

# スナップショット・コストイングの展開

尾 畑 裕

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 過去の支出を集計する伝統的原価計算
- 3 もっともカレントなコストの計算としてのスナップショット・コストイング
- 4 スナップショット・コストイングの複式簿記機構への組み入れ
- 5 制度会計へのスナップショット・コストイングの導入可能性
- 6 結 論

## 1 はじめに

標準原価の改訂は、頻繁な場合でも半年に1回であり、それでは遅すぎるという批判がある。環境の変化はもっと早いというのである。標準原価より実際原価のほうがより現在の状況を反映しているということがいわれるわけであるが、その実際原価も、生産期間が長くなれば、数か月前の事実が混入してこざるをえない。たとえば半導体前工程においては、原料の投入から製品が完成するまでには3か月程度かかるのがふつうである。その間に、市場の状況は変化し、継続的な改善により歩留率もたえず改善し、生産効率も向上していく。

原価計算は、まさにカレントな状況を反映すべきであり、そうでないと経営者のニーズは満足することができない。カレントな状況を反映する原価計算として、筆者はスナップショット・コストイングという考え方を提

案してきた<sup>1)</sup>。スナップショット・コストイングとは直近の原価計算期間における消費能率と現時点での調達価格を合成して製品原価計算する方法をいう。本稿では、計算例を使ってスナップショット・コストイングの基本的な考え方を展開したい。

## 2 過去の支出を集計する伝統的原価計算

原価は資源の消費であり、支出ではないといわれる。しかしながら、消費量にかける消費単価は、「原価計算基準」に基づくと、過去の支出とは無関係ではない。「原価計算基準」は「企業会計原則」の一環として策定されたものである。「企業会計原則」においては、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」（「第二 損益計算書原則 一 A」）とされている。「原価計算基準」に規定されている製品原価の計算手続きは、企業会計原則で要求される「当期製品製造原価」、 「期末製品棚卸高」、 「売上原価」の基礎となるものである。そのため、「売上原価」が支出に基づいて計上されるためには、原価計算自体に、支出の回収の視点が埋め込まれている必要があるのである。

直接材料の払出単価の計算について、先入先出法、移動平均法、総平均法などに基づくことが要求されるのも、過去の支出と製品製造原価が関連しなければならないことを如実にあらわすものである。総合原価計算において、月初仕掛品有高と当月製造費用が完成品原価と月末仕掛品原価に分割されるのも、過去の支出を最終的にもれなく製品原価として売上原価から回収するための工夫といえる。

---

1) たとえば、尾畑（2008）、45頁、尾畑（2010）、155-158頁、尾畑（2011a）、187頁、尾畑（2011b）、21頁を参照のこと。

### 3 もっともカレントなコストの計算としてのスナップ ショット・コストイング

「原価計算基準」にしたがう原価計算システムのほかに、特殊調査的に見積原価が計算されることは、実務上よく見られるものである<sup>2)</sup>。

過去の支出額をもれなく製品原価につなげるという制約さえなければ、直接材料費については、カレントな価格と現在可能な消費能率をもとに製品原価を組み立てることも可能となる。ただし直接労務費や製造間接費については、直接作業時間やプロセスタイムを削減しても、かならずしもすぐに発生額を削減できるわけではなく、総額での管理が重要になる。

次のような計算例を想定してみよう。以下の例においては、直接労務費は予定賃率を使い、製造間接費については、正常配賦率を使うと仮定する。

表1 スナップショット・コストイングの計算条件

		予定賃率	予定配賦率		販売価格
第1工程	レシピー01	1,500円/時	4,000円/時	ロット101	10,000円
第2工程	レシピー02	1,800円/時	3,000円/時	ロット102	11,000円
第3工程	レシピー03	2,000円/時	2,500円/時		
第4工程	レシピー04	1,600円/時	3,500円/時		

2) この種の見積原価計算は、川野克典氏は「単位原価計算」とよび、「品目別積上型原価計算」「部品表積上型原価計算」ともよぶ論者もいるという（川野（2004），26-27頁）。川野氏もかかわったTDKの新原価管理制度も同様のものである。TDKの新原価管理制度については、たとえば、（高橋（2011））を参照のこと。

