異と数量差異の相互依存性を考慮した原価業績の判断が可能になるという点を指摘すればよかったと考えられる。ただし，いずれも埋没問題である。

★7 賃率差異と作業時間差異の管理可能性についても触れる必要がある。

M.Ikebe@CPA

問題4-20　価格差異の管理可能性　重要度B　典型度C

今日の製造業においては，材料の必要量について固定価格契約を付していることが少なくない。そこで，この場合に生じる不利な価格差異の製造部門における管理可能性について検討しなさい。ただし，標準消費量は適切に設定されており，製品需要に変動はないものとする★1。

ワンポイント

★1 標準消費量が厳し過ぎるとか，製品需要が急激に増加したといったような要因による材料必要量の増加は考慮外とするということである。

解　答

材料の必要量について固定価格契約を付している場合，実際消費量がその範囲内で推移する限りは，価格差異が生じる余地はない。したがって，不利な価格差異が生じるということは，歩留が予想以上に悪化した結果として，価格契約が付された量を超える材料が必要となり，市場から固定価格を上回るスポット価格で購入せざるをえなかったためであると考えられる。

以上より，固定価格契約を付している場合に生じる不利な価格差異は，製造部門の管理者にとって管理可能と判断すべきである。

logical flowchart

材料の必要量について固定価格契約を付している場合

↓

歩留が想定の範囲内

↓

実際消費量(必要量)＜契約量

↓

価格差異は生じない★2

ワンポイント

★2 固定価格契約のもとでは，実際消費量(必要量)が契約量の範囲内に収まる限り，価格差異が生じる余地はない。

↓

歩留が予想以上に悪化

↓

契約量＜実際消費量(必要量)

↓

不足分を市場から
スポット購入する必要

↓

固定価格＜スポット価格

↓

不利な価格差異の発生

↓

価格差異の発生原因は
製造部門の浪費にある

↓

製造部門において
管理可能と判断される

key word

歩留悪化，固定価格，スポット価格，発生原因

解　説

直接材料費の価格差異は，市価の変動など企業外部の要因によって生じるのが通常であり，少なくとも製造部門においては管理不能と解するのが一般的であるが，本問のように，製造部門において管理可能と判断されるケースもある。重要なことは，原価差異の管理可能性はその発生原因に依存し，全ての原価差異について，管理可能な原因と管理不能な原因があるということである(図表４-25)。

差　異		管理可能な原因	管理不能な原因
直接材料費差異	価格差異	・購買先の決定が不適当 ・注文書の発送が遅れたため，材料の緊急仕入を行った ・仕入送状の承認が遅れたため，仕入現金割引が受けられなくなった	・市価の変動 ・緊急の割込注文を受け，材料の緊急手配を行った ・企業外部の事情により，標準購買量に達しない少量の仕入を行った
	数量差異	・工員の失敗で仕損がでた ・機械工具の整備状態が不良であった ・使用すべき材料規格以外の材料を間違えて使用した	・製品の仕様，生産方法などが変更され，標準の改訂が遅れている ・製品品質検査が厳しすぎる
直接労務費差異	賃率差異	・人員配置計画の不手際から，特定の作業に不相応の高い賃率の工員を使用した ・機械当たり標準人員以上の工員が配置されている	・賃率を変更したが，標準が未改訂 ・企業外部の事情により，特定の作業に不相応の高い賃率の工員を使用せざるをえなかった
	作業時間差異	・監督の怠慢 ・工員の怠慢・努力不足 ・工員が作業方法を間違えた	・作業方法を変更したが，標準が未改訂である ・時間標準が厳しすぎる
製造間接費差異	予算差異	・補助材料，消耗品，電力などの浪費及び節約 ・設備の取扱や保全不良のため，故障が多く，修繕費が予算を超過した	・消耗品費，間接労務費などにおける単価や賃率が，企業外部の事情によって変動した
	能率差異	作業時間差異と同じ	作業時間差異と同じ
	操業度差異	・保全が悪いために生じた機械の故障 ・現場監督者の管理が不良であった ・生産計画編成上の失敗から，不働時間が生じた	・需要減退に基づく受注不足 ・企業外部の事情による材料不足，労働力の不足，電力不足 ・暦日差異

図表４-25　原価差異の発生原因

過去問

H19論文式　第１問－問題２　問１②改題

製造部門に賃率差異の責任を負わせた場合，工場経営における問題が指摘されるが，一方で，製造部門に賃率差異の一部について責任を負わせるべきだという考え方もある。その理由を述べなさい★3。

ワンポイント

★3 各作業に相応しい賃率，熟練度の工員を必要数配置することは，製造部門長に課された役割であり，人員配置計画の不備による賃率差異については，製造部門において管理可能と考えられる旨を指摘すればよい。また，固定給制を採用する場合，賃率差異は操業度差異としての性質を有するが，管理不良による不働時間の発生等を原因とするものであれば，やはり製造部門の責任と考えることができる旨を指摘してもよい。
(問題４-23参照)

M.Ikebe@CPA

問題4-21　配合差異の分析方法の検討　重要度B　典型度B

複数種類の原料を配合投入する場合，直接材料費の数量差異は，配合差異と歩留差異に分析することができる★1★2。この場合，原料別の配合差異の分析は，各原料の標準価格を用いて行うのが通常であるが，この伝統的分析法に対しては，分析結果の利用に限界があるとの批判がある。その意味を説明しなさい。

解　答

伝統的な分析方法では，原料別の配合差異の分析に当たって，歩留差異分析の思考が混入している。すなわち，歩留差異の分析と同様に，各原料の標準消費量よりも実際消費量が少なければ有利，多ければ不利という分析を行うため，各原料の価格の相対性が考慮外となる結果，相対的に安価な原料の配合差異の有利・不利の別が，現実の経済的影響と逆の方向を示すことになる。そのため，分析結果の利用に限界があるとの批判がある。

logical flowchart

原料別の配合差異の伝統的な分析方法
↓
歩留差異分析の思考が混入
↓
標準消費量＞実際消費量：有利
標準消費量＜実際消費量：不利

↓	↓
相対的に高価な原料	相対的に安価な原料
↓	↓
現実の経済的影響と同じ	現実の経済的影響と逆★3
	↓
	分析結果の利用に限界があるとの批判

key word

歩留差異分析の思考，相対的に安価な原料，現実の経済的影響

参考

★1 **配合差異の本質**
配合差異は，価格の異なる複数種類の原料を配合投入する場合に，配合割合が当初の予定と乖離する結果として，直接材料費が増減することにより生じる。逆にいえば，原料が１種類の場合や配合投入する原料の価格が全て等しければ，配合差異は生じない。すなわち，分析上は数量差異の一部として把握されるものの，発生原因が各原料の価格の相対性にあるという意味では，むしろ価格差異としての性質を有している。

★2 **配合差異分析の前提条件**
以下の３つが前提条件となる。
①価格の異なる複数種類の原料を配合投入していること。
②各原料に部分的な代替可能性があること。
③各原料が同一の物量単位で測定されていること。

ワンポイント

★3 現実には，相対的に安価な原料を予定(標準)よりも少なく消費すれば，その分だけ直接材料費の総額は増加するはずであるし(不利)，予定(標準)よりも多く消費すれば，その分だけ直接材料費の総額は減少するはずである(有利)。

解　説

いま，パーシャル・プランの標準原価計算制度を採用する工場について，以下の〔**資料**〕が与えられたものとする。

〔**資料**〕

1. Ｘ原料とＹ原料を工程始点で配合投入し，Ｚ製品を製造する。
2. Ｚ製品９kg当たりの標準原料投入量は10kg，内訳はＸ原料が６kg，Ｙ原料が４kgである。
3. １kg当たりの標準価格は，Ｘ原料が1,000円，Ｙ原料が500円である。
4. 当月のＺ製品の実際生産量は9,000kgであった。月初及び月末の仕掛品はない。したがって，標準原料投入量は10,000kgである。
5. 当月の実際原料投入量は12,000kg，内訳はＸ原料が4,800kg，Ｙ原料が7,200kgであった。なお，各原料の実際価格は標準価格と等しかった。

