

度外視法と非度外視法における直接材料費の原価按分に関する一考察

著者	稲場 建吾
雑誌名	川口短大紀要
巻	30
ページ	1-11
発行年	2016-12-01
URL	http://id.nii.ac.jp/1354/00000476/

度外視法と非度外視法における 直接材料費の原価按分に関する一考察

稲 場 建 吾

はじめに

「原価計算基準」によれば、単純総合原価計算は下記であるという。

「単純総合原価計算は、同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適用する。単純総合原価計算にあつては、一原価計算期間……に発生したすべての原価要素を集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、完成品と期末仕掛品とに分割計算することにより、完成品総合原価を計算し、これを製品単位に均分して単位原価を計算する」と⁽¹⁾。

また、「分割計算」つまり完成品総合原価および期末仕掛品原価を算定する方法として、平均法、先入先出法、後入先出法の3つを掲げている⁽²⁾。

ところで、もし、原価計算というものが、製品などの原価計算対象の原価を正確に算定する方法であらねばならないとするならば、原価計算というものの自体が存在していないかもしれない。なぜならば、材料などの投入資源を、製品など原価計算対象になるまで追跡し続けてその対象の原価を算定することが最良となり、原価計算のなかにある計算体系などは不要となってしまうからである。つまり、計算する上で仮定を置くこと自体が、同種製品を反復連続的に生産する生産形態には総合原価計算を適用するとか、分割計算には平均法、先入先出法、後入先出法の3つあるなどの仮定を置くこと自体が、あり得ない考え方になってしまうからである。

ゆえに、投入資源を、製品など原価計算対象になるまで追跡し続けてその対象の原価を算定する労力と、計算する上でいくつか仮定を置いた原価計算の方法を使用して原価計算対象の原価を算定する労力とを比較した結果、経済合理性から、原価計算の方法が使用されているとみるべきであろう。

つまり、いくつか仮定が置いてある原価計算という方法を使用すると、完全なる真実の原価は算定されないということである。ただし、原価計算以外に、真実に近いとおもわれる原価を算定する方法があるかといわれれば現在存在しないし、全期間の損益は期間損益の合計であるので、一期間の若干の数値のズレは問題はないといえなくはない。

しかし、過去から、原価計算の方法において、真実の原価に近づけるようとする努力はなされている。

本小論では、同じ現象に対して、経済合理性のある方法と正確な計算を目指した方法とがある計算方法を見ていきたいとおもう。具体的には、「分割計算」に平均法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する単純総合原価計算での、度外視法、非度外視法を見ていこうとおもう。

先入先出法、後入先出法、異常仕損などいろいろ場合はあるが、平均法と正常仕損という非常に特殊な場合についてのみ見る。その特殊な場合における度外視法と非度外視法の比較を行うことで、計算の裏に隠れている過程（プロセス）を若干でも明らかにしていこうとおもう⁽³⁾。

I 平均法を用いた非度外視法と度外視法

1 事例

平均法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する単純総合原価計算での非度外視法と度外視法の比較を明瞭に解説されている清水 孝教授の計算事例および解説を、ここでは引用させていただくとする⁽⁴⁾。ただし、計算の表記などは筆者が勝手に変更している。間違いなどがあれば、本小論の筆者の責任である。以下が清水教授の計算事例と解説である。

下記の資料に基づいて、非度外視法によって完成品総合原価および月末仕掛品原価を計算しなさい。なお、度外視法によって完成品総合原価および月末仕掛品原価を計算しなさい。月末仕掛品の評価は平均法によること。直接材料費はすべて工程始点で投入される。

[資料]

	数 量	加工進捗度	直接材料費	加工費
月初仕掛品	1,600	0.5	¥ 92,000	¥ 32,500
当月着手	6,400		¥ 384,000	¥ 335,000
小計	8,000		¥ 476,000	¥ 367,500
仕損品	500	0.6		
月末仕掛品	1,500	0.8		
差引：完成品	6,000			

