

Title	原価計算の対象と方法(和田木松太郎教授追悼号)
Sub Title	The Object and Method of Cost Accounting(Memorial Issue of the Late Professor Matsutaro Wadagi)
Author	山口, 操(Yamaguchi, Misao)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.5 (1987. 12) ,p.1- 16
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054256">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054256</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# 原価計算の対象と方法

山口 操

## 1. はじめに

本稿では、原価計算の対象ならびに方法を主題として、研究を進める。すなわち、原価計算は、何を計算の対象とするものであり、また、その対象をどのような方法をもって計算するものであるのかについて、考察を試みる。

たしかにこれらの問題は原価計算にとっての基本的な問題としてつとに多くの人々の関心を集めてきたところであり、いまここで重ねて論じることは屋上屋を架するのきらいを免れないには違いないが、この問題にわれわれなりの整理をいささか示しておくことも、あながち無駄ではあるまいと考えたのである。

## 2. 原価計算の対象

本節では、原価計算の対象を論じる。

ところでその場合、原価計算とは原価を計算することであり、したがって原価計算が取り扱う対象はすでに自明のことであってすなわち原価であるとは、いささか安易に失する表現であって、なるほどひとまずそうであるかもしれないにしても、完全に適切であるとは到底いいがたい。そもそも何が原価計算の対象であるかの妥当な答えは、原価計算がもともと会計の一部分機能として位置づけられるものであり、したがって原価計算は、そのようなものとして会計が一般に共有する属性を当然にすでにそのうちに分かちもっているはずであるからには、会計一般の対象に関する論議にまず大枠において規定されなければならない、ついでこれに原価計算に関する特殊性がさらにそのうえに付け加わることによってはじめて導き出されてくるものとみることができる。しかして、実は、原価計算の対象規定は、以前に原価計算の本質に関する検討のなかですでに基本的には明らか

にしたところであるが、いまここで改めてこの対象の問題に焦点を絞って、さらに克明に以下で考察を加えてみたいと思うのである。

### 2.1. 原価計算の対象——概括的考察

われわれは、まず結論的に、原価計算の対象は、究極的には企業において展開される諸活動のなにかんずく犠牲に関わる側面であり、ただ直接的にのみ原価であると答えることができる。

これを詳言すれば、原価計算は、もともと写像行為であり、すなわち、なんらかの本体ないしは実体を写体に引き写す行為であるから、その取り扱う対象は何かという問題は、いうまでもなく、その引き写す本体ないしは実体はそもそも何かという問題に帰着する。しかし、原価計算は、それが会計の一部分行為たる位置を占めるからには、他のすべての会計行為と同様に、まず企業において生じる諸活動を当然に描写のまさに本体ないしは実体とするものでなければならず、しかも原価計算には、会計のうちにあつて、それらの諸活動がもつとりわけ犠牲の側面をこそ描写の本体ないしは実体とする役割分担がもともと与えられてきたのを見ることが出来る。

ところで、そもそも企業においてなんらかの目的をもって遂行される諸活動は、何かを要費し、犠牲としながら、他方そこになんらか新たなものを生成し、創出する活動、なんらか有用なものを新たに生み出し獲得するために、反面何かを不可避免的に費やし放棄する活動、いいかえれば、同時に並行して進む犠牲、投入と形成、産出との統合的活動であるのを見ることが出来る。すなわち、そこには、相対立する投入・犠牲活動と産出・形成活動とを、そしてまた、それに伴って、投入され費消、放棄されるもの——たとえば、原材料、労働力などの財貨サービス、あるいは場合によっては貨幣ないし貨幣等価物——と産出され形成、取得されるもの——たとえば、製品などの財貨サービス、あるいは貨幣ないし貨幣等価物——とをみることができ、またいいかえれば、なんらかの財貨サービス、あるいは貨幣ないし貨幣等価物の費消、減少と取得、増加との変化の事実を、同時的にみてとることができるのである。

そこで、会計は、企業に生起する諸活動を描写の対象とするものであり、——とこれまでわれわれは述べてきたが、<sup>3)</sup>いまうで考察したところからして諸活動がそのような性質をもつことが分かれば、一層適切にはつぎのように表現した方がよいのかもしれない、すなわち——あるいは、会計は、何か漠として捉えどころのないようにも思われる諸活動を対象とするというよりは、むしろそれらの諸活動に伴う実態空間における財貨サービス、貨幣などの実体物の一層はっきりと捉えられ

1) 拙稿「原価計算目的の体系化について」『三田商学研究』第29巻第5号<峯村信吉教授退任記念号>、1986年12月、74～76ページ。

2) 同稿、75ページ。

3) 拙稿「会計の基本的枠組みに関する一試論」『三田商学研究』第25巻第3号<商学部創立25周年記念号(3)>、1982年8月、85ページ。

る増減変化をこそ描写の対象とするものであり、とすれば、原価計算は、そのような会計の一環を分担して、なかならず投入、犠牲活動を対象とするというよりは、むしろ、同じく一層適切には、投入、犠牲活動に伴って費消、放棄される実体物を、あるいは、そのような実体物の減少、消滅という変化の事実をこそ、究極的にはまさに描写の対象とするものと考えることができるのである。