この場合，伝統的方法により，原料別に当月の直接材料費差異を分析すれば，図表４-26のようになる。当月は，相対的に高価なＸ原料の配合割合を抑える一方で，相対的に安価なＹ原料の配合割合を高める意思決定行動を採っており，この配合割合の変化は，直接材料費全体に対してプラスの影響を与えたはずである。ところが，標準消費量と実際消費量の大小関係のみに着目する伝統的分析法によれば，各原料の価格の相対性が考慮外となるため，Ｙ原料の配合差異は不利差異として算定されてしまう。つまり，現実の経済的影響と逆の方向を示すことになるのである。

そこで，原料別の配合差異の分析に当たって，各原料の加重平均標準価格を媒介とする方法が提案される。この場合，原料別の配合差異は，各原料の標準消費量と実際消費量の差に，各原料の標準価格と加重平均標準価格の差を乗じることにより算定される。すなわち，各原料の価格の相対性を考慮した分析を行うことから，原料別の配合差異の分析結果は，現実の経済的影響を正しく示すことになる(図表４-27)。

それでは，伝統的分析法よりも，加重平均標準価格を媒介とする方法の方が優れているといえるのだろうか。答えは否である。確かに，伝統的方法の分析結果には一部問題があるが，それをもって分析結果の利用に限界があるとする批判は，原料別の配合差異の分析結果の利用を前提としている。しかしながら，ある原料の配合割合を高めれば他の原料の配合割合が低下するという原料間の相互依存性を考慮すれば，大事なことは，配合割合の変化が全体として直接材料費にどのような影響を与えたかということであり，原料別の配合差異の分析結果には殆ど意味がない★4。すなわち，正しくは，原料別の配合差異ではなく配合差異の和(合計)を問題とすべきなのであって，２つの分析方法の相違が原料別の配合差異と歩留差異の分析結果においてのみ認められることからすれば，伝統的分析法に対する批判は，的外れなものと言わざるをえない(図表４-28)。

なお，配合差異と歩留差異の間にはトレードオフの関係が見られるため，有利な配合差異の増加が不利な歩留差異の増加をもたらすといった相互依存性を踏まえた上で，原価差異の解釈を行うことに注意する★5★6。

ワンポイント

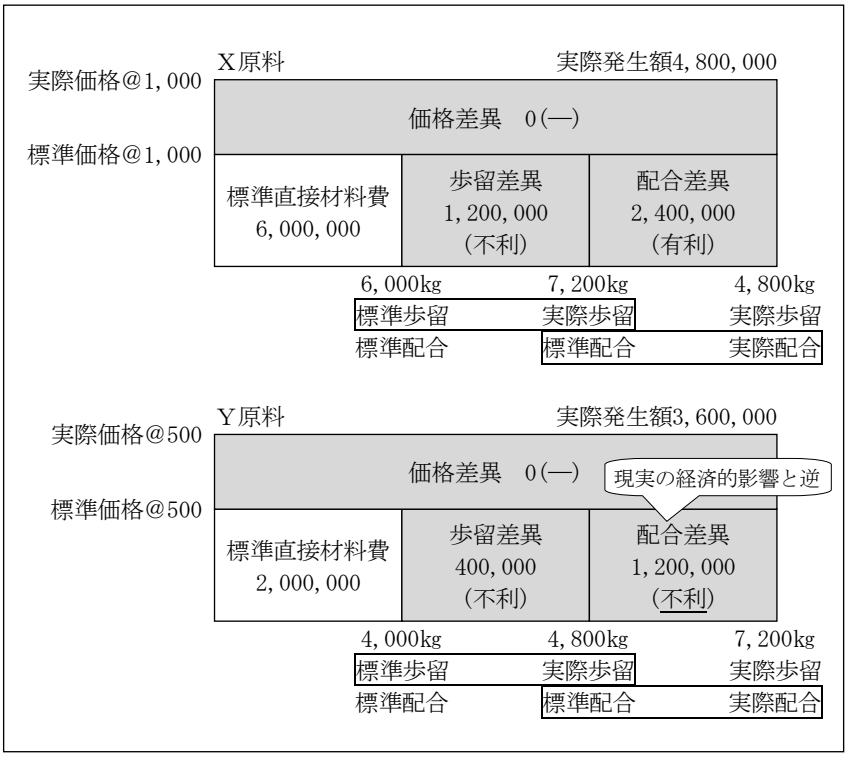
★4 例えば，２種類の原料を配合投入している場合，伝統的分析法によれば，原料別の配合差異の有利・不利の別は必ず逆になるのであって，それらを別々に分析したところで殆ど意味がない。

★5 原価差異の解釈に当たっては，配合差異や歩留差異の合計に着目すればよい。

復習

★6 原価差異の相互依存性
(問題４-18)

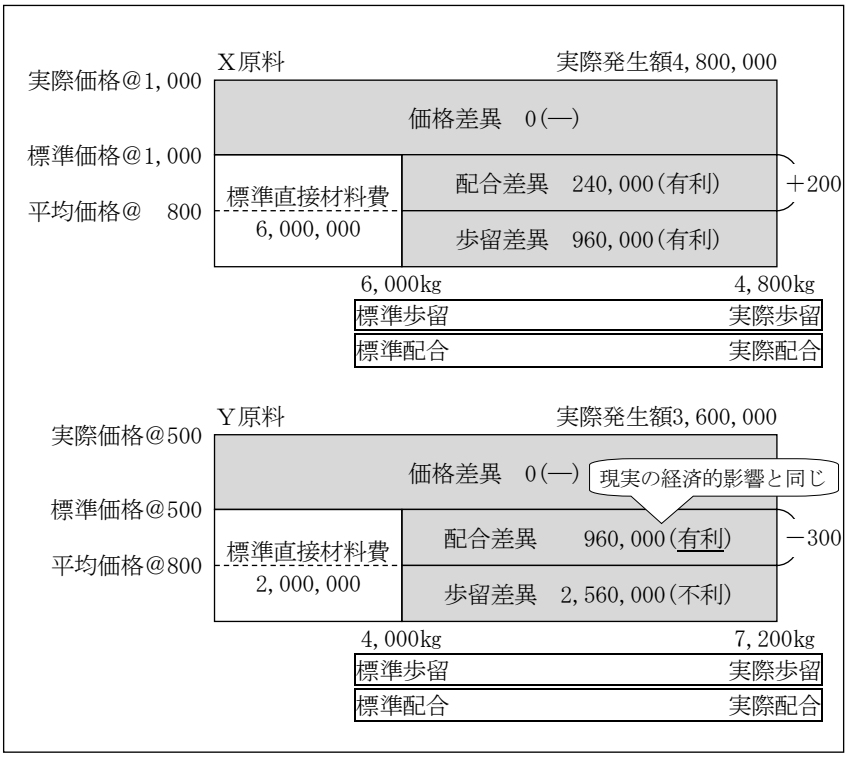
M.Ikebe@CPA



図表４-26　伝統的分析法★7

ワンポイント

★7 標準消費量の計算過程は次の通り。
・標準歩留・標準配合
　X原料：10, 000kg×60%
　Y原料：10, 000kg×40%
・実際歩留・標準配合
　X原料：12, 000kg×60%
　Y原料：12, 000kg×40%



図表４-27　加重平均標準価格を媒介とする方法★8

ワンポイント

★8 加重平均標準価格の計算過程は次の通り。
　X原料標準価格@1, 000
　　×X原料標準配合割合60%
＋Y原料標準価格@500
　　×Y原料標準配合割合40%

伝統的分析法				
原料	価格差異	配合差異	歩留差異	合　計
X	0(―)	2,400,000(有利)	1,200,000(不利)	1,200,000(有利)
Y	0(―)	1,200,000(不利)	400,000(不利)	1,600,000(不利)
合計	0(―)	1,200,000(有利)	1,600,000(不利)	400,000(不利)

