

原價計算原則の構想

松 本 雅 男

近代會計學は企業の會計を研究對象とする學問であるが、企業會計は一般に「企業活動に關して利害關係をもつ種々な人々の報告要請に應ずるために財政的資料を蒐集し、分析し、説明する技術」である、といわれる。^(註一)

かかる意味における企業會計は通常計算對象のちがいに、とづいて、財産計算、損益計算、原價計算等に分類され、その任務のちがいに、とづいて財務會計と管理會計に分類されている。ここに財務會計とは企業外部の利害關係者に對する報告作成に役立つ會計であり、管理會計とは企業經營者の經營管理に役立つ會計である。^(註二)それ故に財産計算と

損益計算は財務會計であり、原價計算は管理會計であるとは必ずしもいえないのであるが、企業外部の利害關係者への報告は總括的な財政状態と經營成績を示す財務諸表を通じて行われ、企業經營者の經營管理に役立つ資料は主として原價計算を通じてえられる關係上、兩者はそれぞれ同視される場合がすくなくない。そして從來會計學が主として取扱つたのは、いわゆる財務會計であり、最近二十年間におけるアメリカ會計學最大の業績といわれる「會計原則設定の努力」もまた大體この部門を中心として展開されたのである。これは主として次の二つの理由にもとづくといえ

よう。

(1) この種の會計は、企業外部の利害關係者への報告書作成手續であるために、一般に認められた會計實務に従つて行われなければ、これに従つて作成された財務諸表をみても、企業外部のものは、企業の財政状態及び經營成績を判斷しえない。従つて法律的規制をうける程度も大きい。これらの事情から自らこの種の會計手續は統一される傾向を多分にもつてゐる。

(2) しかしかかる傾向の存在することは、必ずしもすべての會社の作成する財務諸表がこの條件をそなえていることを意味しない。それ故に第三者たる専門家にこれを監査せしめ、これについて意見を述べしめることは財務諸表の信頼性を高めるために必要である。しかるに職業的監査人がかかる監査をなすにあたつては一般に認められた會計實務がいかなるものであるかを知つていなければならない。

これに反し、アメリカでは原價計算は主として企業經營者の經營管理の要具として用いられ、これに有益と思われる手續や實務からなり、損益の決定に役立つ機能は比較的輕視されてゐた。^(註三)しかるに企業經營者の經營管理に必要な

數字資料は企業によつて非常に異なるために、それぞれの要求に應じた種々な原價計算手續が行われてゐた。これに加えるにこれは秘密事項として公開されなかつたために、その詳細を知ることができなかつた。これらの事情から原價計算については、財務會計にみられるように、一般的に認められた會計實務を見出すことが困難であつた。^(註四)

しかし(1)近年に至つて價格統制の強化されるにつれて、その決定基準たる原價の計算について一般的に認められた手續を定める必要が生じてきた。

(2) 財務會計の重點が貸借對照表見地から損益計算書見地へ移り、原價配分理論が一般に認められるに及んで、原價計算は、損益計算の重要な一部分となるために、財務會計原則の一部としてこれにも原則を定める必要が生じてきた。

(3) 企業規模の擴大にもとづく分權的管理制度の發達は、管理部門別の責任計算を重要ならしめたのであるが、この計算の中核をなすのは、原價計算である。従つて原價計算を誤れば、責任計算が間違ひ、責任なきものが責任を問われ、責任あるものが罰されない結果となるために、これによる經營統制は失敗せざるをえない。このために一般に認められた正しい經營統制のための原價計算がいかなるものであるかを定めることが必要となつてきた。

一九三九年スコット(Dr. Scott)が從來の會計原則の外に原價計算原則を定める必要を説き、^(註五)一九四二年米國政府が「官廳契約における原價決定原則の解説」を出し、^(註六)一九四四年ブリケット(A. L. Prickett)が「原價計算の一般原則」を記述し、^(註七)一九四七年「アメリカ會計學會の原價計算諸概念に關する委員會」がこれに關する報告書を出したのもいずれもこの要請に答へんとしたものである。^(註八)

我が國においても既に戦時中公定價格の決定基準として實際原價をとるに及んで、この計算法をめぐつて生じた意見の對立を調整するために、原價計算要綱が制定された。これは獨逸においても同様であつた。しかしこれらの原價計算基準は、制定の理由からおのづから完全補償を目的とする正しい價格決定基準をうることに重點がおかれ、經營統制への役立ちが輕視されていた。戦後、財務會計に重點をおいた企業會計原則がつくられるとともに、經營統制の必要が高まるに及んで、アメリカの場合と同様に、この兩者に役立つことを主眼とした原價計算基準を制定する必要が増大してきた。かくして目下企業會計基準審議會において新しい角度から書き改めた「原價計算基準」の作成が

いそがれている、というところである。かかる基準は性質上當然少數の人々によつて立案されねばならないが、この立案にあつては多くの意見を参考とし、これからとるべきものを選び、とりえないものをする態度がとられねばならない。他方一般にこの問題に興味を感じる人々も率直に自己の所見を述べ立案者の参考に資すべきであると思う。これ、次に原價計算原則について所見の一端を述べるゆえんがある。

(註一) R. H. Robnett, Th. M. Hill and J. A. Beckett, Accounting-Management Approach, 1951, p. 3.

A. A. A., Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements, 1941, p. 1.

(註二) 拙稿「企業會計の二形態」産業經理第一一巻 第六號、昭和二六。

(註三) C. Th. Devine, Cost Accounting and Analysis, 1950, p. 4.

(註四) R. L. Dixon, The Need for a Statement of a Principles underlying Cost Accounting, The Accounting Review, Vol. 18, No. 3, 1943, p. 256.

(註五) DR Scott, Accounting Principles and Cost Accounting, The Journal of Accountancy, Vol. 67, No. 2, 1939.