なるほど、原価計算は、あたかも原価を不断に計算処理の対象としているかのように眼に映ることは紛れもない事実であるにしても、もとよりこのような原価が独りもともと先験的に存在するわけのものではなく、実はそれは、企業諸活動に伴うなんらかの実体物の費消、放棄という、その背後に厳然として存在する実体そのものの単なる反射、投影でしかないことに思い至るならば、原価計算は、結局のところ、企業活動が惹き起こす実態空間における犠牲、放棄の事実をこそまさに究極の描写の対象とし、ただ表面的にのみこのような犠牲の価値的写体としての原価をあたかも対象に取り組んでいるかのように一見映るに過ぎないということが容易にみてとれるのである。

こうして、原価計算は、企業における諸活動の遂行に当たって払われる実に犠牲をこそまさに固有の対象として、これを原価数値という価値的写体に投影、変換する行為であって、すなわち、原価計算は、企業に展開される諸活動に必ずや随伴する犠牲諸物、諸物の犠牲的变化になかならず焦点を合わせ、これをこそ究極の描写対象としながら、そこに企業資本の循環運動の具体的顕現をみて、これを貨幣額評価をもって経済的価値犠牲としての原価に写し取る行為に他ならないものと理解することができる。それゆえ、原価計算の任務も、たんに原価を直接の取り扱い対象としてこれをしかるべく計算処理することにあるのではなく、むしろ企業に生起する実体諸物の費消、放棄の事実をこそ最終的な描写対象として、これを原価としていかに適切妥当に写像し、伝達するかにあるものということができるのである。

しかもなお、以上は、原価計算の対象に関する、原価計算の特徴を象徴的に捉えた実はいまだ概括的な規定にしか過ぎないのであって、それゆえ、われわれは、以下でさらに立ち入って、少なくとも2つの点について原価計算の対象を一層仔細に考察する必要を是非にも感じるのである。

## 2.2. 原価計算の対象——細見

(1) まずひとつは、原価計算の対象を一層厳密に狭く規定する必要性について論じなければならない。

われわれは、会計の対象をつとに検討して、普通には、それは企業に生じる諸活動であるとしつつも、一層厳密に述べる必要がある場合には、それは企業において生起する諸事象<sup>4)</sup>ないしは諸活動であるとともに表現した。そこで諸活動と並んであえて諸事象という言葉<sup>4)</sup>を併せ用いた理由は、企

4) 同稿, 81, 85ページ。

業にあって意図せずしてたまたま生じる、たとえば火災、震災、風水害などによる実体物の滅失、したがってまたそれによる経済的価値の喪失、犠牲をも、会計は、それが企業における資本運動の、まことに不本意ながらもなるほど生じうる一局面であるからには、当然に描写の対象としなければならないことを考えてのことであった。

ところが、原価計算は、原価が、つとに詳しく考察した<sup>5)</sup>ように、なんらかの目的活動に伴う当然に要費されるべき経済的価値犠牲である以上、いいかえれば、偶発事により不本意に生じた、本来避けうる、異常な価値犠牲は、同じく価値犠牲であっても、むしろ損失 (loss) でこそあれ原価 (cost) ではない以上、原価計算の対象とすべきものは、すべからず企業においてなんらかの目的をもって遂行された意図的な諸活動にまず限られるのであって、人為を超え不随意に生起する諸事象は、原価計算の対象規定からもとより除かれるべき筋合いのものと考えられるのである。いな、さらに考察すれば、たとえ意図した諸活動に関しても、たとえば異常な仕損や減損のように、もともと不必要な、避けられるはずの価値犠牲がたまたまそれに伴えば、その部分は、たとえ当初は等しく価値犠牲として一緒に捉えられることがあるにしても、いずれ原価たる合目的な価値犠牲分とは分別され、早晚、原価計算の埒外に抛り出されて、ついにその対象とはなりえないことが想起される。

こうして、原価計算の対象は、より適切には、企業において遂行される諸活動の正当、合目的な犠牲的側面と規定されるのであって、同じく企業に生起しうるにしても、人為によらざる偶発的な諸事象に伴う犠牲面、および、たとえ目的諸活動に伴うにしてもその不当、異常な犠牲面は、原価計算の対象から、結局のところ、除外されうるものといえることができるのである。

(2) つぎに、いまひとつ述べておくべきことは、以上とは逆に、原価計算の対象が実際にはむしろ拡張されてきたということについてである。すなわち、原価計算においては、なんらかの目的活動に伴う必ずしも原価のみならず、併せてまた、それがもたらす収益、したがってまた両者の差額としての損益をも計算することがありうるということである。このことをもってしても、一般にこれをもはや原価計算でないとは決していわないことに、われわれは気がつく。

これまで繰り返し述べてきたように、原価計算は企業における目的諸活動に伴う犠牲の側面を描写の対象とするが、活動には、これまたいまうえですでにみたように、必ず反面、なんらか新たなものの形成、獲得が相伴う。もともともしも活動に形成、獲得というなんらのいわば効益も伴わないのであれば、そもそもあえて犠牲を払ってまでしてその活動を試みるに値しないはずである。一般に犠牲と効益とは、一事、一物の不可分の二側面、必ずたがいに相伴ういわば盾の両面であって、そう考えるならば、原価計算が、もちろん犠牲面の描写という本来の職分をきちんと守りつつも、なお併せてさらに効益面の描写へと進んでいったとしても、きわめて自然の成り行きであった