加重平均標準価格を媒介とする方法				
原料	価格差異	配合差異	歩留差異	合　計
X	0(―)	240,000(有利)	960,000(有利)	1,200,000(有利)
Y	0(―)	960,000(有利)	2,560,000(不利)	1,600,000(不利)
合計	0(―)	1,200,000(有利)	1,600,000(不利)	400,000(不利)

合計は同じ

図表４-28　分析結果の比較

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★1 度外視法に対応する分析を行う場合には，労働歩留差異を分離することができないため，そのような計算問題との組合せを想定しておくとよい。過去問(H14)を参照のこと。

問題4-22　労働歩留差異分析の必要性　重要度B　典型度B

直接材料費について原料歩留差異が生じている場合，直接労務費の作業時間差異の分析について原価管理上特に留意すべき点を説明しなさい★1。

解　答

原料投入量と直接作業時間の間には，一般に，比例関係が見られる。すなわち，歩留が悪化(改善)して原料投入量が増加(減少)すれば，これに比例して作業時間も増加(減少)すると考えられるため，不利(有利)な原料歩留差異が生じている場合には，これに対応して，不利(有利)な労働歩留差異が生じているはずである。

以上より，直接材料費について原料歩留差異が生じている場合には，労働歩留差異を作業時間差異から分離しなければ，作業能率の良否を純粋に把握することができないという点に留意すべきである。

logical flowchart

原料投入量と直接作業時間の間には比例関係がみられる

↓　↓

歩留の悪化（不利な原料歩留差異の発生）

↓

原料投入量の増加

↓

作業時間の増加（不利な労働歩留差異の発生）

↓

歩留の改善（有利な原料歩留差異の発生）

↓

原料投入量の減少

↓

作業時間の減少（有利な労働歩留差異の発生）

↓

作業時間差異には歩留の良否の影響が含まれる★2

↓

労働歩留差異を分離しなければ，作業能率の良否を純粋に把握できない

key word

原料投入量，直接作業時間，歩留の良否，作業能率の良否

復習

★2 価格差異(賃率差異)と数量差異(作業時間差異)の間だけでなく，直接材料費差異と直接労務費差異の間にも相互依存性が認められた。(問題4-18参照)

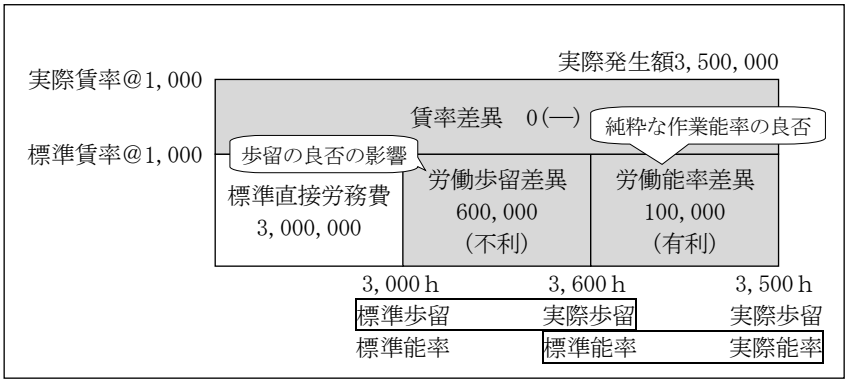
解　説

いま，パーシャル・プランの標準原価計算制度を採用する工場について，以下の〔**資料**〕が与えられたものとする。

〔**資料**〕

1. 製品９kg当たりの標準原料投入量は10kgである。
2. 10kgの投入原料を加工するために必要な標準直接作業時間は３時間，１時間当たりの標準賃率は1,000円である。
3. 当月の製品の実際生産量は9,000kgであった。月初及び月末の仕掛品はない。したがって，標準原料投入量は10,000kgである。
4. 当月の実際原料投入量は12,000kg，実際直接作業時間は3,500時間，実際賃率は標準賃率と等しかった。

この場合，当月の直接労務費差異を分析すれば，図表４-29のようになる。作業時間差異は，全体で見れば500時間，500,000円の不利差異であり，一見すると当月の作業能率は芳しくなかったように思える。しかしながら，当月は歩留が標準と比べて 2,000kg悪化していることから，原料投入量と直接作業時間の比例関係を考慮すれば，2,000kg×３時間／10kg＝600時間の作業時間の増加はやむをえなかったはずである★3。そこで，歩留の良否の影響を労働歩留差異として分離し，実際歩留を前提として労働能率差異の分析を行えば，100時間，100,000円の有利差異となる。つまり，作業能率はむしろ良好であったと判断されるのであって，労働歩留差異を分離しなければ，作業能率の良否を純粋に把握できないということが理解できよう。



図表４-29　労働歩留差異と労働能率差異の分析★4

過去問

H14論文式２次　第５問－問題２　問６

標準作業時間は適切であると仮定した場合に，当月の原価差異分析に基づいて，原価管理上特に留意すべきと思われる事柄を述べなさい★5。

（原料歩留差異が発生している一方で，直接労務費については１個当たりの標準に基づく作業時間差異の分析を行っており，差異分析上，減損が度外視されていた）

参考

★3 **機械時間基準の間接費差異の分析**
原料投入量と機械作業時間の間には，一般に，比例関係は認められないとされる。機械作業時間基準の標準配賦を行っている場合の製造間接費差異分析において，歩留差異を把握せずにこれを能率差異に含めて分析するのは，歩留の悪化による機械作業時間の増加を，計算上は可能であっても理論的には算定することができないからである。

ワンポイント

★4 標準直接作業時間の計算過程は次の通り。
・標準歩留・標準能率
10,000kg×３h/10kg
又は9,000kg×３h/９kg
・実際歩留・標準能率
12,000kg×３h/10kg

ワンポイント

★5 作業時間差異の分析において減損を度外視している結果，作業時間差異の中に歩留の良否の影響が含まれており，純粋な作業能率の良否のみを示すものではないことに留意すべきである旨を指摘すればよかったと考えられる。

M.Ikebe@CPA

問題4-23　固定給制のもとでの直接労務費の管理　重要度B　典型度B

固定給制を採用する場合に，直接労務費を変動費として取り扱う理由を，原価管理の見地から説明しなさい。また，その場合の賃率差異の特徴を説明しなさい。

解　答

固定給制を採用する場合，直接労務費は，支払形態からすれば固定費としての性格を強く有している。ただし，直接工の労働力は作業時間とともに消費され，製品生産量の増減とともに変動することから，消費形態からすれば，変動費としての性格を強く有している。そこで，直接工の作業能率の良否を会計的に評価するために，これを変動費として取り扱うのである。

この場合，直接労務費の賃率差異は，本来固定的に発生するものを変動費と擬制する結果として，未利用キャパシティの存在を原因として発生するため，操業度差異としての性質を有している。

logical flowchart

固定給制の採用
↓
直接労務費は支払形態からすれば固定費
↑↓
直接工の労働力は作業時間とともに消費され，
製品生産量の増減とともに変動する
（消費形態からすれば変動費）
↓
直接工の作業能率の良否を会計的に評価する必要★1
↓
原価管理上は変動費として取り扱う
↓
本来固定的に発生するものを変動費と擬制
↓
未利用キャパシティがあれば賃率差異が発生
↓
賃率差異は操業度差異としての性質を有する