(註六) R. L. Dixon, Cost Accounting Principles, The Journal of Accountancy, Vol. 77, No. 3, 1944, p. 188.

(註七) A. L. Prickett; General Principles of Cost Accounting, The Accounting Review, Vol. 19, No. 2, 1944.

(註八) The Committee on Cost Accounting Concepts, Cost Accounting Concepts (W. H. Read, Introductory Statement: C. L. Stanford, Cost Minimization and Control as a Function of Cost Accounting: H. W. Kendrick, The Relationship of Cost Accounting to Income Determination: R. L. Dixon, Cost Concepts, Special Problems and Definitions), The Accounting Review, Vol. 23, No. 1, 1948.

まず問題となるのは、ここで取扱う「原價計算原則」の意味である。ギルマンによると、原則 (principle) ということは會計上色々な意味で使われているようであるが、ここでは、これを企業會計の一般原則を基礎構造として原價計算に對する指導原理となるべき原則であり、原價計算をなすにあたつては常に遵守しなければならない原則であると解したい。しかしこのことは必ずしも、企業會計基準審議會の「企業會計原則」における一般原則をそのままに承認する譯ではない。というのは、これはあまりにも財務會計的色彩が強いからである。

しからば、かかる「原價計算原則」はいかにして作られるのであるか。これについては、今日アメリカ會計學においては傾向を異にする二つの方法がとられているようである。その一は「企業會計の實務の中に慣習として發達したものの中から米國會計學の通説よりみて公正妥當と認められるものを組織的に記述する方式であり」、今一つは「基本的な會計概念から理論的根據を有する體系化された一連の原則を演繹的に導き出すという方法」である。前者はアメリカ會計士協會 (A. I. A.) の任命による起草委員サンダース (T. H. Sanders)、ハットフィールド (H. H. Hatfield) ムーア (U. Moore) 三教授による一九三八年公表の「會計原則の陳述」(A Statement of Accounting Principles) のとる方法であり、後者は一九四八年第三次改訂の結果發表されたアメリカ會計學會 (A. A. A.) の特別委員會によつて作成された「株式會社財務諸表の基礎となる會計概念及會計基準」(Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statements, 1948 Revision) をとり取扱う同學會の「原價計算諸

概念に關する委員會」の報告書のとる方法である。^(註二)

わが國の「企業會計原則」は前法に従うといわれるが、その起案者たる黒澤清教授によると、

「會計は先づ企業の社會生活におけるカスタムとして自然に成立した。カスタムはその内部にワーキング・ルールを含み無意識的にひとを拘束する社會的な力をもつとみなされる。」しかし「著しい變動の期に達すると、カスタムは性格を變化し、テクニクは改められねばならぬこととなる。」「カスタムが形成され、或は修正されて行く過程において時としてははげしい意見の對立が惹起される。」^(六頁) この「矛盾對立のなから秩序を形成する論理を發見して、これをフォーム・ユレトしたもののがドクトリンであり、一般に認められた原則である。」^(七頁) 「ドクトリンは要するに意見の集積であり、一般に承認せられたということにおいてのみドクトリンとなりうるのである。」^(七頁) このドクトリンを「基礎構造として個々の會計行爲に對するガイダンスとなるべき會計諸基準が形成されなければならない。」^(一〇頁)

従つて、會計原則はモーレス、ドクトリン、スタンダーズという理論的實踐的構造をもつこととなる、^(註三) といふ。こ

れに對し、アメリカ會計學會の前記報告書においてニューカムパー(H. L. Newcomer)はその立場を次のように説明してゐる。^(註四)

「委員會の考によると、當學會は實務家に對し命令的に話しかける地位をとりたいたのではなくて、ただ財務會計に基本的な調和ある思想體系をつくりたいのである。従つて原則の陳述書を作成することは、手續の規則又は方法をつくる企てではなくて、かかる規則又は方法をつくるにあつて役立つドクトリンをつくる企てである。換言すれば委員會の機能は一般に認められた實務を記述したり、承認することであるとは考えていない。不當な権限をもつとしてゐるのではなくて、廣大な財務會計の分野の基礎となつてゐる理論又は概念の中に多年に亘つて發展してきたものを概述しようとするにすぎない。委員會はその考えに對して支持を求めようとしてゐるのではなくて、我が國の最もすぐれた思想家及び著作者の考を調整しようとしてゐるのである。委

員會が最後に提案するものはこれらの考を調整することに成功した範圍内において權威をもつにすぎない。委員會のもつ權威は論理のもつ權威を越えてはいないし、そのなさんとする目的は會計に基本的な重要理念を明瞭に述べることにある。」

「委員會は若干の基準を伴う原理、すなわち基本的な概念を説明しようとしていたのであつて、望ましいことではあろうが、會計實務に關する既存の型のなかにこの原理をとけこまずことを必要とは思へない。反對に基本概念が正しい根據をもつておれば、現在行われている會計實務が一般に認められた原則と基準の枠の中にはいるかどうかを決定するために再検討されなければならぬ」と。

又同學會の「原價計算諸概念に關する委員會」の報告書はこう述べている。^(註五)

原則 (principle) という術語は會計分野には存在しないところの何か物の性質のうちにあるものをさすように思われる。しかし「原價計算を含んで、一般に會計という技術は主として手續又は實務という會計方法からなつてゐるが、原價計算を總合的に述べるためには、この會計方法の背後をみて全原價計算制度はいかなる基準の上につくられてゐるかをみなければならぬ。概念 (concepts) がえがかれるのは、この時である。原價計算はすべての會計と同様に、人の作つたものであるから、きめうるならば、この人々がどんな動機を心にもつていたかをみるために、原價計算制度を立案する人々の思考をしらべるのがよい。原價計算諸概念は、これを二つのグループに分つことができる。第一は、原價計算の役立つべき事業の性質と目的に關する思考であり、第二は、原價計算が事業に役立つにあつて、そのもつ目的と機能に關する思考である。第一のものも無視しえないが、我々が主として探究しようとするのは第二のものである。というのは原價計算基準、すなわち原價計算制度の良否を判斷しうる比較標準を敘述しうるのは、この第二のグループに關してであるからである。」