5) 拙稿「原価の一般概念と目的に応じた諸下位概念」『三田商学研究』第20巻第3号、1977年8月、15ページ。

のかかもしれない。すなわち、原価計算が、なんらかの目的活動の、たんに投入、犠牲活動の側面ばかりでなく、兼ねて産出、形成活動の側面をも、あるいは、より適切には、そこに費やされたものとともにそこに生み出されたものをも、ないしは、実体物の放棄、消滅と併せて実体物の獲得、形成とを、すなわち、実態空間における実体物の増減双方の変化の事実を描写の対象とし、これらを貨幣額評価をもって会計空間に投影して、そこに犠牲価値としての原価と並んでまた効益価値としての収益を、したがってまた、つぎの容易な一步として両者の正味差額たるいわば成果価値としての損益を、写像するようになったとしても、至極当然の推移であったであろうということである。こうして、われわれは、原価計算の対象が、企業諸活動のたんに犠牲面に限られることなく、進んでその効益面へ、さらに両者の差引結果としての成果面へと拡張されるのを見るのである。

しかし、このことはまた、他面たしかに、「原価計算をルーズに解釈する<sup>6)</sup>」という評価を生み出すに至ったことも否めない。しかも、このように原価計算の対象が拡張され、あるいは「ルーズに解釈」されてみると、この限りにおいては、原価計算は、いわゆる損益計算となんら選ぶところがないかのように思われてくるのである。なぜなら、原価計算も損益計算も、ともに等しく、効益価値と犠牲価値とを、したがってまた両者の差引純額としての成果価値を、計算の対象とすることになんら変わりはないからである。

ところで、こうして、いま、拡張された、ないしは「ルーズに解釈」された原価計算にあっては、その描き出す対象においてもはやなんら独自性を主張しえず、しかもなおそれが依然として原価計算であることを、広義におけるにせよ、許容されているのを見るとき、われわれには、原価計算のまさに原価計算たるべき要件は、その描写の対象とともに併せてまた何か他にもこれを求めなければならないのではないかと思われてくる。

よってつぎに、われわれは、節を改めて、原価計算の方法を考察することとしよう。

### 3. 原価計算の方法

#### 3.1. 計算方法の基本的理解

原価計算は客体計算であるとは、すでにこれまでに一般に指摘されてきた原価計算の方法上の特徴である。すなわち、原価計算は、なんらか一定の客体に関連させてこれに要費した原価を捕捉するというのである。しかして、この客体は、具体的には、普通、給付 (Leistung) という言葉をもって表わされてきた。たとえば、敢えて引き合いに出すまでもなからうが、典型的には、「原価計算基準」につぎのような文言を見出すことができる。すなわち、「原価計算は、原価を一定の給付

6) 山邊六郎『現代原価計算精説』白桃書房、東京、昭和44年、5ページ。同『原価計算の基礎』白桃書房、東京、昭和49年、6ページ。

にかかわらせて集計し、製品原価および期間原価を計算する。」(「原価計算基準」六(一)1)「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役(以下これを「財貨」という。)の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」(同、三)「原価は、経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、は握されたものである。」(同、三(二))と。しかして、「ここに給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも意味する。」(同、三(二))とされる。

そこで、われわれは、原価計算は、企業が作り出す財貨またはサービスたるなんらか一定の給付に関わらせて原価を把握する客體計算であるという原価計算の基本的な方法理解に立って、以下で、原価計算のこのような方法上の特徴をなお掘り下げて検討してみたいと考えるのである。

### 3.2. 計算方法の諸特徴

(1) まず第1に指摘しておきたいことは、原価計算は、いまうえの基本的理解にみられるように、それに原価を関連させて把握すべきなんらかの核をつねにもたなければならないということである。

原価計算は、なにか原価がみつければ、これをすべて無際限に集計するものではもとよりない。原価計算に当たっては、原価収集の範囲を画し、集計すべき原価を弁別せしめるとともに、それらの原価を引き寄せ、一所に取り集めるなんらかの拠りどころが是非とも必要であって、原価計算において給付といい、はたまた客體というも、すでに明らかなように、それらはいずれもまさにこのような原価限定の基準にしてかつ原価凝集の核たるべきものを指す呼称であることはいうまでもない。

この場合、給付とは、原価計算におけるこのような中心的存在の、とりわけ具体的内容ないしは性質を示す名称であるのに対して、他方、客體とは、このような存在が、原価をまさにそれに関連づけて把握すべき拠りどころであり、すなわち原価の関係対象である点をとくに強調した呼び名であると考えることができる。それゆえ、この客體に代えてまたしばしば対象という言葉が用いられ、客體計算はすなわち対象計算でもあるが、しかし、ここでの対象は、すでに前節でわれわれが原価計算の対象として述べた対象とは区別されるべきであって、すなわち、いまごく簡単に、原価計算は企業が作り出す財貨またはサービスの原価を計算することであるとの表現をかりにとるものとすれば、前節でいう対象はこの表現における原価を、またいまここでいう対象はその財貨またはサービスを、それぞれ指すものといえることができるのである。

すなわち、補ってなおいえば、前者の対象は、原価計算の写像対象を意味して具体的には、すでに考察したように、究極的には企業において生じるなんらかの犠牲であり、すなわち企業が費やすなんらかの財貨またはサービスであって、たんに直接的にのみ原価であるのに対して、後者の対象

は、そのような犠牲ないしは原価がそれに関連づけて写像されるべき対象——原価の関係対象を意味し、それは具体的には原価計算でいう給付、すなわち、まさにそのためにこそ犠牲=原価が生じる企業が生み出すなんらかの財貨またはサービスであって、こうして両者の対象は費やされるのと生み出されるのとまさに対極に位置する財貨またはサービスであるということに他ならない。

(2) 第2に指摘したいことは、以上のような原価計算における客体としての給付とは、すなわちアウトプットの謂であり、これには、活動の働きと、活動が具体化、対象化した結果とが区別されうるが、計算に当たっては一般に後者が選好されるように思われるということである。