表2 スナップショット・コストイングの計算例—各月・各工程の生産実績

		1月	2月	3月	4月	5月	
材料 a 実際購入原価		350kg購入 1,000円/kg		400kg購入 1,300円/kg			
材料 a 月末の再調達原価		1,200円/kg	1,300円/kg	1,250円/kg	1,320円/kg	1,350円/kg	
第1工程	レシピー01	(0.2時間/kg) (歩留：90%)				120kg販売 (ロット101)	
		200kg投入 36時間	(0.25時間/kg) (歩留：88.9%)				
		180kg産出	180kg投入 40時間	(0.3時間/kg) (歩留：87.5%)			
			160kg産出	160kg投入 42時間	(0.3時間/kg) (歩留：85.7%)		
第2工程	レシピー02		140kg産出	140kg投入 36時間			
第3工程	レシピー03			120kg産出 完成 月末製品 (ロット101)			
第4工程	レシピー04		(0.18時間/kg) (歩留：92%)				
第1工程	レシピー01	150kg投入 27時間	138kg産出	(0.22時間/kg) (歩留：92%)			
第2工程	レシピー02		138kg投入 27.94時間	(0.28時間/kg) (歩留：89.8%)			
第3工程	レシピー03		127kg産出	127kg投入 31.92時間	(0.28時間/kg) (歩留：87.7%)		
第4工程	レシピー04			114kg産出	114kg投入 28時間		
第1工程	レシピー01			(0.18時間/kg) (歩留：95%)		100kg産出 完成・販売 (ロット102)	
第2工程	レシピー02		100kg投入 18時間	95kg投入 18.9時間	(0.21時間/kg) (歩留：94.7%)		
			95kg産出	90kg産出			

スナップショット・コストイングの展開（尾畑） 5

						(0.27時間/kg) (歩留：90%)
第3 工程	レシピ-03				90kg投入 21.87時間	
第4 工程	レシピ-04				81kg産出 月末仕掛品 (ロット103)	
					(0.175時間/kg) (歩留：96.7%)	
第1 工程	レシピ-01				120kg投入 21時間	(0.2時間/kg) (歩留：94.8%)
第2 工程	レシピ-02				116kg産出	116kg投入 22時間
第3 工程	レシピ-03					110kg産出 月末仕掛品
第4 工程	レシピ-04					(ロット104)
						(0.17時間/kg) (歩留：97.3%)
第1 工程	レシピ-01				150kg投入 24.82時間	
第2 工程	レシピ-02					146kg産出 月末仕掛品
第3 工程	レシピ-03					(ロット105)
第4 工程	レシピ-04					

表2について説明しよう。一番上段は、材料の実際の購入原価と月末における再調達原価である。1月に第1工程に200kgの原料を投入する。180kgの工程完成品が産出される。1月の歩留率の実績は90%である。作業時間は36時間かかったので、1kgあたりでは、0.2時間である。第1工程完成品は2月には第2工程に送られそこで加工される。第2工程には

180kg が投入され、160kg が産出される。歩留率は、約88.9%となる。作業時間は40時間かかったので、1kg あたりでは、0.25時間である。第2工程の完成品は3月には第3工程に送られそこで加工される。第3工程には160kg が投入され、140kg が産出される。歩留率は、約87.5%である。作業時間は42時間かかったので、1kg あたりでは、0.3時間である。第3工程完成品は4月には第4工程に送られそこで加工される。第4工程では、140kg が投入され、120kg が産出される。歩留率は、約85.7%となる。作業時間は36時間かかったので、1kg あたりでは、0.3時間である。以上説明してきたのがロット101であるが、ロット101は4月末には完成しているが、実際に販売されたのは5月末であったとする。

ロット101とは別に、ロット102は2月に150kg 投入されて、5月末に完成して販売されている。ロット103は3月に100kg 投入され、ロット104は4月に120kg 投入されている。ロット105は5月に150kg 投入されている。

従来の伝統的原価計算によれば、ロット101の原価は表3のように計算される。

しかしながら、いま4月に注目してみると、第1工程、第2工程、第3工程、第4工程すべての工程についての作業が行われていることがわかる。すなわち、第4工程ではロット101が行われているが、第1工程はロット104、第2工程はロット103、第3工程はロット102の作業が行われている。ようするに第1工程から第4工程まですべての4月の作業実績がそろっているのである。ロット101の製造原価を計算するのに、1月、2月、3月、4月における実績を累積するかわりに、4月における第1工程、第2工程、第3工程、第4工程の実績を援用して、ロット101の製造原価を計算しようというのがスナップショット・コストイングの考え方である。ロット101の4月末時点の製造原価を計算すると表4のようになる。