この兩説を比較するに、會計基準は會計ドクトリンにもとづいてつくられることを認めている點では兩者全く同一である。問題は會計ドクトリンをいかにして形成するかということである。アメリカ會計學會の場合には、それは明

かに財務會計の基礎となつてゐる理論または概念のうちで、最もすぐれた考えを調整したものである。しかしいかなる理論が最もすぐれてゐるかは結局あたえられた經濟基盤から生ずる要請をみたしうる理論であるか否かによつて決せらるべき筈である。黒澤教授の場合にも、ドクトリンが一般に承認された意見であるということは、現在實際に廣く行われている會計實務の基礎となつてゐる論理をそのままドクトリンとして認めるという意味ではなくて、現在の經濟基盤から生ずる要請をみたしうるという見地から一般に認められた意見であることを意味するのである。それ故に現在の經濟基盤から生ずる會計に對する要請としてまず會計目的が生じ、これにもとづいて一般に認められた會計指導理念としてこのドクトリン（原則）が生じ、この原則にもとづいて會計手續の基準が生ずる、といひうるであらう。このことは原價計算原則についても同様である。

（註一） St. Gilman, *Accounting Concepts of Profit*, 1939, p. 183.

（註二） 大塚俊郎、會計基準の構成原理とその發展、國民經濟雜誌、第八四卷第一號、昭和二六、二一一—二二頁。

（註三） 黒澤清、會計原則の制度的意義、平井泰太郎編、企業會計原則批判、昭和二五所載。

（註四） H. L. Newcomer, *Report of Committee on Revision of the Statement of Principles*, *Introductory Statement*, 1948.

（註五） W. H. Read, *Cost Accounting Concepts*, *Introductory Statement*, *The Accounting Review*, Vol. 23, No. 1, 1948.

三

そこで、次に問題となるのは「原價計算」は今日一般にいかに解されているかということである。原價計算概念は

歴史的に變化しているし、人によつて見解が幾分ちがつている。しかしすくなくとも現在アメリカ的な見解を代表すると思われるのは、前述の「原價計算諸概念に關する委員會」の報告書においてリードの下した次の定義であらう。^(註二)

「原價計算は會計一般のなかで作業中心點、製品單位、及び収益の流れのうちの一部分へ原價を分類し、割當てることに關係ある諸部面からなつてゐる。これに加ふるに、それは、あらゆる形態の原價資料の報告を含んでゐる。また企業全體の總合的な期間利益並に企業間の諸區畫、諸部門、製品種類、その他の小區分から生ずる期間的利益を決定せんとする會計手續もそのなかに屬する。このように定義された原價計算はそれ自體、他と區別された會計の一分野ではなくて、むしろ原價の記録と報告に關する會計係のあらゆる活動を含んでゐる。」

この定義において大切なことは、ここでは原價計算を作業中心點、製品單位及び収益の流れのうちの一部分へ原價を分類し、割當てることに關係ある、あらゆる會計手續であるとみてゐることである。ここで「作業中心點へ原價を分類し、割當てる」というのは、實は一作業中心點において生産された生産物全體を一單位とみてこれに關係づけて原價を分類し、割當てることであり、「収益の流れのうちの一部分へ原價を分類し、割當てる」というのは、販賣活動によつて收得された給付たる賣上高の一單位へ原價を分類し、割當てることである。従つてここでリードのいわんとしたことを要約すると「原價計算は原價を給付單位へ分類し、割當てることである」ということになる。換言すれば、原價計算は、給付の產出、すなわちその購買、製造、販賣によつて失われた經濟價值額がこれによつて產出された給付一單位へいかほど移轉していくかを計算し、記録し、報告する手續である、といえる。そしてこれこそ今日多くの人人の一般に認める原價計算概念であり、我々もまたこれを支持したいと思う。

ただここで注意を要するのは、この場合我々は一つの假定にもとづいてこの計算を行うということである。この假定とは「いかなる物品、役務、條件の價值たるを問わず、それが生産に利用されるならば、その消費の目的物に移轉し、その產物につけ加わり、これにその價值を付與する」ということである。^(註二)

しかしリードが、原價計算は期間的利益の計算手續をも含むというときに問題が生ずる。というのはこのように原價とこれに關聯する收益との對應計算までも原價計算に屬せしむれば、それはもはや原價の計算ではなくて給付計算の性質をもつことになるからである。なるほど近時原價計算概念をここまで擴充せんとするものが次第に増加してきているが、^(註三)今日なほ原價計算の基本問題は原價の計算であり、新しい發展は精緻な原價計算を含む損益計算の成立のなかに見出されるべきであろう。従つて原價計算が期間的利益の計算手續を含むのではなくして、期間的損益計算がその構成部分として原價計算をもつに至つたといわねばならないのである。

(註一) W. H. Read, op. cit. (註二) St. Gilman, op. cit., p. 126.