給付とは、すでに記したように、企業が作り出す財貨またはサービスを指す概念であるが、ここにもすでに示唆されているように、給付には2つの意味があることがみてとれる。

ひとつは、企業にあって生み出されるなんらかの活動の働きである。企業において遂行されるさまざまな諸活動、たとえば製造活動、販売活動、一般管理活動など、あるいはそれらの下位活動としての、たとえば鑄造活動、修繕活動、試験研究活動、出荷運送活動、企画活動など、これらの活動の働きは、いずれもすべて給付である。

いまひとつは、企業にあって生み出される、活動のなんらかの結果であり、活動がなんらか具体化、対象化したものである。たとえば、作り出された製品、販売された品物、修繕を受けて直った機械、考案された発明、まとまった企画などは、いずれもまたすべて給付である。

したがって、給付は、いずれにせよ企業にあってなんらか生み出されたものであり、それゆえ、これはまた、アウトプット (output) という言葉をもって言い表わした方が一層分かり易いように思われるが、いまそれを給付とよぶにせよ、あるいはまたこのようにアウトプットとよぶにせよ、そこには2つのものが区別されうるということであって、すなわち、ひとつは、活動のもつ働きであり、したがってそれは、時間のなかで、時間の経過とともに生み出され、また即時的に消え去っていきもする、しっかりと捕えておくことができない、その意味で抽象的ともいえる、要するにサービスとしての給付ないしはアウトプットであるのに対して、他方、いまひとつは、そのような活動がなされたことによりはっきりと残る形をとって具体的、客観的になんらか結果したものであり、つまりは財貨としての給付ないしはアウトプットとでもいうべきものであるということである。

ところで、いま、これらの、活動の働きとしての給付と、活動が具体的に対象化された結果としての給付とを比較するとき、普通、後者の方が一層多く使われているように思われる。その理由としては、つぎのようなことを考えることができるであろう。

まず第1に、結果としての給付の方が、把握しやすく、理解に容易であるということである。それは、なんらかの形をとって、客観的な対象物として、具体化しているからである。たとえば、製品はもちろんのこと、修繕を受けてきちんと直った品物のように。



第2に、活動を行なう真の狙いは、なんらかの具体的な結果を獲得することにあるのであって、決して活動の働きそれ自体のなかに、普通、意義があるのではないということである。たとえば、修繕活動にしても、たんに修繕活動を行ないさえすればよく、それが遂行される過程そのもののなかに意味があるのであってその結果は問われない、ということでは決してあるまい。物が直らなければ結局意味がなく、修繕活動を受けて立派に直った品物という客観的、具体的なまさに結果を得ることこそが、そこでの目的でなければならない。

そこでまた、第3の理由は、いまうで述べたことと密接に関連することであるが、以上の点をさらにつきつめてみると、これまでアウトプットとみてきた活動の働きは実は他面インプットとも解しうる性質のものであって、このようにも解されうる活動の働きをさらに投入したのちにはじめて得られる結果のみこそが、まさに本当の意味でのアウトプット、唯一、真の給付なのではないかと考えられることである。

企業において展開されるさまざまな活動から生じるその働きはいずれも、諸種の財貨サービスの投入より生じるもとよりまずアウトプットである。すなわち、たとえば、製造活動、販売活動、修繕活動、試験研究活動、企画活動などの働きにしても、それらはいずれも労働力をはじめとする多種多様な物財、サービスなどを投入してこれらの結集、統合においてまさに生み出されるものであり、種々様々の投入諸要素の合成のみからはじめて生じうる明らかに出力である。たしかにまた、諸財貨サービス入力と活動の働きとの間の効率の良否を問題にすることができることは、そもそも活動の働きがまさに出力であることの名によるの証拠であるように思われるのである。

したがって、なお付言すれば、製造、販売、修繕活動などの働きは、製造、販売、修繕労働、ないしは製造、販売、修繕作業などとは明らかに区別されるべきであって、なぜなら、活動の働きがこのように投入諸要素の一体としての合力、それらのまさに複合された出力の総体であるとみうるとすれば、たんなる投入の一要素にしかすぎない労働ないしは作業と、これをも含めて諸財貨サービスの投入、結集から得られる合成・複合出力としての活動の働きとは、一見相似て映りながら、基本的にその性質を異にするからである。

なるほどこうして、企業の諸活動の働きは、諸財貨サービスの統合、合成からはじめて生じるたしかにひとつのアウトプットであり、すなわち給付であるとみられうるにしても、しかし、反面、これらはまた実はインプットでもあるのではないかと考えることができるのである。なぜなら、企業においては明らかにこれらの活動の働きを生み出すことそれ自体が目的であるのでは決してなく、むしろそれらの活動の働きの結果こそが不断に問われているのであり、このような結果は、それらの活動の働きをまさにいわば投入したのちこそはじめて得られるものと解することができるからである。まことに、企業にあって遂行されるさまざまな活動の働きは、一面において、諸財貨サービスの投入、結集から生じるたしかに出力であると見做しうるとしても、また他面、それら

は、その総体としての活動の働きという出力は即時的に投入されてしかるのちそこにその具体的な結果が出力される——たとえば、製造、販売、修繕活動の働きが投入されて、そこに製品、売れた品物、修繕で直った品物が生み出される——というように、まさに入力でもあるとみることができるのであって——そう解しうる証として、ここでもまた、活動の働きという入力と結果出力との間の効率の良否を問題とすることができる——、こうして活動の働きそれ自体は、なるほど給付と解しうるにしても、実はたんにいわば中間的な給付でしかなく、そのような中間給付たる活動の働きの再投入からついで得られるまさにその結果——活動の働きのように消え去ることなくなんらかの形をとって客観的に具体化、対象化した活動の結果——こそが、第一義的な、真の意味での給付であると考えられるように思われるのである。