表4にあるように、4月における各工程の歩留率と各工程のkg あたり

表3 伝統的原価計算によるロット101の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費賃率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第4工程	140.0kg	0.857	120.0kg			0.3	36.000時間	1,600円/時	57,600円	3,500円/時	126,000円	183,600円
第3工程	160.0kg	0.875	140.0kg			0.3	42.000時間	2,000円/時	84,000円	2,500円/時	105,000円	189,000円
第2工程	180.0kg	0.889	160.0kg			0.25	40.000時間	1,800円/時	72,000円	3,000円/時	120,000円	192,000円
第1工程	200.0kg	0.900	180.0kg			0.2	36.000時間	1,500円/時	54,000円	4,000円/時	144,000円	198,000円
原料	200.0kg			1,000円/kg	200,000円							200,000円
合計					200,000円				267,600円		495,000円	962,600円
											単価	8,022円

表4 スナップショット・コストイングによる4月末時点でのロット101の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費賃率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第4工程	140.0kg	0.857	120.0kg			0.3	36.000時間	1,600円/時	57,600円	3,500円/時	126,000円	183,600円
第3工程	155.9kg	0.898	140.0kg			0.28	39.207時間	2,000円/時	78,413円	2,500円/時	98,016円	176,429円
第2工程	164.7kg	0.947	155.9kg			0.21	32.745時間	1,800円/時	58,941円	3,000円/時	98,235円	157,175円
第1工程	170.3kg	0.967	164.7kg			0.175	28.815時間	1,500円/時	43,222円	4,000円/時	115,258円	158,480円
原料	170.3kg			1,320円/kg	224,761円							224,761円
合計					224,761円				238,176円		437,509円	900,446円
											単価	7,504円

注) 投入量は、170.3kgと表示しているが、計算は、170.27372kgとして計算している。

表5 スナップショット・コストイングによる5月末時点でのロット101の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費賃率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第4工程	136.8kg	0.877	120.0kg			0.28	33,600時間	1,600円/時	53,760円	3,500円/時	117,600円	171,360円
第3工程	152.0kg	0.9	136.8kg			0.27	36,944時間	2,000円/時	73,888円	2,500円/時	92,360円	166,249円
第2工程	160.4kg	0.948	152.0kg			0.2	30,407時間	1,800円/時	54,732円	3,000円/時	91,220円	145,952円
第1工程	164.8kg	0.973	160.4kg			0.17	27,263時間	1,500円/時	40,895円	4,000円/時	109,054円	149,949円
原料	164.8kg			1,350円/kg	222,511円							222,511円
合計					222,511円				223,275円		410,234円	856,020円
											単価	7,133.5円

注) 投入量は、164.8kgと表示しているが、計算は、164.8230573kgとして計算している。



作業時間をもとに、ロット101を4月の歩留率と4月のkgあたり作業時間で生産したとして、製造原価を積算する。投入量も実際にはロット101は1月に200kg投入されたのであるが、4月の歩留率を仮定すれば170.3kgの投入でよいことがわかる。すわち、 $120\text{kg} \div 0.857 = 140\text{kg}$ 、 $140\text{kg} \div 0.898 = 155.9\text{kg}$ 、 $155.9\text{kg} \div 0.947 = 164.7\text{kg}$ 、 $164.7\text{kg} \div 0.967 = 170.3\text{kg}$ である。この投入量にかける単価は実際の購入原価ではなく、4月末における再調達原価である。

なお、ロット101は、4月中に完成するが、販売されるのは5月である。5月末に販売されるとして販売時における製造原価は表5のようになる。

表4と表5を比較すると、4月末から5月末の間にさらに製造原価が低下している。4月末時点と5月末の販売時で、製造原価が変化する理由は、5月になって、歩留率と作業時間が改善して、各工程における生産能率が向上したことと、5月末時点の材料の再調達原価が変化したことによる。このようにスナップショット・コストイングにおいては、製造が完了した製品についても、工場の能率向上、調達価格の変化に応じて、製造原価が変動するのである。