(註三) 山邊六郎、原價計算、基本原理、春秋社編、原價計算、九頁。

四

前述したとおりかかる意味をもつ原價計算の基準を形成する基礎となる原則は、現在の經濟基盤の要請として生じた原價計算目的に基づいて一般に認められた理念または意見であるとすれば、次に問題となるのは、現在原價計算に課せられた目的は何かということではない。

前世紀末に原價計算が英國において成立した頃に原價計算目的として重視されたのは、賣價決定基準をあたえることと財務諸表の作成に役立つ資料をあたえることであつた。^(註一)その後原價計算の發展が主として米獨兩國において進捗するに及んで獨逸においては經營管理に役立つこと、賣價決定に役立つこと、米國においては財務諸表の作成に役立つことと經營管理に役立つことが、それぞれ最も重要な原價計算目的とみられるに至つた。^(註二)しかるに最近これらの目的を巧に整理したのは、前述の「原價計算諸概念に關する委員會」である。

同委員會は原價計算の目的として

- (1) 事業單位の内部における經營活動の原價を最少ならしめることに役立つこと。
- (2) 財政狀態及び利益の決定の基礎となる資料を提供すること。

- (3) 事業經營上の特殊問題の解決に對し特に役立つように目論まれた原價資料を提供すること。

の三つの目的をあげている。しかし委員會の考えによると、原價計算はたえずこの三つの目的に奉仕しているのではない。それが繼續的に奉仕しているのは第一と第二の目的であり、第三の目的には必要に應じ臨時的に役立つにすぎない。従つて原價計算制度は必要に應じ第三の目的に役立つ資料を提供しうることを考慮にいれて、第一と第二の目的を主眼としてつくられなければならない。第一と第二の兩目的のうちでは、第一の目的は第二の目的よりも重要である。というのは企業自體にとつては利益をあげることが利益を計算することよりも重要であるからである。かかる原價計算目的の序列は、今日の經濟基盤の要請からこれを説明することができる。すなわち衆知のとおり生産形態は注文的個別生産から市場的大量生産に移行しつつあるのであるが、この移行過程の進むにつれて原價の賣價決定基準

としての重要性が減ずる。他方かかる生産形態の變化は經營規模の擴大と固定資産の激増を伴うのであるが、これらは、一方では經營管理の要具として原價計算を利用する必要を高め、他方では財務會計において動態的見地を重要ならしめ、ひいてはその部分としての原價計算の重要性を高めるからである。これを要するに、上述した委員會の原價計算目的とその序列に關する意見は過去の遺産をうけつぐとともに、今日の經濟基盤の要請にも適合しているというるであらう。それ故に我々はこの見解を基礎として次に原價計算原則を構想してみたい、と思う。

(註一) 拙稿、原價會計の成立、一橋論叢、第一一巻第五號、昭一八。

(註二) 番場嘉一郎、原價計算と損益計算、産業經營研究所編、現在商學の基本問題所載、昭二五、一六二—一六九頁參照。

五

原價計算原則を敘述する方法には色々ありうるであらうが、原價計算もまた他の會計方法と同様に計算技術の一種であるから、これを計算過程に従つて述べるのが適當であらう。原價計算のプロセスは觀念的に(1)原價の認識、(2)原價の測定、(3)原價配置、(4)原價表示の四つの要素に分解することができる。この四つの要素は原價計算のプロセスを觀念的に分解したものであるから、實際には必ずしも分けて行われるとは限らないが「これらの諸要素を共通的にまた個別的に支配する原則及手續が實務上學問上對立しているのである。」^(註三)それ故にこの順序に原價計算の原則を述べていきたい、と思う。

ここはいわゆる原價の認識とは、原價計算においては原價はいかなる時を以つて發生したものとみるか、いかなる

條件がある時にその發生を認めるかを決定することである。これについては根本的に對立する二つの見解が存在する。

その一は、費消された財貨、役務に對して現金その他これに代るべきものが對價として支拂われる時に原價が發生するとみる見解であり、今一つは、現金その他これに代るべきものを對價として支拂つたか否かを問わず、一定の經濟價值ある財貨、役務が費消される時に原價が發生するとみる見解である。前説は現金主義であり、後説が發生主義である。後説が今日一般に是認されていることは敢て説明するまでもない。しかしここで注意を要するのは、經濟價值ある財貨、役務が費消されたということのみでは未だ原價計算における原價としては認識されないであつて、その費消が一定單位の給付の產出のために發生したことが確認されて初めて原價として認識されるのである。換言すれば原價計算における原價は觀念上二つの過程を経て認識される。その一つは既に企業に流入していた經濟價值ある財貨、役務が費消されたことを知ることであり、今一つは、その經濟價值の費消が一定單位の給付の產出のために費消されたことを知ることである。正確に言えば、原價は第一の過程において發生しているのであつて、第二の過程においてそれが原價計算における原價として確認されるにすぎない。それ故に前者を原價の認識、後者を原價の確認ということもある。しかし原價計算における原價はこの兩過程を経なければ原價として認識されないことを忘れてはならない。^(註二)

第一の經濟價值の費消は何にもとづいて知られるのか。これは、番場教授のいわれるとおり、經濟價值をもつ財貨、役務（原價の負擔者）の種類によつて異なつてゐる。例えば棚卸資産については、その現品が保管場所から製造、販賣のため庫出しされることによつて經濟價值の費消されたことを知る。これに反し有形固定資産については、「その取

得原價はその固定資産の取得から廢棄までの期間において、順次費消されるという假定をおき利用可能期間に對する経過期間に應じて原價費消を測定する。」「労働や用役にあつては、通常取得と費消が同時に行われるので、労働や用役の提供をうけた事實を以つて直ちにその費消を認識する。」^(註三)

従つて第一次の原價の認識は形態別に行われることとなる。これによつて企業へ流入した經濟價值が費消されたものと未だ費消されないものに區分される。この段階においては、原價は未だ次に述べる損失とはつきりと區別されていない。これが原價として把握されるためには、かかる經濟價值の費消が一定の給付單位の產出のために惹起されたことを確認しなければならぬ。換言すれば經濟價值の費消と一定の給付單位の產出との間に因果關係の存在することを確認しなければならぬ。これによつて初めて原價計算の假定たる「給付の產出のために費消された經濟價值は產出された給付へ移轉する」ということを肯定しうるのである。

この場合の原價の確認はまず計算目的別に、次に機能別に行われる。前述したとおり計算目的としては經營統制目的が最も重要であるために、原價の確認はまず管理部門別に行われることとなる。