したがって、原価計算においてそれに原価を関連させて把握すべき給付としては、2つのものを挙げて区別することができるにしても、以上のような理由から実際の原価計算に当たっては、活動の結果として生じるなんらかの具体的な給付の方が、活動の働きとしての給付よりも選好されるものとみられるのであり、またたしかにそうあるべきものと結論して差し支えないように思われるのである。

このようにして、原価把握の客体ないしは対象たる給付としては、まず活動の具体的、客観的な結果が望ましく、ついで活動の働きが採られるものとするところができるが、それでもなおわれわれは、むしろ後者が前者に代わって用いられる場合を指摘することができる。それは、ひとつは前者について計算する必要がない場合であり、またひとつには前者を捕捉することが不可能ないしは困難、面倒な場合である。

すなわち、活動の働き、いかえれば、サービスそれ自体を最終給付として提供、販売することができるような場合には、もちろんその活動の具体的な結果、結実をあえて求めてまでしてその原価を計算する必要はなく、むしろまさにそのような活動の働きそれ自体に関わらせて原価を計算する方が適切であろう。また、具体的な成果が不本意にも生じなかったような場合（たとえば、修繕や試験研究が不首尾に終わったようなとき）には、結果としての給付を捕捉することはもとより不可能であり、ここではしたがって活動の働きを客体として原価を計算せざるをえないし、また、（一般管理活動のように）活動の具体的な結果を客観的に把握することが困難な場合には、これに代えてむしろ活動の働きを客体とした方が計算は容易となるであろう。場合によってはまた、活動の具体的な結果があまりにも多種多様であるために、それらのおのおのについていちいち原価を計算する手間を省いて、それよりはむしろ比較的と同質的と見做しうる活動の働きを計算客体として選ぶこともあるかもしれない。

(3) さらに、原価計算の方法上の特徴として第3に指摘したいことは、原価計算は、期間概念とまったく無関係であるというわけでは決してなく、必要に応じて期間概念を取り入れながらも、結

局のところなんらかの客体に関わらせて原価を計算するものであるという、いわば相対的、優先的な意味での客体計算であるということである。

いったい、原価計算の、原価をなんらか一定の給付に関わらせて把握する客体計算ないしは対象計算であるという特徴は、損益計算にみられるそれが期間計算であるという特徴と対比されながら論じられるのが普通である。たしかに、原価計算は客体計算、損益計算は期間計算というこのような把握の仕方は、それぞれの計算方法の特徴を簡潔に言い表わしているには違いないにしても、なお一層これを吟味するとき、客体計算といいあるいは期間計算といっても、その区別が決して絶対的なものでないことを、われわれは見出すのである。

すなわち、まず、原価計算は客体計算であるといっても、それは、計算を進めていくうえで期間とまったく無縁という訳では少しもない。なぜなら、たとえば、同種製品を連続生産する生産方式に適用される総合原価計算にあっては、製品がまさに相連続して作り出されるがゆえに、どうしても人為的に期間を設定し、「原価計算期間」をもって製品の流れを区切って計算対象を確定するほかはないし、さらに個別原価計算においてすら、その製造間接費はこれを原価計算期間について集計せざるをえないからである。他方また、損益計算は期間計算であるとしても、客体をまったく無視して計算できるものではない。すなわち、損益計算中の主要部分を占める売上損益の計算にあっては、その計算期間中に販売された商品ないしは製品という一定の客体を明らかに仲立ちとして、その売上高とその仕入原価ないしは製造原価をもってする売上原価とを対応させて売上総損益を算定するからである。いわゆる客体的対応ないしは個別対応が、いうまでもなくこれである。

したがって、原価計算は客体計算、損益計算は期間計算といっても、それらは、それぞれ他者に属する期間あるいは客体の概念を絶対に排除するわけでは決してなく、それをもそのうちに含めて用いながら、一方、原価計算は、同一期間の製品でも種類が異なればこれらをたがいに区別して客別に計算し、他方、損益計算は、同一期間中に販売された商品ないしは製品であれば最終的にはこれらをあえて区別することなく期間について総括して計算するといった具合に、結局のところ、客体と期間とのいずれを一層優先させて計算するかの一——すなわち、本来、原価計算は、第1次的に客体計算であり、たんに第2次的にのみ期間概念を援用するにすぎず、他方、損益計算は、まずもって期間計算であって、客体観念はただこれを補完するためにだけ求められるという——たんに相対的な、重点の相違をもつものでしかないということを指摘することができるように思われるのである。

ちなみにこの点でひとつ付言しておきたいことは、期間原価とされる販売費ならびに一般管理費についての計算は、決して期間計算ではなく、まさに原価計算そのものであるということである。なぜなら、それは、期間原価といっても、なんらか一定の期間についてまず計算したものではまったくなく、むしろまず期間収益との関連において、すなわちまさに給付に関わらせてそのためにこ