#### 4 スナップショット・コストイングの複式簿記機構への組み入れ

スナップショット・コストイングは複式簿記機構に組入れなくても実施可能であるが、複式簿記機構に組入れることも可能である。

複式簿記機構にスナップショット・コストイングを組み入れる場合の基本的な考え方は、月末に、直接材料費（原料費）、直接労務費、製造間接費の各勘定から、スナップショット・コストによって売上原価勘定、仕掛品勘定と製品勘定に振り替え、次月の月初には、仕掛品勘定と製品勘定の残高を、直接材料費（原料費）、直接労務費、製造間接費の各勘定に戻すとい

うことである。なお、直接材料費（原料費）、直接労務費、製造間接費の各勘定から売上原価勘定、仕掛品勘定、製品原価勘定へスナップショット・コストで振り替えると、直接材料費（原料費）、直接労務費、製造間接費の各勘定に差異が生じるので、毎月その差異を原価差異勘定へ振り替える。

差異の原因分析としては、直接材料費（原料費）であれば改善差異と価格差異に、直接労務費については、作業能率改善差異と賃率差異に分析され、製造間接費については、予算差異、操業度差異のほかに、作業能率改善差異が分離できよう。

仕掛品の原価と製品原価はたえず、スナップショット・コストにて洗い替えされることになる。

さきほどの計算例を使って、複式簿記機構への組み入れについて例示してみたい。

4月末と5月末のロット101の製造原価についてはすでに示した。複式簿記機構への組み入れの例示を行うために、4月末と5月末のロット102, 103, 104の製造原価、5月末のロット105の製造原価についても計算しておこう。

4月末時点で、原料費、直接労務費、製造間接費の各勘定から4月完成分のロット101の製造原価が製品勘定に振り替えられるが、5月1日に、ふたたび、製品勘定から原料費、直接労務費、製造間接費へと振り替える。

4月末における仕訳は以下のようなになる。  
まずロット101のための製造原価を原料費、直接労務費、製造間接費の各勘定から製品勘定へ振り替える。

製品	900,446	原料費	224,761
		直接労務費	238,176
		製造間接費	437,509

表6 スナップショット・ロステイングによる4月末時点でのロット102の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第3工程	126.9kg	0.898	114.0kg			0.28	31,920時間	2,000円/時	63,840円	2,500円/時	79,800円	143,640円
第2工程	134.1kg	0.947	126.9kg			0.21	26,659時間	1,800円/時	47,987円	3,000円/時	79,978円	127,964円
第1工程	138.6kg	0.967	134.1kg			0.175	23,459時間	1,500円/時	35,189円	4,000円/時	93,838円	129,027円
原料	138.6kg			1,320円/kg	182,989円							182,989円
合計					182,989円				147,016円		253,615円	583,620円
											単価	5,119円

注) 投入量は、138.6kgと表示しているが、計算は、138.6283524kgとして計算している。

表7 スナップショット・ロステイングによる5月末時点でのロット102の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第4工程	114.0kg	0.877	100.0kg			0.28	28,000時間	1,600円/時	44,800円	3,500円/時	98,000円	142,800円
第3工程	126.7kg	0.9	114.0kg			0.27	30,787時間	2,000円/時	61,574円	2,500円/時	76,967円	138,540円
第2工程	133.6kg	0.948	126.7kg			0.2	25,339時間	1,800円/時	45,610円	3,000円/時	76,017円	121,627円
第1工程	137.4kg	0.973	133.6kg			0.17	22,719時間	1,500円/時	34,079円	4,000円/時	90,878円	124,957円
原料	137.4kg			1,350円/kg	185,426円							185,426円
合計					185,426円				186,063円		341,862円	713,350円
											単価	7,133.5円

注) 投入量は、137.4kgと表示しているが、計算は、137.3525478kgとして計算している。

表8 スナップシヨット・コストイングによる4月末時点でのロット103の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第2工程	95.0kg	0.947	90.0kg			0.21	18,900時間	1,800円/時	34,020円	3,000円/時	56,700円	90,720円
第1工程	98.3kg	0.967	95.0kg			0.175	16,631時間	1,500円/時	24,947円	4,000円/時	66,526円	91,473円
原料	98.3kg			1,320円/kg	129,730円							129,730円
合計					129,730円				58,967円		123,226円	311,923円
											単価	3,466円