ちなみに、仕損の発生点は60%点であり、これは月末仕掛品の加工進捗度よりも前であるから、仕損費は月末仕掛品と完成品の両者が負担する場合である。

2 非度外視法による解法と結果

(1) 仕損費、月末仕掛品、完成品への1次集計

① 直接材料費の計算

a) 月末仕掛品直接材料費 = (月初仕掛品直接材料費 + 当月直接材料費) × {月末仕掛品数量 / (完成品数量 + 月末仕掛品数量 + 仕損品数量)}

$$(92,000 + 384,000) \times \{1,500 / (6,000 + 1,500 + 500)\} = \text{¥}89,250$$

b) 仕損品直接材料費 = (月初仕掛品直接材料費 + 当月直接材料費) × {仕損品数量 / (完成品数量 + 月末仕掛品数量 + 仕損品数量)}

$$(92,000 + 384,000) \times \{500 / (6,000 + 1,500 + 500)\} = \text{¥}29,750$$

c) 完成品直接材料費 = 月初仕掛品直接材料費 + 当月直接材料費 - 月末仕掛品直接材料費 - 仕損品直接材料費

$$92,000 + 384,000 - 89,250 - 29,750 = \text{¥}357,000$$

② 加工費の計算

a) 月末仕掛品加工費 = (月初仕掛品加工費 + 当月加工費) × {月末仕掛品完成品換算量 / (完成品数量 + 月末仕掛品完成品換算量 + 仕損品完成品換算量)}

$$(32,500 + 335,000) \times \{1,500 \times 0.8 / (6,000 + 1,500 \times 0.8 + 500 \times 0.6)\} = \text{¥}58,800$$

b) 仕損品加工費 = (月初仕掛品加工費 + 当月加工費) × {仕損品完成品換算量 / (完成品数量 + 月末仕掛品完成品換算量 + 仕損品完成品換算量)}

$$(32,500 + 335,000) \times \{500 \times 0.6 / (6,000 + 1,500 \times 0.8 + 500 \times 0.6)\} = \text{¥}14,700$$

c) 完成品加工費 = 月初仕掛品加工費 + 当月加工費 - 月末仕掛品加工費 - 仕損品加工費

$$32,500 + 335,000 - 58,800 - 14,700 = \text{¥}294,000$$

(2) 仕損費の配分 (2次集計)

① 仕損費 = 仕損品直接材料費 + 仕損品加工費

$$29,750 + 14,700 = \text{¥}44,450$$

② 完成品への仕損費追加額 = 仕損費 × {完成品数量 / (完成品数量 + 月末仕掛品数量)}

$$44,450 \times \{6,000 / (6,000 + 1,500)\} = \text{¥}35,560$$

③ 月末仕掛品への仕損費追加額 = 仕損費 × {月末仕掛品数量 / (完成品数量 + 月末仕掛品数量)}

$$44,450 \times \{1,500 / (6,000 + 1,500)\} = \text{¥}8,890$$

(3) 完成品原価と月末仕掛品原価

- ① 完成品原価＝完成品直接材料費＋完成品加工費＋完成品への仕損費追加額

$$357,000 + 294,000 + 35,500 = \text{¥}686,560$$

- ② 月末仕掛品原価＝月末仕掛品直接材料費＋月末仕掛品加工費＋月末仕掛品への仕損費追加額

$$89,250 + 58,800 + 8,890 = \text{¥}156,940$$

3 度外視法による解法と結果**(1) 直接材料費の計算**

- ① 月末仕掛品直接材料費＝(月初仕掛品直接材料費＋当月直接材料費)×{月末仕掛品数量／(完成品数量＋月末仕掛品数量)}

$$(92,000 + 384,000) \times \{1,500 / (6,000 + 1,500)\} = \text{¥}95,200$$

- ② 完成品直接材料費＝月初仕掛品直接材料費＋当月直接材料費－月末仕掛品直接材料費

$$92,000 + 384,000 - 96,200 = \text{¥}380,800$$

(2) 加工費の計算

- ① 月末仕掛品加工費＝(月初仕掛品加工費＋当月加工費)×{月末仕掛品完成品換算量／(完成品数量＋月末仕掛品完成品換算量)}

$$(32,500 + 335,000) \times \{1,500 \times 0.8 / (6,000 + 1,500 \times 0.8)\} = \text{¥}61,250$$