所要費した原価を計算したものであって、明らかにそこには給付=客体的関連を第一とする認識が見出されるからである。すなわち、これら販売費ならびに一般管理費は、たんに期間を区切ってたまたまその期間中に発生した原価を総括的に集計したものではもとよりなく、それらが販売費あるいは一般管理費として分類されたこと自体、すでにそこにはそれらが販売活動あるいは一般管理活動に関連して生じたものとの、いかえればこれらの活動が生み出したものたる販売給付あるいは一般管理給付に対して費やされたものとの認識が存在するわけであって、ただそれらが期間一括の、あたかも期間関連的な計算であるかのようにみえるのは、あるいは貸借対照表上で棚卸資産原価を構成しあるいは損益計算書上で売上原価として期間費用ともなりうる製品原価とされる製造原価と異なって、期間原価とされそれゆえすべてつねに期間費用として処理される販売費ならびに一般管理費については、管理会計上はともかく少なくとも財務会計上は、たとえば販売品種別等のようにあえて分別した給付についてそれら原価をもまた区分して計算することをなんら必要とせず、ただ期間のみをもって限定した包括的な給付単位についてそれらをもまた同じくたんに期間を一括して把握すれば足りるからに他ならない。

こうして、これら期間原価とされる販売費ならびに一般管理費の計算は、なるほどあたかも期間関連的な計算であるかのようにみえても、実は期間に限定されたなによりも給付に関連しての計算であり、すなわち、販売費は、一期間の販売給付——すなわち、販売活動が生み出した具体的な成果としての売上品ないしは販売品、あるいはその貨幣額による評価である売上高、すなわち期間収益——に関わらせて把握されたものであり、また、一般管理費も、本来もちろん一期間の一般管理給付——具体的には、おそらく、遂行された一般管理サービス——に関連して把握されるべきものであり、したがってそれはさらにそののち一般管理給付の享受者たる製造、販売活動などにしかるべく配分されるべきものでありながら、その煩を避け、むしろそれはすべて結局のところ販売給付の造出を支えるものとあえて見做して、販売費に準じて販売給付——すなわち、期間収益——に直接に関連づけて捕捉されたものであることを、見出すことができるのである。

(4) つぎに、第4に記しておきたい方法上の特徴は、原価計算は、給付のなんらか一定の単位当たりについて原価を計算するものであるということである。

原価計算は原価を、すでにみてきたように、なんらかの給付に関わらせて把握するものであるという場合、その給付は、もともとそれが原価計算において原価収集の限定基準にしてかつ原価凝集の核として機能するものであるからには、それ自体すでに他と区別され限定されたなんらかひとつのまとまり、なんらかひとつの単位を形成して、すなわちなんらかの給付単位ないしは単位給付として存在していなければならず、したがってそのように原価をなんらかの給付に関わらせて把握するということは、原価を、このような一定の給付単位ないしは単位給付について計算することをおのずから含意しているものと解することができるし、またそうとすれば、このような給付単位ない

し単位給付がさらに複数の下位単位に分割されうる場合には、そのような下位単位についても原価を計算することは自然の流れのように思われ、また実際、たとえば「原価計算基準」も、典型的にはその製品別原価計算においてみられるように、「原価要素を一定の製品単位に集計し、単位製品の製造原価を算定する」（「原価計算基準」一九）と明確に規定しているのを見ることが出来る。もちろんここに一定の給付単位は、計算の客体となるさまざまな給付にそれぞれ相応しい呼称と大きさの、さまざまな単位でありうるが、ともかく原価計算が客体計算であるということのなかに、われわれは、原価計算は、客体単位当たり計算であり、そういった意味でのいわば個体計算を一般に目指しているという特色を見出すことができるように思うのである。

これに比すれば、期間計算は、一定期間について総括した計算であり、いわば全体計算であることをみてとることができる。なぜなら、もともと客体計算と期間計算との比較にあつては、ちょうど個別計画設定 (project planning) と期間計画設定 (period planning) との比較における個別と期間との対比が、一層相応しくは個別と総合との対立であるように、客体と期間との対比も、より適切にはまさに個体と全体との対立をこそ意味するものであると考えることができるからである。

(5) しかも、第5に、原価計算は、通常、一定給付についての物量単位当たり計算であるということ指摘しなければならぬ。

すなわち、いまうえにみた一定の給付単位は、実際の計算に当たってはなんらかの呼称をもって表示されなければならないが、それは、活動の具体的な結果としての給付にあつては、たとえば個数、あるいは度量衡単位など、また活動の働きとしての給付にあつては、時間単位など——われわれは、これらをひっくるめて物量単位とよぶことにしたい——、要するに物量単位をもって示されるのを、われわれは見出すことができる。この点で原価計算は、損益計算にあつては、普通、物量単位による表示をなんらとくに伴うことなく、むしろ総括をこそ必要とするがゆえに共通測定尺度としての貨幣単位によってまさに金額的にのみ表示されれば足りるのと、対比することができるように思われる。

したがって、さきにみた拡張された、ないしは「ルーズに解釈」された原価計算は、なるほど損益を計算しているには相違ないとしても、それがもとよりとくに期間には囚われず、明らかに一定の給付単位当たりについて、さらにいえば物量単位をもって表示された一定の給付単位について損益を計算しているのをみれば、それは決して口別損益計算——ここでは、やはり金額表示による総括をこそ目指している——ですらなく、やはりたしかに原価計算の名をもってよばれるのが適切であるように思われる。

また、いま製品種類別損益計算を取り上げてみれば、たしかにそれは製品種類という客体別に区分計算するものには違いないにしても、それが一定の給付単位当たりについては計算することをせず、あるいは——もしそれが期間をもって区切られていること自体がすでにひとつの単位になって