注) 投入量は、98.3kgと表示しているが、計算は、98.2802056kgとして計算している。

表9 スナップシヨット・コストイングによる5月末時点でのロット103の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第3工程	90.0kg	0.9	81.0kg			0.27	21,870時間	2,000円/時	43,740円	2,500円/時	54,675円	98,415円
第2工程	94.9kg	0.948	90.0kg			0.2	18,000時間	1,800円/時	32,400円	3,000円/時	54,000円	86,400円
第1工程	97.6kg	0.973	94.9kg			0.17	16,139時間	1,500円/時	24,209円	4,000円/時	64,557円	88,766円
原料	97.6kg			1,350円/kg	131,721円							131,721円
合計					131,721円				100,349円		173,232円	405,302円
											単価	5,003.7円

注) 投入量は、97.6kgと表示しているが、計算は、97.57112935kgとして計算している。

表10 スナップショット・ロスタイニングによる4月末時点でのロット104の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第1工程	120.0kg	0.967	116.0kg			0.175	20,300時間	1,500円/時	30,450円	4,000円/時	81,200円	111,650円
原料	120.0kg			1,320円/kg	158,345円							158,345円
合計					158,345円				30,450円		81,200円	269,995円
											単価	2,328円

表11 スナップショット・ロスタイニングによる5月末時点でのロット104の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第2工程	116.0kg	0.948	110.0kg			0.2	22,000時間	1,800円/時	39,600円	3,000円/時	66,000円	105,600円
第1工程	119.3kg	0.973	116.0kg			0.17	19,726時間	1,500円/時	29,589円	4,000円/時	78,903円	108,492円
原料	119.3kg			1,350円/kg	160,992円							160,992円
合計					160,992円				69,189円		144,903円	375,084円
											単価	3,409.9円

注) 投入量は、119.3kgと表示しているが、計算は、119.2536025kgとして計算している。

表12 スナップショット・ロスタイニングによる5月末時点でのロット105の製造原価

	投入量	歩留率	完成量	単価	原料費	kgあたり 時間	推定 作業時間	予定 消費費率	直接 労務費	予定配賦率	製造 間接費	合計
第1工程	150.0kg	0.973	146.0kg			0.17	24,820時間	1,500円/時	37,230円	4,000円/時	99,280円	136,510円
原料	150.0kg			1,350円/kg	202,500円							202,500円
合計					202,500円				37,230円		99,280円	339,010円
											単価	2,322.0円

次に、ロット102, ロット103, ロット104のための製造原価を原料費, 直接労務費, 製造間接費の各勘定から仕掛品勘定へ振り替える。

仕掛品	1,165,538	原料費	471,064
		直接労務費	236,433
		製造間接費	458,041

4月末の仕掛品は表13のように計算できる（小数点以下は四捨五入）。

表13 スナップショット・コストイングによる4月末時点の  
ロット102～104の製造原価

ロット	102	103	104	仕掛品合計
原料費	182,989	129,730	158,345	471,064
直接労務費	147,016	58,967	30,450	236,433
製造間接費	253,615	123,226	81,200	458,041

5月1日づけでこれと逆の仕訳を行う。

原料費	224,761	製品	900,446
直接労務費	238,176		
製造間接費	437,509		
原料費	471,064	仕掛品	1,165,538
直接労務費	236,433		
製造間接費	458,041		

5月末には、まず5月中の消費額を計上する。直接材料費であるが、消費量は、5月中の消費量は5月に第1工程に投入した150kgである。その消費額は、消費単価は3月末に購入した材料の購入原価である1,300円/kgが払出単価となる。そうすると以下の仕訳を行うことになる。

原料費 195,000      材料 195,000

実際作業時間とそれをもとに計算した直接労務費と製造間接費は以下のとおりである。なお、話を簡単にするために、製造間接費の実際発生額は319,480円であったとし、操業度差異も予算差異も生じなかったものとする。

表14 スナップショット・コストイングによる5月中の  
直接労務費と製造間接費

	予定賃率	予定配賦率	直接作業時間	直接労務費	製造間接費
第1工程	1,500円/時	4,000円/時	24.82時間	37,230円	99,280円
第2工程	1,800円/時	3,000円/時	22.00時間	39,600円	66,000円
第3工程	2,000円/時	2,500円/時	21.87時間	43,740円	54,675円
第4工程	1,600円/時	3,500円/時	28.00時間	44,800円	98,000円
			合計	165,370円	317,955円