- ② 完成品加工費＝月初仕掛品加工費＋当月加工費－月末仕掛品加工費

$$32,500 + 335,000 - 58,800 = \text{¥}306,250$$

(3) 完成品原価と月末仕掛品原価

- ① 完成品原価＝完成品直接材料費＋完成品加工費

$$330,800 + 306,250 = \text{¥}687,050$$

- ② 月末仕掛品原価＝月末仕掛品直接材料費＋月末仕掛品加工費

$$95,200 + 61,250 = \text{¥}156,450$$

以上が清水教授が紹介している計算事例と解説である。これを踏まえて、清水教授は、平均法における非度外視法と度外視法の相違についての検討を行っている。以下でそれを見て、そして、それに対して若干の考察を加えていこうとおもう。

II 非度外法と度外視法の相違

清水教授は、平均法での「度外視法と非度外視法の計算結果では、直接材料費の金額は一致するが、加工費の金額は異なる」⁽⁵⁾と述べ、下記のような説明でそれらの計算結果を比較する。

まずはじめに、非度外視法の方の計算の手順を少し変更する。非度外視法では通常、2次集計で計算された仕損費を完成品および月末仕掛品に配分する。しかし清水教授は説明のため、仕損費を合算前の仕掛品直接材料費と仕損品加工費の状態に戻す。

つぎに、仕損品直接材料費の、完成品直接材料費と月末仕掛品直接材料費とへの配分額、および、仕損品加工費の、完成品加工費と月末仕掛品加工費とへの配分額を算定する。

ついで、それぞれにそれぞれの配分額を合算し非度外視法の計算結果を示す。そして度外視法の計算結果と比較し、相違の理由を述べる。このような清水教授の論を以下で具体的にみてみようとおもう⁽⁶⁾。

1 非度外視法の計算手順の変更

仕損費＝仕損品直接材料費＋仕損品加工費

$$44,450 = 29,750 + 14,700$$

2 配分額の算定

(1) 仕損品直接材料費の配分

- ① 完成品直接材料費への仕損品直接材料費追加額＝仕損品直接材料費×{完成品数量／(完成品数量＋月末仕掛品数量)}

$$¥29,750 \times \{6,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} = ¥23,800$$

- ② 月末仕掛品直接材料費への仕損品直接材料費追加額＝仕損品直接材料費×{月末仕掛品数量／(完成品数量＋月末仕掛品数量)}

$$¥29,750 \times \{15,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} = ¥5,950$$

(2) 仕掛品加工費の配分

- ① 完成品加工費への仕損品加工費追加額＝仕損品加工費×{完成品数量／(完成品数量＋月末仕掛品数量)}

$$¥14,700 \times \{6,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} = ¥11,760$$

- ② 月末仕掛品加工費への仕損品加工費追加額＝仕損品加工費×{月末仕掛品数量／(完成品数

量+月末仕掛品数量}})

$$¥14,700 \times \{15,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} = ¥2,940$$

3 仕損費追加後のそれぞれの計算結果

- (1) 仕損費追加後の完成品直接材料費＝完成品直接材料費＋完成品直接材料費への仕損品直接材料費追加額

$$357,000 + 23,800 = 380,800$$

- (2) 仕損費追加後の月末仕掛品直接材料費＝月末仕掛品直接材料費＋月末仕掛品直接材料費への仕損品直接材料費追加額

$$89,250 + 5,950 = 95,200$$

- (3) 仕損費追加後の完成品加工費＝完成品加工費＋完成品加工費への仕損品加工費追加額

$$294,000 + 11,760 = 305,760$$

- (4) 仕損費追加後の月末仕掛品加工費＝月末仕掛品加工費＋月末仕掛品加工費への仕損品加工費追加額

$$58,800 + 2,940 = 61,740$$

4 非度外視の計算結果と度外視法の計算結果

清水教授は、以上の計算を示し、非度外視法の計算結果と度外視法の計算結果の対比の表を作成している（図表参照）。

平均法での「度外視法と非度外視法の計算結果では、直接材料費の金額は一致するが、加工費の金額は異なる」⁽⁷⁾理由について、清水教授は次のように述べる。

「度外視法では、直接材料費に関しては、仕損費を月末仕掛品と完成品に配分する際、直接材料費の数量を使用し、加工費に関しては、完成品換算量を使用している。非度外視法では、……、直接材料費も加工費も直接材料の数量を使用している。これが、両者の計算に相違が生ずる原因である」⁽⁸⁾と。

