

Title	原価の集計：原価計算の基本構造その2(野口祐教授退任記念号)
Sub Title	Cost Accumulation(In Honour of Professor Tasuku Noguchi)
Author	山口, 操(Yamaguchi, Misao)
Publisher	
Publication year	1992
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.1 (1992. 4) ,p.15- 22
JaLC DOI	
Abstract	原価は、普通いわれているように、製品やサービスにただちに集計されるべきではなく、なによりもまず「活動」にこそ集計されなければならない、とその対象を明らかにした前稿を承けて、原価の集計に関わる諸問題を検討する。すなわち、まず、「原価」は、なんらかの目的活動の「達成」に伴う経済価値犠牲額であり、目的の達成に本来関連のない価値犠牲額としての損失とは明確に区別されるべきこと、しかし、原価「計算」にあつては、質的に異常な経済価値犠牲額はとくにあらかじめこれを損失として除外することができるとしても、普通は、目的活動の「遂行」に伴う原価となる「はず」の経済価値犠牲額をひとまず集計し、のちに「達成」に関わらない価値犠牲分が除かれて真に原価が確定すること、このような原価の集計にさいしては、その対象たる活動が集計されるべき原価の範囲を画する選択基準となつて、活動への入力たる諸原価財の数量がまず把握され、ついでこれにその価格を乗じて原価が算定されること、これは実態空間における投入経済的諸資源という本体に貨幣額による評価という光を当てこれをいわば会計空間に投影して原価という価値的な写体を得る写像行為であつて、それゆゑこの価格づけないしは評価の問題は、すぐれて会計の問題であり、そこに得られる原価数値の有用性を根本から左右する決定的な問題であること、などを論じる。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19920425-04056135">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19920425-04056135</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.

## 原価の集計

——原価計算の基本構造 その2——

山 口 操

### <要 約>

原価は、普通いわれているように、製品やサービスにただちに集計されるべきではなく、なによりもまず「活動」にこそ集計されなければならない、とその対象を明らかにした前稿を承けて、原価の集計に関わる諸問題を検討する。

すなわち、まず、「原価」は、なんらかの目的活動の「達成」に伴う経済価値犠牲額であり、目的の達成に本来関連のない価値犠牲額としての損失とは明確に区別されるべきこと、しかし、原価「計算」にあっては、質的に異常な経済価値犠牲額はとくにあらかじめこれを損失として除外することができるとしても、普通は、目的活動の「遂行」に伴う原価となる「はず」の経済価値犠牲額をひとまず集計し、のちに「達成」に関わらない価値犠牲分が除かれて真に原価が確定すること、このような原価の集計にさいしては、その対象たる活動が集計されるべき原価の範囲を画する選択基準となって、活動への入力たる諸原価財の数量がまず把握され、ついでこれにその価格を乗じて原価が算定されること、これは実態空間における投入経済的諸資源という本体に貨幣額による評価という光を当てこれをいわば会計空間に投影して原価という価値的な写体を得る写像行為であって、それゆえこの価格づけないしは評価の問題は、すぐれて会計の問題であり、そこに得られる原価数値の有用性を根本から左右する決定的な問題であること、などを論じる。

### <キーワード>

原価、損失、原価計算、原価の集計、原価の配分、原価計算対象、原価集計対象

本稿は、「原価集計対象——原価計算の基本構造 その1——」（『三田商学研究』第34巻第1号、1991（平成3）年4月）を承ける。一連の諸稿は、原価計算の基本的な構造の解明を意図したものである。

前稿では、原価計算の基本構造の概略を、全体の構図をあらかじめ鳥瞰しておく目的でまず素描し、ついで細部の叙述に移って、原価集計対象を仔細に検討した。そこでは、原価は、一般にいわれているように、製品に代表される財貨サービスにただちに集計されるべきではけっしてなく、まず「活動」にこそ原価は集計されなければならないと考えて、原価集計対象はこれを活動であると

規定した。

#### 4. 原価の集計

以上のような原価集計対象の考察を踏まえて、つぎには、このような原価集計対象への原価の集計の問題を検討しよう。

(1) まず、原価とは何か、明らかにされなければならない。

原価 (cost) とは、なんらかの目的活動の達成に伴う経済価値犠牲額、なんらかの目的活動を達成するために犠牲とされる経済的諸資源の貨幣評価額である。

ここに「なんらかの目的活動」とは、すでに考察したように、いうまでもなく原価集計対象である。原価集計対象は活動であり、活動はつねに目的活動であることは、うえに明らかにしたとおりである。したがって、ここでは、さらに他の諸点が検討されなければならない。