直接労務費の5月中の消費に関する仕訳は以下のとおり。

直接労務費 165,370      賃 金 165,370  
 製造間接費 317,955      諸勘定 317,955

5月末の売上の仕訳は以下のとおり。売上はすべて掛けとする。

売掛金 2,300,000      売 上 2,300,000

5月末に、原料費勘定、直接労務費勘定、製造間接費勘定から売上原価勘定、仕掛品勘定へ5月末時点でのスナップショット・コストにて振り替えられる。5月末には製品はすべて販売されていて月末製品はないので、製品勘定への振替は生じない。

表15 スナップショット・コストイングによる5月末の  
売上原価勘定への振替額

(単位：円)

ロット	101	102	売上原価合計
原料費	222,511円	185,426円	407,937円
直接労務費	223,275円	186,063円	409,338円
製造間接費	410,234円	341,862円	752,096円
合計	856,020円	713,350円	1,569,371円

表16 スナップショット・コストイングによる5月末の  
仕掛品勘定への振替額

ロット	103	104	105	仕掛品原価合計
原料費	131,721円	160,992円	202,500円	495,213円
直接労務費	100,349円	69,189円	37,230円	206,768円
製造間接費	173,232円	144,903円	99,280円	417,415円
合計	405,302円	375,084円	339,010円	1,119,396円

売上原価勘定と仕掛品勘定への振替の仕訳は以下のようになる。

売上原価	1,569,371	原料費	407,937
		直接労務費	409,338
		製造間接費	752,096

仕掛品	1,119,396	原料費	495,213
		直接労務費	206,768
		製造間接費	417,415

直接材料費と直接労務費勘定、製造間接費勘定の貸借差額を原価差異勘定へ振り替える。



表17 原料費差異、直接労務費差異、製造間接費差異の計算

## 原料費差異

	月初	原料費	合計	売上原価	仕掛品原価	合計	原価差異
105		195,000円	195,000円		202,500円	202,500円	-7,500円
104	158,345円		158,345円		160,992円	160,992円	-2,647円
103	129,730円		129,730円		131,721円	131,721円	-1,991円
102	182,989円		182,989円	185,426円		185,426円	-2,437円
101	224,761円		224,761円	222,511円		222,511円	2,250円
	695,825円	195,000円	890,825円	407,937円	495,213円	903,150円	-12,325円

(有利差異)

## 直接労務費差異

	月初	直接労務費	合計	売上原価	仕掛品原価	合計	原価差異
105		37,230円	37,230円		37,230円	37,230円	0円
104	30,450円	39,600円	70,050円		69,189円	69,189円	861円
103	58,967円	43,740円	102,707円		100,349円	100,349円	2,358円
102	147,016円	44,800円	191,816円	186,063円		186,063円	5,753円
101	238,176円		238,176円	223,275円		223,275円	14,901円
	474,609円	165,370円	639,979円	409,338円	206,767円	616,106円	23,873円

(不利差異)

## 製造間接費

	月初	製造間接費	合計	売上原価	仕掛品原価	合計	原価差異
105		99,280円	99,280円		99,280円	99,280円	0円
104	81,200円	66,000円	147,200円		144,903円	144,903円	2,297円
103	123,226円	54,675円	177,901円		173,232円	173,232円	4,669円
102	253,615円	98,000円	351,615円	341,862円		341,862円	9,753円
101	437,509円		437,509円	410,234円		410,234円	27,275円
	895,550円	317,955円	1,213,505円	752,096円	417,415円	1,169,511円	43,994円

(不利差異)

原価差異	12,325	原料費	12,325
直接労務費	23,873	原価差異	23,873
製造間接費	45,994	原価差異	45,994

ちなみに原価要素ごとの原価差異は表17のように計算される。

なお、ここで原価差異が生じる理由について述べる。5月にあらたに投入された材料の場合は、実際購入原価と5月末の再調達原価との差と実際投入量との積であるが、すでに4月末時点で仕掛品になっているロットについての原料費差異は、4月末時点と5月末時点の再調達原価の差と4月と5月の歩留率の差から生じたものである。直接労務費や製造間接費の差異については、月初仕掛品分における各工程の必要作業時間の短縮により生じたものである。