図表 計算結果の対比表

		完成品	月末仕掛品
度外視法の結果	直接材料費	¥ 380,800	¥ 95,200
	加工費	¥ 306,250	¥ 61,250
非度外視法の結果	直接材料費	¥ 380,800	¥ 95,200
	加工費	¥ 305,760	¥ 61,740

(引用) 清水 孝『上級原価計算』(第3版), 中央経済社, 2011年, p.92

以上が清水教授の、平均法での度外視法と非度外視法の解説であったが、以下、直接材料費の金額が一致することについて若干考察したいとおもう。

Ⅲ 非度外視法と度外視法で算定される直接材料費部分の金額一致の理由

以上までが清水教授からの引用であったが、ここから本小論の筆者が、平均法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する場合の単純総合原価計算での非度外視法と度外視法のそれぞれで算定される、完成品と月末仕掛品の直接材料費部分の金額が一致する理由を若干考えたい。

単価から見る場合と、計算自体から見る場合、同じことなのであるが、一応2つの場合を考えてみたい。それぞれの場合を考えるにあたって、度外視法を先に確認して、非度外視法が度外視法と同じかという視点で見ていく。ただし、工程途中で正常仕損が発生する場合は、完成品にだけ仕損費を負担させる場合と、完成品・月末仕掛品の両者に負担させる場合とがあるが、下記は、完成品・月末仕掛品の両者に負担させる場合について考えている⁹⁾。なお、見るにあたっては、前述の清水教授の計算事例およびその計算数値を借用させていただくこととする。

1 単価から見る場合

(1) 度外視法の確認

① 度外法の直接材料費の単価計算

度外視法の直接材料費の単価 = (月初仕掛品直接材料費 + 当月直接材料費) ÷ (完成品数量 + 月末仕掛品数量)

$$(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 1,500) = @ ¥4,760 / 75$$

② 完成品直接材料費

完成品直接材料費 = 度外視法の直接材料費の単価 × 完成品数量

$$@ ¥4,760 / 75 \times 6,000 \text{ 個} = ¥380,800$$

③ 月末仕掛品直接材料費

月末仕掛品直接材料費 = 度外視法の直接材料費の単価 × 月末仕掛品数量

$$@ ¥4,760 / 75 \times 1,500 \text{ 個} = ¥95,200$$

(2) 非度外視法

① 非度外視法の直接材料費の単価 = (月初仕掛品直接材料費 + 当月直接材料費) ÷ (完成品数量 + 仕損品数量 + 月末仕掛品数量)

$$(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500) = @ ¥59.5$$

② 仕損品直接材料費

仕損品直接在旅費＝非度外視法の直接材料費の単価×仕損品数量

$$\text{@¥}59.5 \times 500 \text{ 個} = \text{¥}29,750$$

③ 完成品直接材料費

完成品直接材料費＝非度外視法の直接材料費の単価×完成品数量＋仕損品直接材料費のうち完成品配分

$$\text{@¥}59.5 \times 6,000 \text{ 個} + \text{@¥}59.5 \times 500 \text{ 個} \times \{6,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

ここで、完成品数量 6,000 個でくくると次のようになる。

$$\{\text{@¥}59.5 + \text{@¥}59.5 \times 500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} \times 6,000 \text{ 個}$$

中カッコ{ }内の 1 項目@¥59.5 は非度外視法の直接材料費の単価で、2 項目の@¥59.5×500 個/(6,000 個+1,500 個)は仕損品直接材料費の配分単価である。ここで、1 項目に(6,000 個+1,500 個)/(6,000 個+1,500 個)をかけて 2 項目にそろえ、中カッコ{ }内を計算してみると、非度外視法の直接材料費の単価@¥4,760/75 となることがわかる。

つまり、度外視法の直接材料費の単価@¥4,760/75×完成品数量 6,000 個となるので、度外視法の計算結果と一致する。

④ 月末仕掛品直接材料費

月末仕掛品直接材料費＝非度外視法の直接材料費の単価×月末仕掛品数量＋仕損品直接材料費のうち月末仕掛品配分

$$\text{@¥}59.5 \times 1,500 \text{ 個} + \text{@¥}59.5 \times 500 \text{ 個} \times \{1,500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

ここで、月末仕掛品数量 1,500 個でくくると次のようになる。

$$\{\text{@¥}59.5 + \text{@¥}59.5 \times 500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\} \times 1,500 \text{ 個}$$