(2) 原価は、「経済価値犠牲額」、「犠牲とされる経済的諸資源の貨幣評価額」である。

原価集計対象としての活動は、すでにその構造をみたように、入力を出力に変換する過程である。活動が行なわれるためには、まずなんらかの入力が取り入れられ、「犠牲」とされなければならない。原価は、なによりもこの投入され、犠牲とされる入力に関係する。

しかし、活動への入力がすべてつねに原価を形成するものでないことは、明らかである。たとえば、製造活動に空気や水が使われるとしても、無償であるかぎりそれらは原価として認識されない。したがって、問題は、入力そのものではなく、入力のもつ価値にあることがわかる。活動のために投入され、消費された財貨サービスそのものが問題なのではなく、むしろそれらの価値こそが問題なのである。

しかも、ここでいう価値は、経済的な価値である。それは、善悪の価値判断とか、価値観とかいった場合に使われる意味で使われているのではむろんない。原価が登場するのは、つねに希少資源の合理的な配分が、すなわちまさに経済が、経済的諸資源の効率的な利用が問題となる局面であるからである。原価は、すぐれて経済的範疇における概念である。

しかも、原価がそのような局面で充分にその機能を発揮することができるためには、その経済的な価値は、具体的になんらかの大きさとして測定されなければならない。実際には、これは、貨幣額を尺度として最もよく果たされる場所である。貨幣額こそは、経済的諸資源がもつ価値の大きさを測ることができるきわめて便利な共通分母であり、その最も普遍的な価値尺度であると一般に考えられるからである。

こうして、原価は、たんに入力、投入され犠牲とされる入力ではなく、むしろそれがもつ価値額、投入され犠牲とされる経済的な価値額であり、すなわち犠牲とされる経済的諸資源の貨幣による測定額、貨幣額をもって測定、評価された経済的価値の犠牲ないしは放棄、断念である。

(3) 原価は、目的活動の「達成」に伴う経済価値犠牲額である。

等しく経済価値犠牲額が生じたとしても、不幸にしてその目的を達成することができなかった場合には、それらの経済価値犠牲額は、「損失」(loss)とされる。そこにはなんらの有益な成果をみることもできず、犠牲はすべて空しく水泡に帰したのである。それは、なんら得るところのない、無駄な犠牲であり、損失にほかならない。

したがって、いずれも同じく経済価値犠牲額ではあるにしても、原価は、それに対応する成果をもった有益な価値犠牲額、目的活動の「達成」に伴う価値犠牲額であり、他方、損失は、それに対応すべき見返りのない、無益な価値犠牲額である。

(4) 原価はまた、目的活動の達成に「伴う」経済価値犠牲額、あるいはいっそうよく表現すれば、目的活動の達成に「関連する」経済価値犠牲額である。

いま幸いにして目的活動を達成することができたとしても、なおいえば、そのさいに生じた経済価値犠牲額がすべて原価であるとは、なおいうことはできない。そこには、おそらく、所期の目的を達成するために通常必要とされないものを、なお含んでいる場合があるからである。このような価値犠牲部分は、目的活動を達成するためにはもともと要らない、その意味で無駄な犠牲分であり、これもまた「損失」とされるべきものである。

原価は、目的達成に相応の因果関係のある価値犠牲額、目的活動を達成するために通常必要な、この意味で正常な範囲内の価値犠牲額である。目的を達成するうえで普通必要ではない、不本意に生じた、異常な価値犠牲額は、「損失」に属する。原価は、こうして、目的活動の達成に関連した、正常な状態のもとで必要とされる経済価値犠牲額である。

(5) 原価は、基本的に、フロー量である。

活動は、すでにみたように、時間の経過のなかで進行する過程であり、原価は、いまみたように、活動へ投入される入力をもつ経済的な価値の大きさであるからである。原価は、活動の進行による入力の投入に伴って生じ、時間の経過とともにつぎつぎに生じる。