## 5 制度会計へのスナップショット・コストイングの導入可能性

スナップショット・コストイングは制度会計とは関連しない特殊原価調査として考えられたものであり、スナップショット・コストイングは伝統的な実際原価計算でもないし、標準原価計算でもない。その意味で「原価計算基準」にしたがった原価計算とはみなされない可能性がある。しかし、場合によってはこれを財務諸表作成用の計算としても利用可能と思っている。そのように考えるひとつの理由は、前節で検討したように、スナップショット・コストイングを複式簿記機構のなかに組入れることが可能であることである。実際発生額とスナップショット・コストイングの差は、原価差異という形で把握され、その差異は標準原価差額の会計処理と同様に処理することが可能である。スナップショット・コストイング自体、毎月原価標準が変化する標準原価計算の一種と考えられなくもない。

もうひとつの理由は、会計年度末における仕掛品と製品在庫が少なければ、スナップショット・コストイングと「原価計算基準」に基づく実際原価計算の売上原価、期末製品原価、期末仕掛品原価との差も大きな違いにはならず重要性の原則から、スナップショット・コストイングの利用が許容される可能性もあると考えられるのである。

## 6 結 論

「原価計算基準」にしたがった制度会計にも使われる原価計算制度は、マクロ的な原価計算であり、かならずしも、特定の製品の原価の計算にはむかない。計算の簡便性だけの理由から標準原価計算制度が適用されることもあり、経営目的にカレントな製品ごとの原価を知るという目的には向かないといわれることがある。実務上は、原価計算制度としての原価計算システムのほかに、かならずしも複式簿記機構とは連結していない特殊調査的な見積原価が計算されることが多くある。しかし従来この種の特殊調査的な見積原価計算については、テキスト等ではあまりとりあげてこなかった。本論文においては、よりカレントな原価情報、よりカレントな採算情報を知りたいという経営者のニーズにこたえ得るスナップショット・コストイングを提案し、それを複式簿記機構に組入れて運用する可能性について検討した。

本稿で検討した計算例は、スナップショット・コストイングの考え方を例示するために設定したものであり、実際にはこの計算例どおりにはいかない状況も多くみられると思われる。たとえば、当月に完成したロットの工程のなかに当月行われていない工程があるかもしれない。また一時的な価格変動の影響を排除するためには、月末の材料価格にかえて、2か月間の平均価格をとったほうが適切であるかもしれない。

また、スナップショット・コストイングを実務的に運用するためには、

いくつか解決しなければならない技術的問題もある。製品の種類が増え、工程の数も増える場合、スナップショット・コストイングに必要な情報を得るためには、製造実行系のシステムからデータを入手するとともに、粒度の細かい情報からより要約度の高い情報を作成するしくみも整える必要がある。そのようなしくみを構築する前提として、生産管理系、製造実行系のシステムの標準化されたインターフェイスを確立しておくことも必要がある。

しかしながら、スナップショット・コストイングのような実際原価に基づく見積原価の計算について、その理論的位置づけを明確にして、テキスト等にもあつかうことができる下地を作ることは必要であると思われる。

#### 参考文献

- 尾畑裕 (2008) 「原価・収益計算の提供する計算プロセス情報・非財務情報—XMLベースの原価・収益計算の可能性—」 会計, 173巻第6号, 2008年6月号, 37-48頁。
- 尾畑裕 (2010) 「アメーバ経営と原価計算」(アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実践—』KCCS マネジメントコンサルティング, 2010年11月, 第5章), 142-158頁。
- 尾畑裕 (2011a) 「原価計算：過去から将来へ」 経理研究 (中央大学経理研究所), 54巻, 2011年2月, 180-190頁。
- 尾畑裕 (2011b) 「標準仕様が原価計算・原価管理に対して有する意義」 企業会計, 63(6), 2011年6月, 18-24頁。
- 川野克典 (2004) 「経営環境の変化と「原価計算基準」—「原価計算基準」改訂の論点」 原価計算研究, Vol. 28, No. 1, 23-34頁。
- 高橋史安 (2011) 「実際原価による原価管理：TDKの新原価管理制度」 経理研究 (中央大学経理研究所), 54巻2011年2月, 191-204頁。