key word

支払形態，消費形態，作業能率の良否，会計的評価
変動費と擬制，未利用キャパシティ，操業度差異

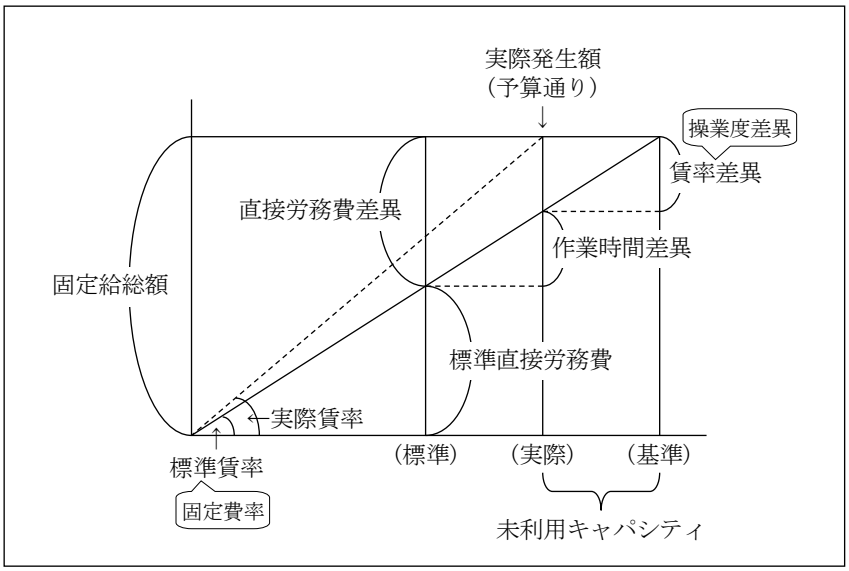
ワンポイント

★1 固定給制を採用する場合であっても，労働力は作業時間とともに消費され，製品生産量とともに変動する以上，作業能率の良否自体は存在する。これを金額的に評価しなければ，不能率に対する問題意識や改善意識を十分に喚起することはできない。そこで，標準時間と実際時間のズレに乗じる計算上の賃率が必要となり，固定費を変動費と擬制する必要が生じるのである。

解　説

直接工の給与は，時間給や出来高給ではなく月給制ないし日給月給制によって支払われるのがむしろ一般的である。したがって，原価計算目的が短期利益計画や利益管理(予算管理)にある場合には，直接労務費を固定費としなければ，適切なＣＶＰ分析や予算実績差異分析を行うことができない。ただし，支払自体が固定的に行われるからといって，直接工の労働力を管理不能として放置するわけにはいかない。支払形態にかかわらず，直接工の労働力は作業時間とともに消費され，製品の生産量とともに変動するからである。そこで，原価管理の見地から，直接工の作業能率の良否(作業時間差異)を評価するために，直接労務費を変動費と擬制する必要が生じる★2。具体的には，直接工に対する給与支給予定額をその実際的生産能力等で除すことによって，計算上の標準賃率を算定するのである★3。

この場合，たとえ直接工に対する給与が予算通り支給されたとしても，未利用キャパシティがあれば，賃率差異が発生する(図表４-30)。本来固定的に発生するものを変動費と擬制している以上，実際作業時間が標準賃率算定の基礎となった実際的生産能力等に満たなければ，支出額と消費額にズレが生じるからである★4。すなわち，固定給制のもとでの賃率差異は，製造間接費差異の操業度差異と同じ性質を有しており，これを製造部門の責任とすることには問題がある★5★6★7。



図表４-30　固定給制のもとでの直接労務費差異の分析

ワンポイント

★2 期間損益計算の見地においても，全部原価計算を基礎とする以上，固定費を変動費と擬制する必要が生じる。
(問題１-11参照)

★3 この場合の標準賃率は，製造間接費の正常配賦（予定配賦ないし標準配賦）のための固定費率と全く同じ性質のものと見ることができる。

復習

★4 操業度差異は，固定費を変動費と擬制した場合に，支出額と消費額が相違する結果として生じた。(問題１-16参照)

参照

★5 操業度差異を製造部門の責任とすることの問題点
(問題４-25)

ワンポイント

★6 固定給制を採る場合でなくとも，賃率差異(人員構成差異)と数量差異，作業時間差異の相互依存性を考慮すれば，賃率差異を製造部門の責任とすることには問題がある。
(問題４-18参照)

★7 製造部門の管理者にとって賃率差異の一部が管理可能と判断されるケースもあり，その部分については，むしろ製造部門の責任とすべきとする考え方もある。(問題４-20参照)

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★1 現代の企業環境を踏まえてという限定があるため，不完全操業状態が通常という前提で論述を行う必要があるが，このような縛りがなければ「変動費は操業度の増減に応じて増減するが，固定費は増減しない→能率の良否の影響は変動費の増減として表れる→能率差異は変動費のみから生じる→固定費能率差異は操業度差異に含めるべき」という流れでよい。

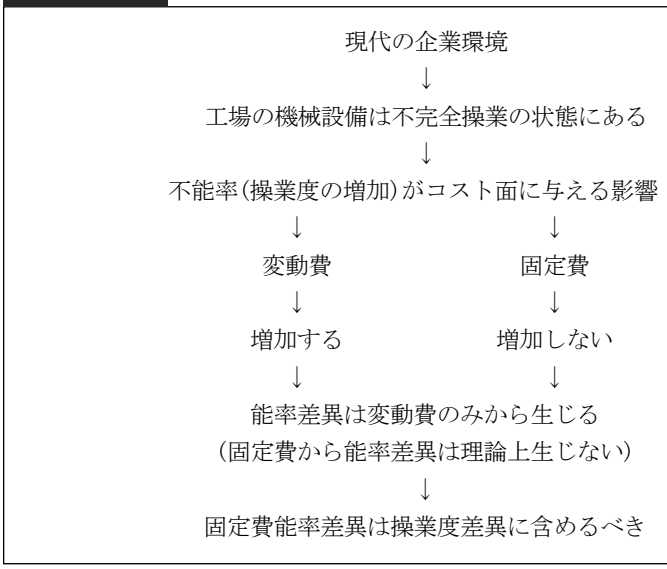
問題4-24　固定費能率差異の取り扱い　重要度B　典型度B

変動予算と三分法を用いて製造間接費差異を分析する場合，固定費能率差異は，これを能率差異と操業度差異のいずれに含めて分析するのが適切であるか。現代の企業環境を踏まえて検討しなさい★1。

解　答

現代の企業環境を考慮すれば，工場の機械設備は不完全操業の状態にあるのが通常である。したがって，不能率がコスト面に与える影響は，固定費の増加ではなく変動費の増加という形をとるはずである。すなわち，能率差異は変動費のみから生じると考えられることから，固定費能率差異は操業度差異に含めて分析するのが適切といえる。

logical flowchart



key word

不完全操業，不能率，変動費，固定費，増加

解　説

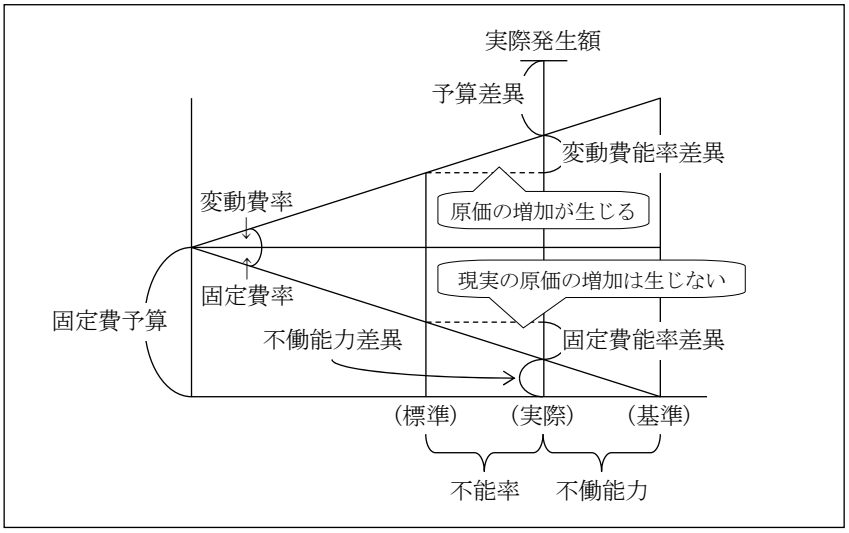
公式法変動予算による製造間接費差異の分析方法には，五分法，四分法，三分法，二分法があり，さらに，三分法には，固定費能率差異を能率差異に含める方法(実際操業度と基準操業度の差に基づいて操業度差異を算定する方法)と，固定費能率差異を操業度差異に含める方法(標準操業度と基準操業度の差に基づいて操業度差異を算定する方法)の２つがある(図表４-31)。そこで，三分法の２つの方法について，能率差異の算定という観点から，いずれが理論的に妥当といえるかが問題となる。