原価は、たしかにあたかも存在するかのように見えることがある。原価は、なるほど、たとえば製品に化体してその価値を形成する。しかし、これは、いわば擬態である。原価は、一定時点における存在量、ストック量では、もともとない。いわば資産化され、いったんは固定化された原価も、晚かれ

早かれその拘束を解かれ、流れ出す。その資産が活動へ投じられ、犠牲とされたときである。これをみて、人々は原価が生じたという。原価が生じたとは、価値が拘束から解放され、流動状態に入ったということである。原価の常態は、流動であり、原価はフロー量である。「原価は存在するものではなく、生じるものである<sup>1)</sup>。」「原価は、まったくフローであって、ストックではない<sup>2)</sup>。」

(6) このように、原価が、活動へ投入される入力について、とりわけてその価値を、しかもその経済的な価値を貨幣額をもって測定されたものであるとすれば、原価計算は、これをひとつの写像行為と捉えることができることがわかる。

活動自体は、したがってまた活動への入力の投入も、現実の世界で行なわれているまさに具体的な実物ないしは実態そのものである。他方、原価は、その入力をもつ属性のひとつとしての経済的価値を抽象し、描き出したものである。いかえれば、活動は、また投入される入力、本体ないしは実体 (principal) であり、他方、原価は、このような本体ないしは実体を描き出した写体 (surrogate) である。原価計算するとは、いってみれば、活動に投入される財貨サービスなどの実体を、いくらかの原価という写体として描き出す行為であり、すなわち、実態空間における投入される財貨サービスなどの実体に貨幣額による評価という光を当ててこれをいわば会計空間に原価という写体として投影する行為であるということができる。

原価計算は、こうして、写像行為であり、原価は、そこに得られる写像、価値的写像である。

(7) こうみえてくると、ひとつ不思議なことに気がつく。原価計算は原価を計算するものでありながら、原価そのものをけっして原価計算対象とはいわないのである。

原価計算対象といえ、普通には、製品ないしはサービスを、またわれわれの理解に従えば、すでにみたように、活動 (原価集計対象)、および製品ないしはサービスなど (原価配分対象) を指す。原価計算とは、たんに原価を計算することではなく、何かの原価を、何かについてその原価を計算することであり、原価計算対象といえ、その「何か」のほうを指す。それは、けっして原価そのものを指すのではないし、また原価がいわばその影像である入力という実物を指すのでもない。

ここであえて直接的対象と間接的对象という言葉を使うことが許されるとすれば、原価計算という写像行為の直接的対象は、活動への入力そのもののほうであり、普通にいう原価計算対象は、むしろ間接的对象に当たるものとするところができるであろう。原価計算は、活動への入力を、活動へ

---

1) Staubus, George J., "Activity Costing and Input-Output Accounting," Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1971, p.2. "Activity Costing for Decisions: Cost Accounting in the Decision Usefulness Framework," Garland Publishing, Inc., New York & London, 1988, p.14.

2) Staubus, "Activity Costing for Decisions: Cost Accounting in the Decision Usefulness Framework," p.192.

の入力という実体そのものをこそまず対象として写像行為が行なわれ、それによって得られた原価という写体が、ついで、われわれの理解では、その活動に関連するものとしてまさにその活動に集計される。こうみれば、入力そのものが原価計算の直接的対象、「写像対象」であり、いわゆる原価計算対象に当たるわれわれのいう活動は、写像行為によって得られた原価をついで集計し関連づける原価計算の間接的対象、原価の関連づけの対象、「関係対象」である。

あるいは、いっそう厳密にみれば、まず入力そのものが写像行為の対象として直接的・一次的対象、「写像対象」、ついで写像行為の結果として得られた、写体としての原価が、以後の原価計算の過程において、入力そのものに代わって原価計算の直接の取り扱いの対象となるという意味で、原価計算の直接的・二次的対象、「操作対象」、そしてこのような原価を集計し関連づけるべき対象としての活動は、原価計算の間接的・一次的対象、「一次的关系対象」であると、表現することができるであろう。こうみてくればまた、このように活動に集計された原価がついで配分されるべき製品、サービスなどは、間接的・二次的対象、「二次的关系対象」に当たるということができる。