中カッコ{ }内の 1 項目@¥59.5 は非度外視法の直接材料費の単価で、2 項目の@¥59.5×500 個/(6,000 個+1,500 個)は仕損品直接材料費の配分単価である。ここで、1 項目に(6,000 個+1,500 個)/(6,000 個+1,500 個)をかけて 2 項目にそろえ、中カッコ{ }内を計算してみると、こども、非度外視法の直接材料費の単価@¥4,760/75 となることがわかる。

つまり、度外視法の直接材料費の単価@¥4,760/75×完成品数量 6,000 個となるので、度外視法の計算結果と一致する。

2 計算自体から見る場合

(1) 完成品直接材料費

① 度外視法における完成品直接材料費

完成品直接材料費＝度外視法の直接材料費の単価×完成品数量

$$\textcircled{\text{A}} \text{ ¥}4,760 / 75 \times 6,000 \text{ 個} = \text{¥}380,800$$

② 非度外視法における完成品直接材料費

完成品直接材料費＝非度外視法の直接材料費の単価×完成品数量＋仕損品直接材料費のうち完成品配分

ここでは、単価を計算結果の $\textcircled{\text{A}} \text{ ¥}59.5$ ではなく、計算過程そのもの $(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)$ を使用する。

$$\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 6,000 \text{ 個} + \{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 500 \text{ 個} \times \{6,000 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

ここから、 $\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 6,000$ 個でくくるとつぎのようになる。

$$\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 6,000 \text{ 個} \times \{1 + 500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

また、1を $(6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})$ とすればつぎのようになる。

$$\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 6,000 \text{ 個} \times \{(6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個}) + 500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

続けるとつぎのようになる。

$$\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 6,000 \text{ 個} \times \{(6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個} + 500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

$(6,000 + 500 + 1,500)$ が分子分母で整理されてしまうとつぎのようになる。

$$(92,000 + 384,000) / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個}) \times 6,000 \text{ 個}$$

$$\textcircled{\text{A}} \text{ ¥}4,760 / 75 \times 6,000 \text{ 個} = \text{¥}380,800$$

つまり、度外視法と同じ式になる。

(2) 月末仕掛品直接材料費

① 度外視法における月末仕掛品直接材料費

月末仕掛品直接材料費＝度外視法の月末仕掛品直接材料費の単価×完成品数量

$$\textcircled{\text{A}} \text{ ¥}4,760 / 75 \times 1,500 \text{ 個} = \text{¥}95,200$$

② 非度外視法における月末仕掛品直接材料費

月末仕掛品直接材料費＝非度外視法の直接材料費の単価×月末仕掛品数量＋仕損品直接材料費のうち月末仕掛品配分

ここでは、単価を計算結果の $\textcircled{\text{A}} \text{ ¥}59.5$ ではなく、計算過程そのもの $(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)$ を使用する。

$$\{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 1,500 \text{ 個} + \{(92,000 + 384,000) \div (6,000 + 500 + 1,500)\} \times 500 \text{ 個} \times \{1,500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個} + 1,500 \text{ 個})\}$$

ここから、 $\{(92,000+384,000) \div (6,000+500+1,500)\} \times 1,500$ 個でくくるとつぎのようになる。

$$\{(92,000+384,000) \div (6,000+500+1,500)\} \times 1,500 \text{ 個} \times \{1+500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個})\}$$

また、1を $(6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個})$ とすればつぎのようになる。

$$\{(92,000+384,000) \div (6,000+500+1,500)\} \times 1,500 \text{ 個} \times \{(6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個})+500 \text{ 個} / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個})\}$$

続けるとつぎのようになる。

$$\{(92,000+384,000) \div (6,000+500+1,500)\} \times 1,500 \text{ 個} \times \{(6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個}+500 \text{ 個}) / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個})\}$$

$(6,000+500+1,500)$ が分子分母で整理されてしまうとつぎのようになる。

$$(92,000+384,000) / (6,000 \text{ 個}+1,500 \text{ 個}) \times 1,500 \text{ 個}$$

$$@ \text{ ¥}4,760 / 75 \times 1,500 \text{ 個} = \text{ ¥}95,200$$

つまり、度外視法と同じ式になる。

以上が、平均法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する場合の単純総合原価計算での非度外視法と度外視法のそれぞれで算定された、完成品と月末仕掛品の直接材料費部分の金額が一致する理由の考察である。