給付單位の產出と經濟價值額の費消との間に必要な因果關係については、二つの發展を認めることができる。

發展の一つは、始めは臨時的たると否とを問わず、當該給付の產出と結びついて發生しておればたりたが、最近においてはたとえ給付の產出と結びついて發生したにしても、それが臨時的である場合にはこれを原價とみない傾向の生じたことである。

發展の二は、從來一般に原價となる經濟價值の費消は給付產出のために實際に發生したものであると解されていた

が、近時それは給付産出のゆえに通常発生すべき筈の經濟價值の費消であり、これを超過するものは無駄であり、損失であると解するものが次第に増加してきたことである。^(註四) 例えば前述のアメリカ會計學會の報告書においても、スタンフォード (C. L. Stanford) は「正しい標準原價は眞實の製品原價である。實際原價は正しい原價からの差異を示すという點で有益であるにすぎない」と述べている。^(註五)

これを要するに、かかる意味における因果關係が經濟價值額の費消と給付單位の産出との間に存する場合に始めてその經濟價值の費消が原價計算における原價として確認されるのであつて、かかる因果關係の存しない場合には、その經濟價值の費消額が損失となるのである。それ故にこれは原價と損失を區分する原則である、といえよう。

最後に、ここで注意を要することは、原價財の費消、給付單位の産出と原價財費消との間の因果關係は必ずしも常に過去の事實たることを要しないのであつて、將來發生の期待される事實であつても差支えない。換言すればそれは、政策決定に役立つ原價の場合には未來において發生の期待される事實であり、損益計算に役立つ原價の場合には過去の事實であり、經營管理に役立つ原價の場合にはしばしば未來の事實と過去の事實の兩者を含むのである。

(註一) 岩田巖、林健二教授著損益計算論、國民經濟雜誌、第八三卷第四號、昭二六、九二頁參照。

(註二) R. L. Dixon, Cost Concepts, Special Problems and Definitions, The Accounting Review, Vol. 23, No. 1, 1948.

(註三) 香場嘉一郎、費用原則について、日本會計學會編、財務諸表論、昭二五、一三九—一四〇頁。

(註四) 拙著、標準原價計算、昭二五、二八九頁。

(註五) C. L. Stanford, Cost Minimization and Control as a Function of Cost Accounting, The Accounting Review, Vol. 23, No. 1, 1948.

六

次に問題になるのは、このようにして認識された原價の大きさをいかにして測定するかということである。

第一に、ベンニンガー (L. J. Benninger) によると、これについては二つの對立的な見解が存在する。^(註一)

その一つは、最初の支出額 (original outlay) にもとづいて原價の大きさを決定するという見解である。例えば番場教授によると「損益計算が收支額を基礎とする計算であると同時に、原價計算も支出額を基礎とする計算である。損益計算上最初に記録される支出額 (廣義の支出額即ち資産額) を原價計算も利用する。この數字を企業における或る要求に直ちに役立つ形で提供するものが原價計算である」という。^(註二) これは、今日會計士の間に廣く認められている見解である。その理由は、恐らく彼等にとつて重要な原價計算目的は財務諸表の作成に役立つ資料を提供することであり、原價計算はこれに役立つ損益計算の一構成部分をなしているのであるが、この場合には費用の測定は最初の支出額にもとづいて行われることが一般に認められているからであらう。

今一つは、原價測定の基準を當座原價 (current cost) に求める見解である。例えば江村教授は次のようにいわれる。「いうまでもなく商品價値は決して不動のものではなく、時々刻々に變動してやまない。企業が擴張再生産による永久的繼續を前提とする限り、消費された以上の價値が常に回收され、積立てられねばならないであらう。従つて經營者は投下せる資本と同額のを回收するだけでは足りず、それよりも常に多い額を回收し積立てなければならぬ。このことは計算的にいえば經營者にとつてはあらゆる財貨は再生産のときのペースで評量されていなければ

ならないことを意味する。すなわち經營者の立場は current basis を當然に要求するであらう^(註三)と、シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) もまたいう。「原價計算内における經濟的價值は經濟的選擇可能性のうちから、その時に於いて最も經濟的なものを決定しうる爲に、諸財すなわち、ここでは原價財、給付財及びその構成要素に與えるべき數字的な金額である。」「或る財が經濟が經營に對して有する價值は經營價值である。これはすべての原價計算的及び價格政策的討究の根本的な基礎である。」「經營價值にもとづく原價計算の本質は、製造の爲に消費される財に對し支出ではなくて、經營價值をあてがうことである。」「時價は多くの場合において經營價值となる事はすでに前に述べた處である。かかる場合においては經營價值計算は時價計算と同一である。しかしながら非常に多くの場合にそうであるように、經營價值計算が時價とは全く異なる他の事情によつて決定される場合は時價原價計算とはいえないのである^(註四)」と。

しかし注意しなければならないのは、江村教授やシュマーレンバッハがここで重視しているのは、前述した會計士達とはちがつて、政策、特に賣價政策と生産政策の決定に役立つ資料を提供することを主眼とする原價計算である。この場合には過去の支出額にもとづいて測定した原價よりも現在の條件にもとづいて測定した原價が基礎資料として一層有益であることはたしかである。しかしかかる目的に役立つ原價資料の提供は臨時的であるから、經常的に行われる原價計算においては上述したような current basis を原價測定基準として用うべきではない。かかる原價の計算は、經常的な原價計算制度において把握された原價財消費量に current basis による測定基準を適用することによつて必要に應じ臨時的に行わるべきであらう。

「過去の支出額」を測定基準とする原價計算に對する批判としてこれよりも重要なのは、それは經營統制の要具として役立たない、ということである。しかし正確に言えば、この批判は必ずしも正確ではない。というのは、方法いかによつてはある程度實際原價にもとづいても有益な經營統制資料を提供しうるからである。^(註五)しかしかかる實際原價と實際原價の比較は、種々な比較障礙のために多くの場合當該従業員の責任に歸しうる原價差異を示しえない。かくて近時經營統制に一層有益な資料を提供するために、固定計算價格の利用と標準原價の利用が強く提唱されてきたのである。^(註六)しかし前者による原價計算は、原價計算の今一つの目的たる財務諸表作成に必要な資料を自働的に提供しないために、今日後者の原價計算が次第に有力となりつつある。