(8) さて、原価集計対象としての活動への原価の集計の過程を、いっそう詳しくみてみよう。それは、つぎの諸段階から成る。

- (a) 入力認識
- (b) 入力数量の把握
- (c) 入力価格づけ

(9) 原価集計対象としての活動へ原価を集計するに当たっては、まずその活動への入力認識されなければならない。

ここで、まず第一に、活動が入力の選択基準となる。

すでにみたように、原価集計対象は、集計すべき原価の範囲を画定し、原価集計対象に関連する範囲の原価だけが選ばれ、集められる。このことは、実際には、原価集計対象としての活動が基準となって、活動の遂行に「伴う」、これに「関連する」入力のみが諸入力のうちから選択され、逆にいえば、他の諸活動にもっぱら関連する入力は当然にそこからは排除されなければならないということである。

第二に、入力は活動の「遂行」に伴うもの、それに関連するものでなければならない。ここでとくに活動の「遂行」といい、活動の「達成」とはあえていわずに、「達成」という意味は、活動の目的を成就し、所期の成果を獲得するということであって、このような目的の成就、成果の獲得はもとよりつねに活動に対して保証されているとはかぎらず、しかも他方でこのような目的の成就、成果の獲得を待たず、活動の過程に沿って、すでに活動を始めた段階から、その原価を計算

していくことが一般に必要なからである。

かくて、原価の定義と原価計算の定義とのあいだには、ずれが生じることとなる。原価は、すでにみたように、目的活動の「達成」に伴うものである。しかし、原価計算は、目的活動の達成を待ってはられない。原価計算は、あるいはわれわれのとくにいう原価の集計は、目的が達成されえたかどうかを待つことなく、活動の「遂行」とともに、それに伴って生じた、正確に言えば原価となる「はず」の価値犠牲額を集計していかなければならない。集計されえた原価となるはずの価値犠牲額からは、ついで非原価分が明らかになる。不幸にして目的が達成されえなかったことがやがて分かたり、異常な犠牲部分が浮かび上がってきたりなどするからである。こうして、ひとまず集計された原価のやがて配分の段階に至って、ここによりやく目的活動の「達成」に伴う、これこそ原価がはじめて真に確定し、原価も原価計算とともに目的の「達成」に関わるころとなることになるのである。

こうみてくれば、原価の集計にあたって活動を基準として選択される入力は、けっして目的活動の達成によるものではなく、まずは活動の「遂行」によるものでなければならず、しかもそれは、活動の遂行に伴う、活動の遂行に関連した、原価となる「はず」の入力でなければならぬ。ここでは、活動を行なううえでまずは必要と思われる入力だけが、活動するために投入を普通必要とされるであろう入力だけが、原価計算すべき入力としてまず選ばれる。

しょせん原価となるはずもない入力は、当初から除かれなければならない。異常な入力は、入力としての認識からは除外されることとなる。それは、もともと入力ですらないといったほうがいいのかも。ともあれ、活動を遂行するうえでもともと必要とはされない、意図しないで生じた、異常な入力に原因する価値の犠牲は、すでにみたように「損失」であって、原価とは明確に区別されなければならないからである。

もっとも、異常性は、通常、質的異常性と量的異常性とに分けられる。質的に異常な価値の犠牲、たとえば、火災、風水害などを原因とする入力の発生は、すでに損失としてはじめからその原価への算入を除外されうることとなるであろう。これに対して、量的に異常な価値の犠牲、たとえば、異常に多量な仕損、減損などの発生にかかる入力の異常な投入分は、よほど当初から一度に大量にまとまって生じないかぎり（またもしそうであれば、あるいはすでに質的に異常な原因が働いているのかもしれない）、それらははじめからは排除されず、むしろはじめはすべて入力として認められ、やがてそれらが累積した結果、ようやく量的に異常なことに気がつくことになるであろう（このように、ひとたび活動への入力として、したがってまた、ひとまずは原価として計算したもののうちから、異常な価値喪失部分、すなわち「損失」部分を分別することは、原価の「配分」の問題に属する）。

こうして、原価への算入のために選択される入力、活動の「遂行」に「関連する」「はず」の入力であり、すなわち活動の遂行との間にひとまずしかるべき因果関係をもつと思われるもの、活動

を遂行するためにまずは必要とされるであろう入力である。

第三に、活動の遂行のために本来当然に必要とされる入力であっても、自由財は除かれる。原価は、すでにみたように、経済価値の犠牲額であり、したがって原価を生じさせる入力、経済価値をもつ諸資源、経済財でなければならないからである。