いるというのであれば——それが、物量的に表示された一定の給付単位についてとくに計算することを必要とせず、要するに一定の期間についての全体の状況を総括して、しかもこれをたんに金額的に知ることにあくまでも重点をおいているのを見るとき、そのような計算は、これをやはり損益計算の範疇に属するものとしていっこうに差し支えないように思われるのである。

(6) 第6に最後に述べなければならないことは——この点が最も重要であると考えられるのであるが、そしてまた、いま第5にみたことと密接に関連しているのであるが——、原価計算は、アウトプット=インプット計算であり、しかも一般に、物量的に表示された一定の給付(すなわち、アウトプット)単位に係わせて、金額的に表示された原価(すなわち、インプット)を計算する、ある意味では特異なといってもいい計算であるということである。

原価計算は、すでに詳しくみたように、企業におけるなんらかの活動について、必ずやそれに相伴う犠牲的側面を描写するものであり、あるいは一層適切に言えば、企業において生み出されたなんらかの活動の働き、あるいは活動の具体的な結果について、これを生み出すためにその活動の過程にあって費やされたものを捉え、これを原価として描き出すものであり、つまりは、なんらかの給付すなわちアウトプットに関わらせて、その造出のために費やされた犠牲すなわちインプットを把握しようとするものであるから、原価計算はこれをさしあたりアウトプット=インプット計算として捉えることができるように思われる。

しかしてこの場合、ある活動において生み出されるものは、なんらかの財貨サービスという実態空間における実体物であり、またそこに費やされるものも、同様になんらかの財貨サービスという実態空間<sup>7)</sup>における実体物であって、いま、このような生み出されたものに対して費やされたものを関与らしめるに当たり、それが財貨サービスであるがゆえにまずは物量的に測定、表示される生み出された実体物について、そのために費やされた同じく物量的に表わされた財貨サービスという実体物をもって対比する——もしそうであるならば、これは原価計算というよりは、むしろ原単位計算とよばれることは周知のとおりである——ことをしないで、かえって、このような実態空間における実体消費物にあえてわざわざ貨幣額による評価の光を当てこれを会計空間に投影してもって金額的に測定、表示された犠牲——これがいうまでもなく原価である——に変換、写像し、こうして実態空間における物量的な実体物について会計空間における金額的な価値を対比させるのがたしかに原価計算であるのを見るならば、いいかえれば、原価計算は物量アウトプット=金額インプット計

7) 以下では、議論を簡単にするために、原価計算が行なわれる最も典型的な場合、すなわち、なんらかの財貨サービスを投入、消費してなんらか新たな財貨サービスを産出、形成する、いわばモノからモノへの転換の場合をとくに念頭において、議論を展開する。その意味では、なんらかの貨幣ないし貨幣等価物を犠牲としてなんらか新たな財貨サービスを取得する、カネからモノへの転換にさいして行なわれる原価計算、すなわち購入原価計算は、なるほど犠牲の計算としてやはり原価計算の範疇に属せしめられるべきものであるには違いないにしても、その中心的な部分においては取得された財貨サービスに対して貨幣そのものが対比される、特殊な形態の原価計算であると考えられることができるように思われる。

算であるのを見るならば、なるほど原価計算はこのような意味で首尾相整わぬ一風変わった計算であるといわざるをえず、われわれはまさにこのような点にこそ原価計算の計算方法上の特異とすらいえる特徴を明らかに指摘することができるように思われるのである。

しかして、これまでにしばしば触れてきた拡張された、ないしは「ルーズに解釈」された原価計算にあっては、いますぐうえてみたもともと原価計算としての、生み出された物量的な給付に対しての費やされた金額的な原価の計算を超えて、この生み出された実態空間における実体物までもまた会計空間へと貨幣額による評価をもって、ただしこれは効益価値たる収益として、投影、写像し、こうして、生み出された、物量的に測定、表示された、実態空間におけるなんらか一定の実体物単位、すなわち給付単位について、そのために費やされた実体物の会計的、金額的写像としての犠牲価値たる原価に加えて、併せてその生み出された実体物の同じく会計的、金額的写像としての効益価値たる収益をも測定、把握し、かつこれら両者を等しく会計空間において対比させているのを見出すならば、本来の厳密な意味での原価計算が、生み出された実態空間における物量的な給付について、その費やされた会計空間における金額的な原価のみを明らかにし、したがってそれが活動の一面のみの会計的描写であり、またいまもこの給付と原価との両者の関係をあえて対比という言葉をもってよぶとするならば、それは実態空間における実体と会計空間における写体との、いわば偏頗な、不等な対比であるのに引き替えて、むしろ、拡張された、ないしは「ルーズに解釈」された原価計算こそかえって、活動の形成・効益と費消・犠牲とのまさに両側面を、しかも等しく会計空間という同一次元においてまさに同質的、斉一的に描写し、かつ真に対比せしめているのは、まことに皮肉なようにも映るのである。

したがってまた、なお補足すれば、損益計算は、すでにいずれも会計空間上に貨幣額評価をもって金額的に投影、写像された、効益価値たる収益と犠牲価値たる費用とを、拡張された原価計算と同じように斉一的に対比するものであって、ただそれが、物量的な給付単位の特定をいっこうに必要とせず、むしろ全体を総括、集約することに力点があるのを認めるならば、たとえ拡張されたものであるにせよ原価計算との間にはやはり一線が画され、そこにしかるべき相違があることをみとらざるをえないように思われるのである。

### 3.3. 要約

以上、本節においては、われわれは、原価計算の方法上の特徴を考察した。いまここで、上来仔細にわたって展開してきた議論を振り返るならば、これをつぎのように要約することができるであろう。