ここで注意しなければならないのは、經營統制要具としての標準原價計算においては實際原價の達成目標としてあらかじめ標準原價を定めておいて、實際に原價の發生した際に兩者を比較して原價差額を計算し、進んでこれを分析してその原因を明かにするのである。従つてこの場合には前述の實際原價と相並んで標準原價が計算されることになる。それ故にここで問題となるのは、この標準原價の測定基準は何かということである。山邊教授によると、「當座標準原價の概念は貸借對照表上一種の時價主義（それは技術的に洗練された時價主義と云つてよい）である」^(註七)という。しかし實際には貸借對照表に棚卸資産を標準原價で記載する場合、それは決して貸借對照表作成日における時價を示すものではない。標準原價が實際原價と異なるのは、一方は當該期間において發生すべき筈の「支出額」で計算されているに對し、他方は實際に生じた「支出額」で計算されている點である。それ故に經營統制要具となる標準原價の測定基準は current basis よりも取得原價の線に沿うものであるといわねばならぬ。従つて(1)原價差額を棚卸資産の

繰越高と売上高へ配賦するか(2)これを損益計算に計上すれば、經營統制のための原價計算と損益計算のための原價計算を容易に結びつけるのである。

この問題についてケンドリックは前述の「原價計算諸概念に關する委員會」の報告書において、次のように述べてゐる。

「……取得原價を使用することは期間利益の決定において最も望ましい。そして他のために用いられる時には勘定外でのみ他の價額によつて補助されるであらう」と。そしてベニングによると、今日アメリカ會計學界の大勢はこのケンドリックの報告を承認している、^(註八)と。

それにしても、ここで知つておかねばならないのは、原價の測定基準は原價計算目的によつて異なることである。私はこれを「原價測定の目的依存性の原則」となづけた。

- (註一) L. J. Benninger, The Traditional vs. the Cost Accounting Concept of Cost, Accounting Review, Vol. 24, No. 4, 1949, p. 388. (註二) 番場嘉一郎、原價計算と損益計算、前掲論文集 一七〇頁。
- (註三) 江村稔、内部監査をめぐる若干の問題、監査 第二卷第二號、昭二六、九五頁。
- (註四) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 1934, S. 9, S. 10, S. 16, S. 172 und S. 173. 土岐政藏譯、原價計算と價格政策、森山書店、昭二六、一四頁、一六頁、二五九頁、二六〇頁。
- (註五) 山下勝治、原價計算目的と原價計算制度、産業經理、第一卷第一〇號、昭二六。
- (註六) 拙著、標準原價計算、同文館刊昭二五、一七一—三二頁、四〇—七七頁。
- (註七) 山邊六郎、標準原價計算、千倉書房刊、昭二四、二六九頁。(註八) L. J. Benninger, op. cit., p. 390.

七

第三に問題となるのは、このように認識され、測定された原価をどの給付單位に所屬せしめるか、具體的にいえば、購買された給付單位、製造された給付單位、販賣された給付單位のいずれに配置するか、更にその内部において一層細分された給付單位のどれに所屬せしむるかということである。これこそ、原価計算手續の中心をなすものであり、從來から深く研究されてきた過程である。従つて限られた紙幅を以つてしては、これに關する原則を詳述しえないのであつて、ここではその要點を述べるにすぎない。

ここではまずいかなる順序で、どの給付單位へ原価の配分が行われるかが問題となる。理論的には生産過程の順序に従い、まず購買された給付單位へその購買のために費消された經濟價值額を割當て購買原価を計算する。この場合、理論的には、材料の帳入價格のみならず、材料の購入事務、檢收、整理、選別、手入、保管等に要した費用もまた材料の購入原価に算入しなければならない。これらの購入副費を製造間接費として處理するのは、後述の經濟性原則が働くからである。

次に、製造された製品單位へその製造のために費消された經濟價值額を割當てて、製造原価を計算する。この割當方法は、生産形態が大量生産形態であるか、個別生産形態であるかによつて異なるとともに、生産工程が單一であるか否かによつても異なる。しかし總じて從來重視されていたのは最終の完製品へ全原価を割當てる全完製品原価計算 (total product cost accounting) であつた。これは、最初原価計算の目的として重視されたのは、財務諸表の作成

に役立つことと賣價決定基準を提供することであり、一般管理及販賣費がすくなく、また販賣競争もさほど激甚でない場合には、上述の原價はこの二つの目的に對し有益な基礎資料たりえたからである。しかし原價計算目的として經營統制に役立つことが重要化するに伴い、二つの發展が生じてきた。

その第一は、管理部門別原價計算の發展である。前述の「原價計算諸概念に關する報告書」においてスタンフォード (C. L. Stanford) は「原價の引下及び統制は二つの基本的な條件に依存している。その一は原價の發生に對し、直接責任ある人々の見地から原價資料の組織をつくることであり、その二は發生した原價の効果を評價するために統計的分析、標準又はその他の基準という形式で原價規矩を設けることである」と述べている。一定の人間が原價發生に對し責任と權限をもつ領域が原價管理部門であり、この部門別に實際原價と實際原價を比較してこそ初めてその原價差異に對する責任者が明かとなり、原價報告が經營統制に役立つのである。これに反し最終製品の原價差額は種々な部門における多數の人人の總合的所産であるから、これはあまり原價統制には役立たないのである。かくて原價計算目的として經營統制の重要化するにつれて原價割當の重點は個々の製品單位への割當から管理部門別の總合的な給付單位への割當へ移行してきた。しかしそれだからとて、製品原價と管理部門原價は相互に無關係であると考えるのは、間違である。^(註一) けだし(1)會計制度は、すべての目的に役立つように分類された資料を提供する一つの母體である。従つて、原價計算制度は損益計算や賣價決定に役立つ製品原價の計算と經營統制に役立つ部門原價の計算に對し、ともに役立つものでなければならぬ。(2)製品原價の計算と管理部門原價の計算はある程度相互に必要である。すなわち製品へ間接費を配賦するためには、まずこれを部門別に集計しなければならないし、部門費を計算するためには、