こうして、第四に、上記に留意しつつ、つぎには、活動を遂行するために何が入力されたのかが具体的に決定されなければならない。

原価計算をするために認識されるべき入力は、原価集計対象としての活動の遂行に関連する、通常当然に必要とされると思われる経済的諸資源であり、原価計算を実際に行なうに当たっては、このようなものとして選択された経済的諸資源は具体的にその種類がまず確定されなければならない。すなわち、いわゆる原価財の具体的な名称が、原価計算すべき活動に対して列挙されるということである。

(10) なお、活動への入力としては、その出所によっていくつかのものを区別することができる。まずひとつは、環境（他のシステム）からの入力であり、いまひとつは、他の活動（同一システム内の他のサブシステム）からの入力（振替入力）である。さらに、自己の出力の再入力（反送入力）（たとえば、循環材料の再投入など）もありうる。

なおまた、活動が増分活動である場合には、入力は増分入力として把握される。

(11) こうして、原価計算されるべき活動へ投入される入力、それらの経済的諸資源の種類が具体的に分かったならば、つぎにはそれらの数量が把握されなければならない。

原価は、もとよりこれらの投入された経済的諸資源の価値的写像である。このような写像は、まず経済的諸資源の投入数量を把握し、これにその価格を乗じることによって、これを求めることができる。

経済的諸資源の投入数量自体すでにひとつの写像である。それは、経済的諸資源という実態空間における実体そのものを、物量的に主に度量衡単位などをもって描き出したものにはかならないからである。その種類ごとにふさわしい物量単位を選定し、投入諸資源はその数量を測定されなければならない。すなわち、いわゆる原単位が把握されなければならない。

(12) ついで、投入諸資源の物量単位当たり価格が、決定されなければならない。

すでに物量的に写像された投入経済的諸資源は、その把握された数量にその単位当たり価格を掛けることによって、ここにはじめて会計空間への投影が行なわれ、価値的写像に変換される。それゆえ、この単位当たり価格をいくらに設定するかという価格づけないしは評価の問題は、すぐれて



会計の問題であり、かつそこに得られる原価数値の有用性を根本から左右する決定的な問題である。

投入諸資源を評価するために用いられるこのような価格としては、たとえば、取得価格（実際価格）、修正取得価格、取替価格（再調達価格）、標準価格、機会原価、内部振替価格（これにはまた、いろいろのものがある）など、さまざまなものを挙げることができる。しかし、原価計算の基本構造の解明を主眼とする本稿にあっては、それらについては原価計算目的に応じて最も適切な価格概念が適用され、かつ具体的にその大きさが算定されなければならないことを、たんに記すにとどめよう。

(13) なお、これらの価格については、その評価されるべき入力がとくに振替入力である場合には、早くも「入力」側に「配分」済みの原価が現われてくることに、注意しておこう。たとえば、建物サービスの提供を受けたような場合、その受入れ入力の評価は、建物サービス提供活動に費した原価の「配分」額に拠り、またその活動の原価自体がすでにたとえば建物減価償却費として建物の取得原価の期間「配分」額を含んでいるであろう。こうして、入力の評価は、必ずしも原初的な価格によるとはかぎらず、むしろ多くの場合かえって原価の「配分」額に、いいかえれば、先行する他の原価計算過程などの結果にすでに依拠していることを指摘することができる。

(14) 以上のようにして、なんらかある活動にとって原価計算されるべきものとして認識された入力についてその数量と価格とを決定することができたものとすれば、つぎには両者を乗じて原価額が算定される。原価額は、その入力の種類などに基づいて定められた「費目」に従って分類され、かつ集計される。こうして、原価は、まずなんらかの活動との関連において、その活動について集計されることになる。

このような手順をもって行なわれる原価の集計は、フローとしての原価のいわば堰き止めである。ある活動についてつぎつぎに生じる原価は、けっしてそのまま流れ去るのにまかされず、なんらかの「期間」について、たとえば、一原価計算期間の間、あるいは、ある製造指図書に関する活動が行なわれる間、溜められ、次第に累積する。

つぎの問題は、この累積した原価をどうするかということである。

(未完)