原価計算の方法上の特徴は、原価計算が原価を、不断になんらか一定の給付に関わらせて測定、把握する点に、なによりもまずこれを見出すことができる。

もともと原価計算にあっては、原価を計算することもさることながら、まず計算の目的物を、すなわち原価の算定を必要とする計算のいわば客体を、確定しなければならない。この客体こそは原価計算におけるまさに不断の関心の焦点であり、それは、原価の関連づけの客体、原価の関係客体として、原価収集の範囲を画するとともにまた収集された原価を集計する核となる役割を果たす。原価計算は、このような客体をなんらかまず措定し、これにつねに関わらせて原価を測定、把握する方法をとるすぐれて客体関連的な計算であり、なるほどたしかにその計算過程において、一般に客体と対置される期間の概念を必要に応じて援用しこれをもって補完することがあるにしても、結局のところ客体について原価を求める計算であって、それが一般に客体計算といわれる所以も、まさにここにある。

しかし、原価が把握されるべきこのような客体は、普通、給付とよばれて、企業が生み出したもの、すなわちアウトプットであり、このようなものとしては、具体的には、企業において遂行されるなんらかの活動がもつ働き、あるいはまた、一層適切には、そのような活動が対象化した、活動のなんらかの具体的な結果を挙げることができる。他方、原価は、このようなアウトプットたる給付を生み出すために費やされたもの、すなわちインプットの、貨幣表現、貨幣評価額である。したがって、客体たる給付をなんらかまず特定し、ついでこの給付を生み出すに要費した原価をその

図 1

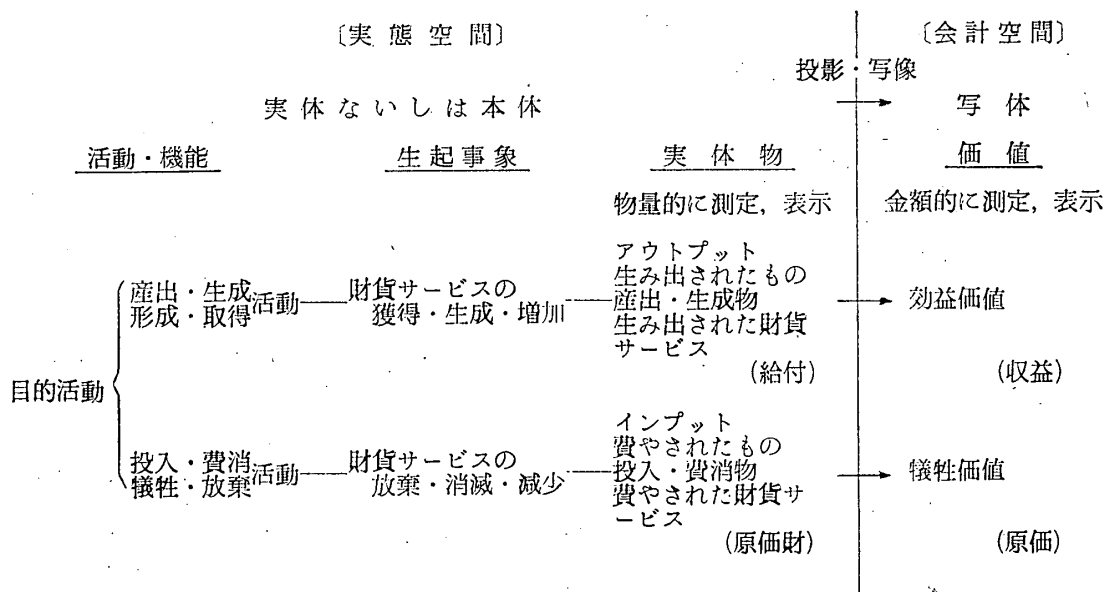
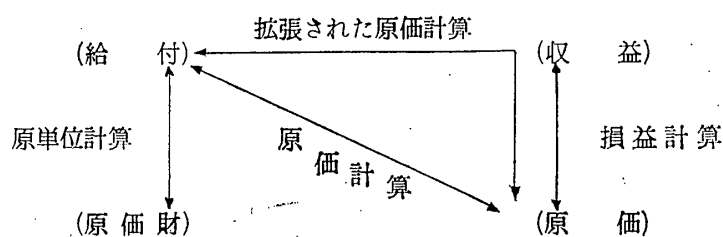


図 2





給付との関係において捕捉する原価計算は、さしあたりまずこれをアウトプット=インプット計算と表現することが可能なように思われる。

しかし、いま、この点をさらになお詳察すれば、このような原価計算の通常目指すところは、全体、総体の計算よりはむしろ個体、個片の計算、すなわち、給付の一定単位当たりについての原価の計算（給付単位当たり計算）であり、さらにいえば、物量的に測定、表示された給付の一定単位当たりについての——給付の一定物量単位当たりについての原価の計算（給付物量単位当たり計算）であるのを見ることが出来る。こうして、原価計算は、一般に、企業に生成する実態空間における実体物たる、物量的に測定、表示されたなんらか一定の単位給付について、その生成に関わる犠牲を、他ならぬ会計空間における貨幣額としての原価をもって表わすという、原単位計算や損益計算に比すればいささか不斉一ともみえる計算であって、すなわち簡約していえば、それはまさに物量アウトプット=金額インプット計算に他ならないと規定することが出来るように思われるのである。

なお最後に、本稿において展開してきた議論の根底にあったわれわれなりの思考にあえて図式的な整理を試みようとするならば、いまこれを図1、および図2のようにでも示すことができるかと思われる。