ここで，工場の機械設備が完全操業の状態にあるならば，不能率の発生は固定費の増加をもたらす場合がある★2。ただし，不働能力の存在を前提とすれば，固定費は操業度の増減にかかわらず一定額発生するのであって，固定費能率差異は固定費の増加を示すものではない★3(図表４-32)。したがって，能率差異を純粋な能率の良否の影響として把握するためには，これを変動費のみから算定し，固定費能率差異は操業度差異に含めるのが適切と考えられる。

ただし，操業度差異を不働能力差異と捉えるのであれば，実際操業度と基準操業度の差に基づいてこれを算定する必要がある★4★5。したがって，操業度管理の観点から，固定費能率差異を能率差異に含めるのがよいとする見解もある。

五分法	四分法	三分法(実際時間基準)	三分法(標準時間基準)	二分法
変動費予算差異	予算差異	予算差異	予算差異	管理可能差異★6
固定費予算差異				
変動費能率差異	変動費能率差異	能率差異	能率差異	
固定費能率差異	固定費能率差異		操業度差異	管理不能差異
不働能力差異	不働能力差異	操業度差異		

図表４-31　公式法変動予算による製造間接費差異の分析方法



図表４-32　四分法による製造間接費差異の分析

ワンポイント

★2 完全操業下での不能率の発生は生産能力の不足をもたらすため，機械設備をリースするなどの対応の結果として，固定費が増加する場合がある。

★3 固定費能率差異は，固定費率という擬制的変動費化の手段を用いて算出される計算上の差異に過ぎず，現実の原価の増減を示すものではない。

★4 標準操業度は計算上の操業度であるから，これと基準操業度との差は，現実の不働能力を示すものではない。

復習

★5 現実の不働能力を知ることに意味はあるが，これに固定費率を乗じて計算した不働能力差異(操業度差異)の金額自体に意味はなかった。(問題１-17参照)

注意

★6 二分法における管理可能差異の中には，変動費だけでなく固定費の差異も一部含まれる。管理可能差異は四分法における予算差異と変動費能率差異を合わせたものであるが，四分法における予算差異の中には，変動費予算差異と固定費予算差異の双方が含まれるからである。

M.Ikebe@CPA

ワンポイント

★7 管理可能性の見地から製造間接費差異を区分する点を指摘した上で，予算差異＋変動費能率差異＝管理可能差異，固定費能率差異＋不働能力差異＝管理不能差異という対応関係を説明すればい。
★8 能率差異を変動費能率差異と固定費能率差異に区別して分析するという違いが生じる点を指摘すれよい。
★9 特段の指示がないため，一般論として解答すればよい。つまり，⑴について予算差異を挙げた上で，⑵については，固定費を含む以上，製品単位当たりの作業時間標準による物量管理ではなく，責任区分別の予算による金額管理が馴染む点を指摘すればよい。

過去問

H28論文式　第１問－問題２　問５改題

四分法と比較した二分法の特徴を述べなさい★7。

H30論文式　第１問－問題２　問４

当工場では，製造間接費予算は変動予算，製造間接費の原価差異分析には３分法を用いてきた。このたび，工場原価計算課から３分法を４分法に変更することが提案された。４分法に変更すると，標準配賦率に実際時間を乗じ製造間接費標準配賦額を減じて計算してきた能率差異の分析にどのような違いが生じるのかを述べなさい★8。

H30論文式　第１問－問題２　問５

当工場における製造間接費の原価差異分析において，⑴最重要視されるべきなのはどの差異か，また⑵その理由についても述べなさい★9。

【MEMO】

M.Ikebe@CPA

問題４-25　操業度差異を製造部門の責任とすることの問題点　重要度Ｂ　典型度Ｂ

一般に，操業度差異を製造部門の責任とすることには問題があるといわれるが，その理由を説明しなさい★1。

解　答

操業度差異は，実際生産量が予定生産量を下回る結果として生じるが，その主たる原因は，実際販売量が予定販売量を下回ったことにあるのが通常である。すなわち，操業度差異は製造部門においては一般に管理不能と考えられるため，これを製造部門の責任とすることには問題があるのである。

また，操業度差異を製造部門の責任とすれば，不利な操業度差異の発生を回避する誘因が働く結果として，需要とは無関係に無駄な在庫を積み増す過剰生産行動を誘発する恐れがある。すなわち，製造部門の部分最適行動を誘発する恐れがあるため，操業度差異を製造部門の責任とすることには問題があるのである。

logical flowchart

操業度差異の発生原因
↓
実際販売量＜予定販売量★2
↓
実際生産量＜予定生産量★2
↓
製造部門では一般に管理不能★3
↓

操業度差異の責任を問う
↓
不利な操業度差異の
発生を回避する誘因が働く
↓
過剰生産という
部分最適行動を誘発する恐れ
↓

操業度差異を製造部門の責任とすることには問題がある

key word

生産量，販売量，管理不能，過剰生産，部分最適行動

ワンポイント

★1 固定給制のもとでは，直接労務費の賃率差異は操業度差異としての性質を有する。したがって，本問は，固定給制のもとで賃率差異を製造部門の責任とすることの問題点と読み替えることもできる。(問題４-23参照)

ワンポイント

★2 生産量は販売量に従うという前提に立てば，実際生産量の減少は実際販売量の減少に原因があるということになる。

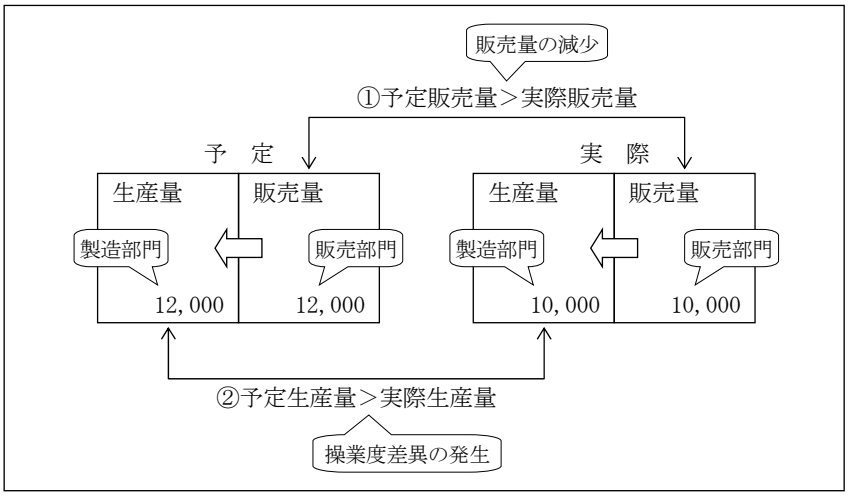
注意

★3 あくまでも「一般に」である。保全不良や生産計画の不備など，製造部門において管理可能な原因で操業度差異が発生する場合もある。(問題４-20参照)

解　説

第１の理由は，操業度差異の管理可能性を考慮したものであるが，原価差異の管理可能性は，その発生原因に依存する。そこで，操業度差異の発生原因を検討してみると，生産量は販売量に依存するのが通常であるから，①実際販売量が予定販売量を下回れば，②実際生産量もまた予定生産量を下回るのが通常であり，一般的な操業度差異の発生原因は，製造活動ではなくむしろ販売活動にあるといえる★4(図表４-33)。したがって，操業度差異は製造部門においては一般に管理不能と考えられるのである。

第２の理由は，原価差異の解釈に関連する。すなわち，業績評価上，不利差異が全く否定されるとすれば，製造部門としてはその発生を回避したいと考えるのが通常であり，そうした固定的な解釈が，過剰生産という部分最適行動につながると考えられるのである。



図表４-33　操業度差異の発生原因の検討

過去問

H23論文式　第１問－問題２　問２改題

この操業度差異(不利差異)を現在の原価管理努力のみで解消するのが困難な理由を説明しなさい★6。

ワンポイント

★4 そもそも予定販売量が楽観的過ぎたとすれば，その予測自体に問題があると考えられるから，その場合には本社管理部門に責任があると考えることもできる。

ワンポイント

★6 操業度差異の主たる発生原因は，需要減退による生産量の減少にあるため，不働時間やチョコ停を減らすといった現在の原価管理努力のみでは，短期的にその発生を回避することは困難(管理不能)である旨を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA

問題4-26　工程別標準総合原価計算　重要度B　典型度A

非累加法による工程別総合原価計算では，各工程に自工程費のみが集計されるため，責任会計の見地において★1，累加法よりも優れているとする見解がある。そこで，この見解の妥当性について，標準原価計算制度の採用を前提として検討しなさい。

解　答

累加法による工程別総合原価計算を実施する場合，各工程の完成品原価を次工程に振り替えるが，実際原価計算制度においては原則として実際原価で振り替えるのに対し，標準原価計算制度においては必ず標準原価で振り替える。すなわち，実際原価計算制度においては，管理不能な前工程の能率の良否の影響が自工程に混入するという問題が生じるが，標準原価計算制度においてはそのような問題が生じる余地はない。

以上より，標準原価計算制度の採用を前提とすれば，責任会計の見地において，累加法と非累加法の間に優劣関係は存在せず，非累加法が累加法よりも優れているとする見解は妥当でない。

logical flowchart

累加法
↓
各工程の完成品原価を次工程に振り替える
↓
実際原価計算制度の場合（工程別実際総合原価計算）
↓
原則として実際原価で振替
↓
管理不能な前工程の能率の良否の影響が自工程に混入
↓
累加法≦非累加法★2

標準原価計算制度の場合（工程別標準総合原価計算）
↓
必ず標準原価で振替
↓
前工程の能率の良否の影響が自工程に混入する余地なし
↓
累加法＝非累加法

↓
標準原価計算制度の採用を前提とすれば，
非累加法は累加法よりも優れているとする見解は妥当でない

key word

完成品原価，実際原価，標準原価，管理不能，前工程の能率の良否の影響

ワンポイント

★1 本問は，責任会計の見地において累加法と非累加法を比較するものであり，両者の計算結果を比較するわけではない。そもそも，両者の計算結果が相違する原因は，自工程と後工程の月初仕掛品原価を区別するか否かという点にあるが，それは各工程の月初仕掛品中の各工程費の単位原価が相違すること，すなわち，実際原価計算制の採用が前提となる。工程別標準総合原価計算においては，累加法と非累加法の計算結果は必ず一致することに注意する。
（問題3-10参照）

ワンポイント

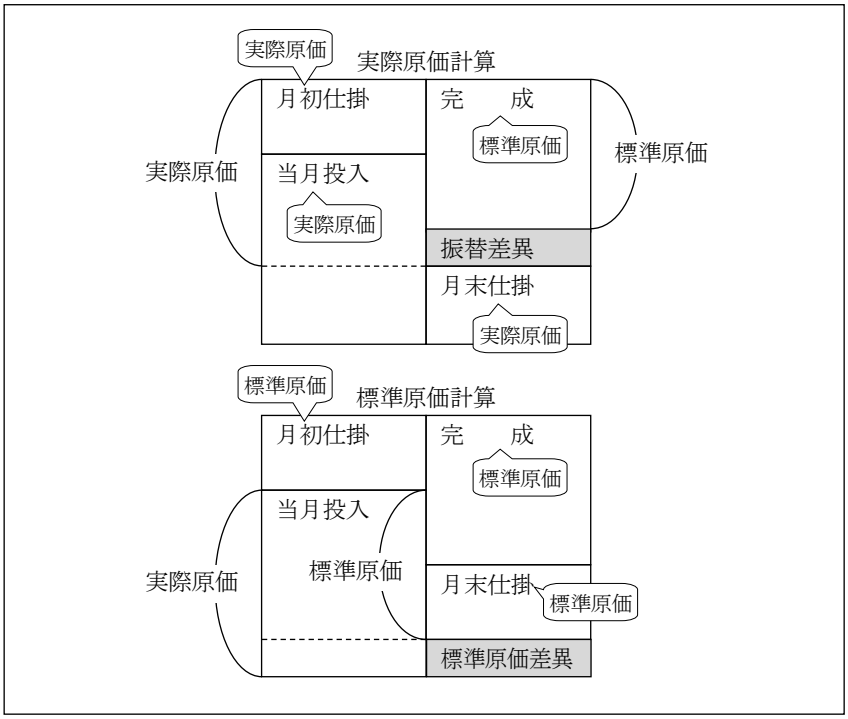
★2 「累加法＜非累加法」ではなく「累加法≦非累加法」としたのは，累加法による工程別実際総合原価計算においても，工程間の振替製品を予定原価又は正常原価で評価すれば，管理不能な前工程の能率の良否の影響を排除することができるからである。（問題3-13参照）

解　説

パーシャル・プランの標準原価計算(標準総合原価計算)は，単一工程ではなく工程別総合原価計算として実施する場合により効果を発揮するといわれる。原価管理を効果的に実施するためには責任会計との結合が必要不可欠であり，責任センターとしての工程別に標準実績比較を行うのが有効と考えられるからである。そこで，工程別標準総合原価計算の採用を前提として，責任会計の見地から累加法と非累加法の優劣が問題となる。

ここで，累加法による工程別標準総合原価計算においては，工程間の振替製品を必ず標準原価で評価するため，前工程の能率の良否の影響が自工程に混入するという問題は生来的に生じない。別言すれば，前工程費から差異は生じないのであって★3，各工程仕掛品勘定において把握される標準原価差異は累加法と非累加法で相違はなく，いずれにおいても自工程の原価能率のみを示す。すなわち，責任会計の見地において，非累加法が累加法よりも優れているとする見解は，あくまでも実際原価計算制度の採用を前提としており，標準原価計算制度の採用を前提とする限り，累加法と非累加法の間に優劣関係はみられないことに注意する★4。

なお，累加法による工程別実際総合原価計算においても，工程間の振替製品を予定原価又は正常原価で評価することにより，前工程の能率の良否の影響が自工程に混入するという問題を回避することができる。この場合，各工程で把握される振替差異は，パーシャル・プランの工程別標準総合原価計算を実施する場合に各工程で把握される標準原価差異に近似するが，一致はしない。前者は完成品の標準原価と実際原価の差異であるのに対し，後者は当月投入の標準原価と実際原価の差異だからである★5(図表４-34)。



図表４-34　振替差異と標準原価差異の相違

ワンポイント

★3 後工程で仕損や減損が生じる場合には，前工程費からも仕損差異(異常仕損費)や歩留差異が生じるが，それ自体は後工程の責任である。

参考

★4 工程別標準総合原価計算における非累加法の採用

標準原価計算に移行するための準備作業として原価見積を行う際には，最終完成品の原価構成を工程費別・原価要素別に識別しうる非累加法の採用が効果を発揮する(問題３-14参照)。そのため，工程別標準総合原価計算においては，非累加法を採用するのが通常であるという主張がある。しかしながら，標準原価計算制度への移行が完了してしまえば，累加法と非累加法の間に責任会計上の優劣が認められない以上，あえて分かりづらい非累加法を採用する積極的な意義は見出し難い。したがって，上記の主張は妥当性を欠くと言わざるをえない。

ワンポイント

★5 逆に言えば，月初・月末の仕掛品がない場合には，当月投入＝完成品となるため，累加法による工程別実際総合原価計算における振替差異と，工程別標準総合原価計算における標準原価差異は実質的に同じものということになる。