むすびに代えて

どこまで正確に計算すべきかという問題に尽きる。「原価計算基準」にある平均法、先入先出法、後入先出法は現実の物の流れではなく仮定である。その時点で正確な計算というものは、無理ということになる。たとえ、総合原価計算が緻密で正確な原価算定方法になったとしても、材料管理、材料元帳の材料投入時点で、先入先出法などの仮定が入ってしまえば正確性は欠く。

ゆえに、でたらめではないが、正確な計算というわけでもない、ここの部分に仮定が入っている、ということが分かることが重要だとおもわれる。

たとえば、岡本 清教授は、先入先出法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する単純総合原価計算での度外視法と非度外視法の計算結果の比較を行って、「度外視法は、正常減損は当月作業分から生じたものという計算仮定にもとづく計算を行っているのである」と計算の裏に隠れている仮定を明らかにしている⁽¹⁰⁾。

完全に正確というわけではないことを理解したならば、つぎは、どこにどのような仮定が入り込んでいるのかを明らかにすることが必要ではないかとおもわれる。大家の岡本教授のように、計算の裏に隠れている仮定を明らかにできれば素晴らしいことである。

本小論では、平均法を用いた、工程途中で正常仕損が発生する単純総合原価計算での度外視法と非度外視法の計算結果の相違をみた。計算の裏に隠れている仮定とまではいかないが、完成品材料費、仕掛品材料費の計算の裏に隠れている過程（プロセス）を若干明らかにできていればとおもう。

コンピュータが浸透した世界においては、材料などの投入資源を製品など原価計算対象になるまで追跡し続けてその対象の原価を算定というような、より正確な原価計算の方法は出てくるのであろうか？ 今後の考察の課題である。

《注》

- (1) 「原価計算基準」21
- (2) 同基準 24
- (3) 度外視法は非度外視法の簡便法という位置づけである。廣本敏郎，挽 文子の両教授は次のように指摘する。

「度外視法では、仕損なり減損が発生しても、その数量を実際にカウントして、それに見合うコストを計算することもなく、完成品総合原価と期末仕掛品原価を計算する。したがって、そこで計算される製品原価は必ずしも正確ではなく、原価管理からも望ましい方法ではない。度外視法によると製品原価が必ずしも正確でなくなるのは、仕損費・減損費が、その仕損・減損の実際の発生パターンとは異なって完成品と月末仕掛品とに按分される可能性があるからである。しかしながら、実務ではしばしば利用されており、『原価計算基準』でもこれを認めないわけにはいかなかったのである」と（廣本敏郎，挽 文子『原価計算論』（第3版）中央経済社，2015，pp. 269-270）。
- (4) 清水 孝『上級原価計算』（第3版），中央経済社，2011年，pp. 88-93。
- (5) 前掲書，p. 91。
- (6) 前掲書，pp. 91-92。
- (7) 前掲書，p. 91。
- (8) 前掲書，p. 92。
- (9) 清水教授の事例が両者負担となっているからということもあるが、特に、仕損費の完成品・月末仕掛品の両者負担について考察しようとする意図は、仕損品の加工進捗度が不明の場合に岡本 清教授が指摘する以下の考えがとられるからである。

「理論的には、正常減損時点の進捗度と、月末仕掛品の進捗度とを比較して、月末仕掛品がその発生点を通過しているか否かを調べ、通過していれば、正常減損費を完成品と月末仕掛品の両者が負担し、通過していなければ、完成品のみがこれを負担すべきである。しかし、通説は計算の便宜上、工程の途中で正常減損が発生した場合はすべて、正常減損発生点の進捗度 \leq 月末仕掛品の進捗度とみなし、完成品と月末仕掛品の両方がこれを負担する、という処理方法をとるものと考えられる」と（岡本 清『原価計算』（六訂版）国元書房，2000年，p. 292）。

なお、清水教授の計算事例上、仕損としていたが、それは減損と表記してもよいと考えられる。たしかに仕損と減損は質的には異なるが、評価額0（ゼロ）であるならば正常仕損は正常減損と計算上は同じ扱いとなるからである。
- (10) 岡本 清『原価計算』（六訂版）国元書房，2000年，p. 311。