そこで生産された製品の原価を計算しなければならないからである。

前述したとおり、原價統制と損益計算の補助は、原價計算が經常的にはたさねばならない目的であるから、原價計算制度においては自動的に兩目的に役立つ原價資料をうるために原價を管理部門別に集計し、最後に完製品別に集計しなければならない。しかし、賣價決定や生産政策の決定のような政策決定に役立つ原價資料をうるためには、必ずしもこの順序で原價を割當てるには及ばない。すなわち原價を直接製品單位について集計してもよいし、生産方法別に集計しなければならないこともある。

第二の發展は、全原價 (total costs) の割當から變動原價 (variable costs) または統制可能費 (controllable costs) の割當への發展である。

從來製品又は管理部門へ原價を割當てるにあつては、製品生産のために消費された經濟價值額の全部を割當てるのが通例であつた。しかし近時原價計算目的として經營統制要具機能の重要化するに伴い、各管理部門へ割當る原價を當該部門がその發生について權限と責任をもつものに限定せんとする傾向が強まつてきた。けだし當該管理部門がその發生について權限と責任をもたないものを各部門へ割當てても、その原價比較から經營統制に役立つ資料を求めえないからである。かくて最初は固定費を除いて變動費のみを部門へ割當てようという主張が生じた。この場合には固定費は操業度の増減にかかわらず固定的に發生する費用であり、變動費とは操業度の増減に應じて増減する費用であると解されていた。しかしその後かかる意味における固定費のうちには、その發生について部門管理者の權限と責任のあるものの存在することが知られるに及んで、部門への原價配賦を當該部門従業員の意志と努力いかんによつて

大幅に動かしうる統制可能費に限定する傾向が高まつてきた。財務諸表の作成に役立つ製品原價の計算においても同様の主張をなすものが既にあらわれているが、今日なほ大勢としてはこの種の原價計算においては全原價の割當が一般に認められている。従つて兩目的をあわせ達成せんとする原價計算制度においては統制可能費のみを部門を通じて最終製品へ割當て、統制不能費はこれを製品へ直接割當てる方法がとられなければならない。

他方、近時販賣競争の激化に伴い廉賣價格の決定基準を求める必要と生産政策の決定基準をうるために、前述した變動費概念を擴充して、これを「ある活動が加えられたり、取去られたりするのに應じて、その額の増減するもの」と解して、これのみを製品單位へ割當てる計算が發達してきた。しかしこれらは「政策決定に役立つ原價計算」一般の性質として臨時的であり、従つて簿記機構外で行われているにすぎない。

從來原價計算が重視したのは、製造原價の計算と統制にすぎなかつたのであるが、近時一般管理及販賣費の激増するに及んで、これを統制する必要と、これを賣上品へ割當てて總原價を計算しなければ信頼するにたる賣價決定基準を求めえないことのために、賣却された製品單位へその賣却のために費消された經濟價值額を割當てる計算が次第に發達してきた。總原價計算がこれである。

正確にいえば、財務諸表の作成のために、一般管理及販賣費を棚卸高と賣上高へ割當てなければならぬ筈であるが、實際にはこれをすべて當期の費用として計上するのが通例である。^(註三)賣價決定基準をうるための總原價の計算は、前述したとおり臨時的であるから原則として制度化するには及ばない。それ故に總原價計算は主として原價統制の見地から行われるべきであるし、事實そのようになつてゐる。しかしアメリカの全國原價會計士協會の調査によると、

現在取扱っている製品の利益獲得能力を測定し、生産政策決定の資料とするために、製品種類別の営業費割當計算もまた相當廣く制度化されているようである。^(註二)

かかる原價の給付單位への配分手續によつて賣却されて當期の賣上高となつたものへ割當てられた原價は費用 (expense) といわれ、損益計算書において賣上高と比較されて營業利益を計算する資料となる。購買および製造された給付のうち賣却されないものへ割當てられた原價は資産といわれ、貸借對照表にのせられる。従つてこの原價の配置は一面からいえば、費用と資産を區分することである。これを要するに、原價は、これを原價計算目的に適合するうちに、適當な給付單位へ割當てられなければならない。これを「原價割當適正化の原則」となづけた。

(註一) M. J. Gordon, Cost Allocations and the Design of Accounting Systems for Control, The Accounting Review, Vol. 26, No. 2, 1951, p. 210

(註二) J. G. Blocker, Mismatching of Costs and Revenue, The Accounting Revenue, Vol. 24, No. 1, 1949, p. 37.