M.Ikebe@CPA

問題4-27　材料受入価格差異以外の原価差異の処理(1)　重要度A　典型度B

材料受入価格差異以外の原価差異は，どのように処理すべきであるか。実際原価主義者と標準原価主義者の双方の立場から説明しなさい★1。

解　答

実際原価主義者の立場からすれば，実際原価こそが外部報告目的に最良の真実の原価であるから，原価差異は，期末仕掛品，期末製品及び売上原価に追加配賦すべきことになる。

他方，標準原価主義者の立場からすれば，標準が科学的に設定されている限り，管理可能差異は回避すべき無駄(損失)であるから，製品原価性がなく，製品を通じて回収されるべきではない。したがって，非原価(営業外費用)とするか，期間原価とすべきことになる。

logical flowchart

実際原価主義者の立場	標準原価主義者の立場
↓	↓
実際原価こそが 外部報告目的に最良の真実の原価	標準が科学的に設定されている限り 管理可能差異は回避すべき無駄(損失)
↓	↓
原価差異は期末仕掛品，期末製品 及び売上原価に追加配賦すべき	製品原価性なし★2★3 (製品を通じて回収すべきでない)
	↓
	非原価(営業外費用)又は 期間原価とすべき★2★3

key word

真実の原価，追加配賦，管理可能差異，回避すべき無駄(損失)，製品原価性
非原価(営業外費用)，期間原価

注意

★1 「原価計算基準」に規定されている処理を問うているわけではない。

用語解説

★2 **製品原価と期間原価**
原価計算制度上の原価は，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，把握した原価をいう。なお，全部原価計算のもとでは，製造原価が製品原価，販売費及び一般管理費が期間原価となる。
(「原価計算基準」 4(2)参照)

ワンポイント

★3 標準原価主義者に共通するのは製品原価性を否定するという点であり，必ずしも原価性が否定されるわけではない。つまり，非原価処理を主張する論者もいれば，期間原価としての原価性は認める論者もいる。

解　説

外部報告目的との関連で，原価差異(標準原価差額)をどのように処理すべきかについては，実際原価主義者と標準原価主義者で見解が異なる。これは，真実の原価をどのように解釈するかという問題であり，信憑性のある実際原価こそが真実の原価と捉える実際原価主義者の立場からすれば，原価差異は全て追加配賦して実際原価への調整を図るべきということになるし，規範性のある標準原価こそが真実の原価と捉える標準原価主義者の立場からすれば，実際原価への調整は不要ということになる。

なお，標準原価主義者に共通する主張は「管理可能差異★4については製品原価性がなく，当該期間の収益から回収されるべきであって，製品を通じて回収されるべきではない」というものである。仮に，製品原価性を認めて期末棚卸資産に配賦すれば，当期の不能率を次期以降に繰り延べることになり，当期の業績と次期以降の業績が混合されて問題があると考えるわけである。そこで，管理可能差異は，これを当該期間の収益に対応させることになるが，その処理の方法としては，①非原価として営業外費用に計上するか，②期間原価とするかの２つが考えられる。さらに，②期間原価とする場合には，(a)標準原価で計算した売上原価に賦課する方法と，(b)標準売上原価控除後の売上総利益に賦課する方法の２つがあり，統一的な見解があるわけではない★5。

なお，「原価計算基準」では，材料受入価格差異以外の原価差異について，原則として当年度の売上原価に賦課することとしているが★6，この規定は，実際原価主義者と標準原価主義者の妥協の産物と捉えることができる★7。

過去問

H29論文式　第１問－問題２　問４(1)

次の二つの考え方によると不利な原価差異（材料受入価格差異を除く。）をどのように処理すべきか。それぞれの原価差異の考え方に対して，最も適切と考える処理を簡潔に述べなさい★8。

① 外部報告目的にとって適切な原価は実際原価であるという考え方に基づく場合。

② 標準原価が適切に設定されているならば，原価差異は無駄や損失であり，製品原価性を有しないという考え方に基づく場合。

Ｒ５論文式　第１問－問題２　問４

外部報告上，標準原価差異のうち管理可能な差異を期末棚卸資産に追加配賦すべきではないという見解もある。この見解の根拠を述べなさい★9。なお，標準原価は科学的に正しく設定されており，原価差異は正常な状態の下で発生しているものとする。

参考

★4 管理不能差異の取り扱い
標準原価主義者の立場においても，価格差異などの管理不能差異(回避不能差異)については製品原価性を認め，実際原価への修正を図るべきとする。

ワンポイント

★5 このうち②の(a)の方法は，原価差異に製品原価性を認める色彩を残しているため，実際原価主義者との調整を図りやすいといえ，それが「原価計算基準」の原則規定となっている。

参照

★6「原価計算基準」47(1)-1
★7 材料受入価格差異以外の原価差異の処理②(問題４-28)

ワンポイント

★8 ①は実際原価主義者の立場であるから，売上原価と期末棚卸資産に追加配賦して実際原価への修正を図る，②は標準原価主義者の立場であるから，非原価として営業外費用に計上するか期間原価として売上原価ないし売上総利益に賦課する，がそれぞれ適切な処理となる。

★9 標準を超える管理可能差異は回避すべき無駄であり，製品原価性を有さず，当該期間の収益から回収すべきであって，製品を通じて回収すべきでないという点を指摘すればよい。なお，問われているのは，標準原価主義者が原価差異の追加配賦を否定する根拠であり，標準原価主義者が適切と考える処理ではない。したがって，H29の問題のように，具体的な処理について触れる必要はない。

M.Ikebe@CPA

問題４-28　材料受入価格差異以外の原価差異の処理⑵　重要度Ａ　典型度Ｂ

我が国の「原価計算基準」によれば，材料受入価格差異以外の原価差異は，原則として当年度の売上原価に賦課することになっており，売上原価と期末棚卸資産に配賦するのは例外的な処理として扱われている★1。そこで，「原価計算基準」が原価差異を売上原価に賦課することとした理由を，標準原価計算制度の採用を前提として説明しなさい。

参照
★1「原価計算基準」47

解　答

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り，理想標準原価ではない。したがって，標準が適切に設定されている限り，正常な状態のもとでは多額の原価差異は生じないと考えられる。この場合，原価差異を売上原価と期末棚卸資産に追加配賦するのが適切であるとしても，配賦すべき原価差異の総額が少額である以上，期末棚卸資産に追加配賦すべき金額は極めて少額なものとなり，重要性の原則により無視しうる。

以上より，材料受入価格差異以外の原価差異は，原則として当年度の売上原価に賦課するのである。

logical flowchart

標準原価計算制度において用いられる標準原価
↓
現実的標準原価又は正常原価であって理想標準原価ではない★2
↓
標準(価格標準・物量標準)の設定が適切★3★4
↓
多額の原価差異は生じない★3★4
↓
配賦すべき総額が少額
↓
期末棚卸資産に配賦すべき金額は極めて少額(無視しうる)
↓
当年度の売上原価に賦課
(原則的処理)

復習
★2 理想標準原価は標準原価計算制度上の標準原価として認められていなかった。
(問題４－５参照)

ワンポイント
★3 多額の原価差異が生じない理由について，実際原価計算制度の採用を前提とするならば，予定価格等が実際価格に近似するように設定されるためということになる。
(「原価計算基準」14参照)
★4 標準ないし予定価格等の設定が不適当な場合には比較的多額の原価差異が生じるため，その場合には配賦すべき総額が多額となり，もはや期末棚卸資産に配賦すべき金額を無視することはできない。そこで，例外的に売上原価と期末棚卸資産とに原価差異を配賦することが求められる。

key word

理想標準原価，標準の設定，多額の原価差異，配賦すべき総額，少額

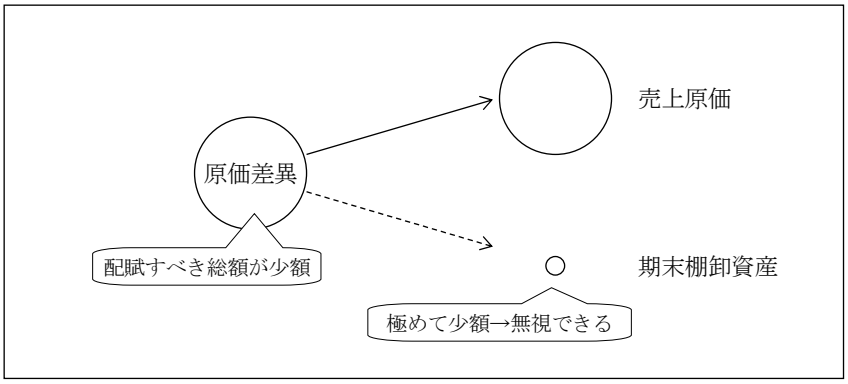
解　説

「原価計算基準」によれば，標準原価計算制度における原価差異の処理は，「数量差異，作業時間差異，能率差異等であって異常な状態に基づくと認められるものは，これを非原価項目として処理する★5」ほかは，「すべて実際原価計算制度における処理の方法に準じて処理する」ことになっている。 すなわち，「原価差異は，材料受入価格差異を除き，原則として当年度の売上原価に賦課する」ことになる。ただし，標準が不適当なため「比較的多額の原価差異が生ずる場合」には，当年度の売上原価と期末棚卸資産に配賦することが求められる(図表４-35)。

このような「原価計算基準」の規定は，実際原価主義者と標準原価主義者の妥協の産物と捉えることができる。実際原価主義者の立場からすれば，実際原価こそが真実の原価であり，原価差異はこれを全て売上原価と期末棚卸資産に追加配賦すべきことになるが，配賦すべき総額自体が少額であれば，期末棚卸資産に配賦すべき金額は極めて少額となるため(図表４-36)，売上原価に賦課する処理も容認しうる。一方，標準原価主義者の立場からすれば，標準原価が適切に設定されている限り原価差異(管理可能差異)は回避すべき無駄であり損失であるから，製品原価性を持たないということになるが，製品を通じてではなく，当該期間の収益から回収されるべきとする主張は★6，原価差異を売上原価に賦課する処理でも通るため★7，やはり容認しうるわけである。

原則(正常かつ少額の原価差異)			当年度の売上原価に賦課
例外①(異常な数量面の差異)★5			非原価項目（標準原価計算制度に固有の規定）
例外②(比較的多額の原価差異)			
	個別原価計算の場合	選択	当年度の売上原価と期末棚卸資産に指図書別に配賦★7
			当年度の売上原価と期末棚卸資産に科目別に配賦★7
	総合原価計算の場合		当年度の売上原価と期末棚卸資産に科目別に配賦★7

図表４-35　「原価計算基準」における材料受入価格差異以外の原価差異の処理



図表４-36　少額の原価差異の追加配賦

ワンポイント

★5 数量差異，作業時間差異，能率差異等は標準原価計算制度においてのみ生じることから，別途規定が設けられている。

復習

★6 標準原価主義者に共通する主張は，少なくとも当期の不能率を次期以降に繰り延べることなく，当期の収益から回収すべきというものであった。(問題４-27参照)

★7 管理可能差異を売上原価に賦課する処理は，標準原価主義者が主張する処理の１つであった。(問題４-27参照)

用語解説

★7 指図書別配賦と科目別配賦
指図書別配賦とは原価計算票に記載された金額をも修正する方法であり，科目別配賦とは，原価計算票は修正しないで総勘定元帳における関係勘定（売上原価，製品及び仕掛品）のみを修正する方法である。この点，総合原価計算においては，そもそも指図書別に製造原価を集計することはしないため，比較的多額の原価差異の配賦方法は科目別配賦のみとなる。

M.Ikebe@CPA

問題4-29　材料受入価格差異の処理　重要度B　典型度A

我が国の「原価計算基準」によれば，材料受入価格差異以外の原価差異については，原則として当年度の売上原価に賦課することになっているが，材料受入価格差異については，別に処理することが求められている★1。そこで，材料受入価格差異に限り，別処理が求められる理由を説明しなさい。

参照
★1「原価計算基準」47(1)-2

解　答

材料受入価格差異とは，購入材料に関する価格差異をいうが，購入材料は会計期末には期中に消費した材料と期末材料とに分かれるため，材料受入価格差異も消費材料価格差異と期末材料価格差異とに分解し，後者は期末材料の残高に加算して貸借対照表の棚卸資産の部に計上しなければならない。

以上より，材料受入価格差異の全額を期間費用とすることは認められず，これを当年度の材料の払出高と期末在高とに配賦する必要があるため，別処理が求められるのである。

logical flowchart

購入材料＝消費材料＋期末材料
↓
材料受入価格差異＝消費材料価格差異＋期末材料価格差異
↓
期末材料価格差異は期末材料の残高に加算する必要
↓
受入価格差異の全額を期間費用とすることはできない
（当年度の材料の払出高と期末在高に配賦する必要）
↓
別処理が求められる

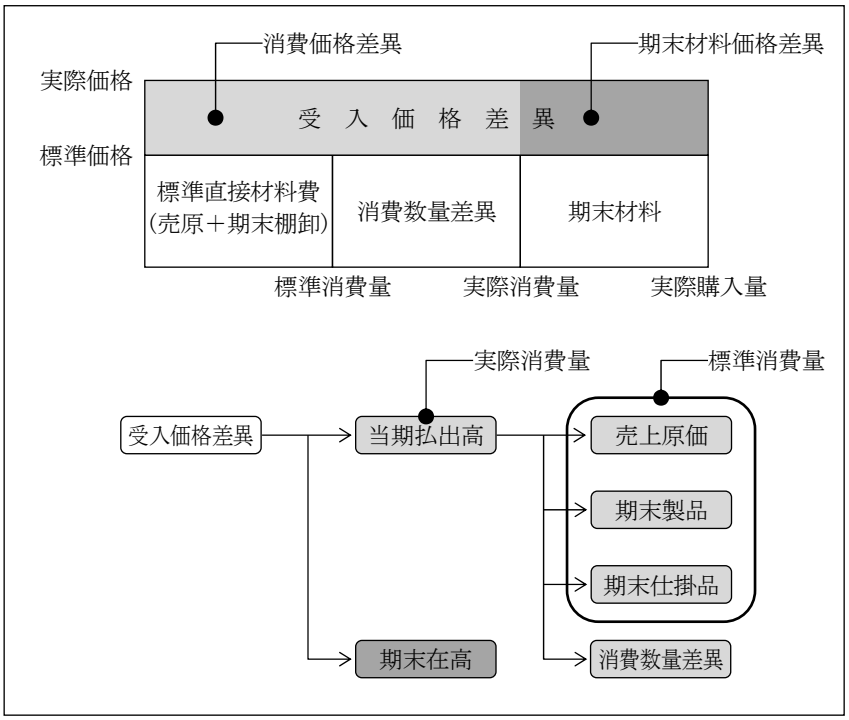
key word

消費材料価格差異，期末材料価格差異，期間費用

解　説

材料受入価格差異については，それが少額であるか多額であるかにかかわらず，常に当年度の材料の払出高と期末在高とに配賦しなければならない。購入材料の価格差異である以上，期末材料分の価格差異を含み，これを期間費用とする余地はないからである。

なお，材料受入価格差異のうち，消費価格差異に相当する部分の処理については，「原価計算基準」の規定が曖昧であるため，解釈が分かれるところである。ただし，過去の本試験における出題実績を考慮すれば，材料払出高を構成する売上原価，期末製品，期末仕掛品の標準消費量と，消費数量差異★2に厳密に配賦するのが通説的な処理ということになる★3(図表４-37)。なお，この場合，消費数量差異に対する配賦額は，オリジナルの数量差異と合算して処理を行う。つまり，それらが少額であれば売上原価に賦課することになるし，多額であれば期末棚卸資産にも追加配賦することになる。



図表４-37　材料受入価格差異の厳密な会計処理

過去問

R４論文式　第１問－問題２　問５

材料受入価格差異の会計処理について，我が国の『原価計算基準』が当年度の売上原価に全額賦課することを認めていない根拠を述べなさい★4。

ワンポイント

★2 消費数量差異(数量差異)は標準原価計算制度を採用する場合においてのみ生じる。したがって，実際原価計算制度のもとでは，売上原価，期末製品，期末仕掛品に対して，それぞれの実際消費量を基準として配賦計算を行うことになる。

★3 消費価格差異に相当する部分の処理については，少額であれば売上原価に賦課し，多額であれば売上原価と期末棚卸資産に配賦するという解釈もある。

ワンポイント

★4 受入価格差異の中に期末材料価格差異が含まれる点，それが未消費ゆえに費用性を持たない点を指摘すればよい。

M.Ikebe@CPA