(註三) N. A. C. A., Research Series No. 20, The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products, 1951, 拙稿「アメリカに於ける營業費の製品配賦の實狀」、企業會計第三卷一號及二號、昭二六。

第四に、問題となるのは、このようにして計算された原價をいかに表示するかということである。これについては

企業會計基準審議會の「企業會計原則」がその一般原則において「企業會計は財務諸表により利害關係人に對して必要な會計事實を明瞭に表示し、企業の狀況に關する判斷を誤らせないようにしなければならない。」と述べているが、この要請は原價計算についても同様にあてはまる。従つてこれを原價計算に即していえば、原價計算は原價報告書によりその利害關係人に對して必要な原價を明瞭に表示し、企業の原價に關する判斷を誤らせないようにしなければならない。

原價報告書に對し利害關係をもつものには投資家、債權者、稅務當局のような企業外部のものあれば、企業内部の種々な經營管理者等もある。しかし前者にとつて大切なのは、企業全體の總合的な財政狀態と經營成績であつて、原價全體に虚偽、誤謬がなく、繼續して同一の計算法をとるかぎり原價表示の方法はさほど重要なことではない。これに反し企業經營者にとつては原價をどのように表示するかということはきわめて大切である。というのは、これらの經營管理者は、必要に応じて適切に作成された原價報告書にもとづいて、企業のとるべき方針を定め、經營部門間の調整をはかり、部門を審査しなければならないからである。それ故に原價報告書は原則として經營管理に重點をおいて作成されなければならない。原價報告書が經營管理、特に統制に役立つためには、一般に次の原則に従つて作成されなければならない。

(1) 原價報告書は迅速に作成され、提出されなければならない。いかに内容の充實した報告書であつてもあまり遅れて提出されたのでは、經營統制に役立つまいからである。

(2) 原價報告書はこれを受取るものの必要とする事項を彼の理解しうるような方法で表示されなければならない。原

價報告書は、經營統制の擔當者に對し何處に無駄があり、それがいかなる原因にもとづくかを示すことによつて經營統制を補助する要具にすぎない。それ故に直接經營統制を擔當するものにとつて不必要なことを記載したり、これを理解しえないような方法で表示したのでは、役に立たないからである。

(3) 以上二つの基本的要請をみたすために、第一に、原價報告書は單純でなければならない。これは報告書の専門化を意味する。すなわち、職長にあたえる報告書と經營首腦者に提出する報告書を區別するとともに、標準——實績比較、時間比較、相互比較をはつきり區別しうる仕方に表示しなければならない。こうすることによつて、報告書作成の迅速化をはかりうるとともに、理解を容易ならしめうるのである。

第二に、報告書においては實際原價を何等かの標準と比較し、原價差額を原因別に分析して示さねばならない。というのは、こうすることによつて經營統制者は例外に注意を集中しうるとともに何處に無駄があり、その原因が何であるかはつきりと知りうるために、原價報告書を經營統制に役立たしめ得るからである。

第三に原價報告書においては、表式と相並んで圖表を適當に利用しなければならぬ。というのは、これによつて原價資料の展望性が大となり、理解を容易ならしめうるからである。

第四に、原價報告書においては、繼續性と變化性の均衡を保つことが大切である。報告書の内容と形式を度々變えないで繼續していくことによつて、比較可能性を増加しうるとともに利用者の信頼と理解を高めうるのである。しかしこの原則を固守すると、新しい要請に適した報告をなしないのみならず、報告を常規的に考へしめる危険があるからである。

かくて、原價計算においては原價認識における「給付産出のための費消原則」、原價測定における「目的依存性の原則」、原價割當における「割當適正化の原則」、原價報告における「管理的機能重視の原則」が一般に認められている原則であるが、これらの諸原則が具體的に適用される場合、これを制約する原則として更に二つの原則の存在することに注意しなければならない。その一つは「有機的構成の原則」であり、今一つは「經濟性の原則」である。

ここにいわゆる「有機的構成の原則」は實は企業會計一般に通ずる原則であつて、企業會計は一方では適當に分割されるときに、他方ではこの分割された諸部門が統合されていなければならないことを意味する。

この原則が原價計算に適用された場合には、それは次のことを意味する。すなわち原價計算は一方では損益計算等の他の計算との間の區別が明瞭であるとともに、その内部においても、それぞれの目的に適合した諸種の原價計算相互の間の區別が明瞭でなければならない。換言すれば、企業會計全體のなかで原價計算は他の計算と異なる機能をはたすとともに、原價計算内部においても、種々な原價計算はそれぞれ固有の機能をはたすことを十分に知り、それぞれの機能に最も適合した機構をつくらねばならない。これを「分割の原則」という。

しかしこのように原價計算はその他の計算から區別されるとはいへ、それは全く別個に存在するものではなくて、他の計算と融合して企業會計を構成するとともに、原價計算内部においてもそれぞれの計算目的に適合した各種の原價計算は何等かの意味において密接に結合して存在しなければならない。換言すれば原價計算制度は經營統制に役立

つことを主眼としてこれを標準原価と實際原価を比較しうるように編成するにしても、更にこれと相並んで一方ではその標準原価にもとづいて部門間の調整や政策決定に役立つ資料を求めることができ、他方では標準原価、原価差額及び實際原価を總合して複式簿記に組み入れて、財務諸表作成の資料を求めうるようには有機的に構成しなければならぬ。今日アメリカの企業會計においては「一般に財務的記録と原価記録との間には區別はない。會計は一個の統合された全體をなしている」と報告されている段階こそ、すべての企業會計の進むべき目標でなければならぬ。^(註)我々はこの原則を「統合の原則」となづける。このように原価計算が分割されるとともに統合されていることを「有機的構成の原則」となづけるのである。

次に、企業會計は上述したとおり企業外部の利害關係者への報告と企業經營者への報告という二つの任務をはたすために行われているのであるから、原価計算もまたこの二つの目的に奉仕しなければならないのは當然である。しかるに通常企業外部の利害關係者に對する報告目的は個々の企業にとっては一種の社會的または法律的制約としてあらわれるから、企業はこの制約のなかにおいて企業經營者の經營管理になるべく役立つように上記の諸原則に従つて原価を計算しなければならない。しかるに企業經營者の經營管理の目的は最大利益の獲得にあるから、上記の諸原則は最少の費用を以つて最大の収益をあげうるようには適用されねばならぬ。これを私は「經濟性の原則」となづけたい。これを要するに上述したような原価計算原則を指導原理として原価計算手續の指針となるべき基準がつくらねばならぬ。

(註一) Anglo-American Council on Productivity, Management Accounting, 1950, p. 11.