慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	原価の配分：原価計算の基本構造 その3(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	Cost Apportionment(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	山口, 操(Yamaguchi, Misao)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.12- 20
JaLC DOI	
Abstract	原価は,普通行なわれているように,直接に製品やサービスについて計算されるべきではなく,それを生じさせた「活動」に対してまずは集計されるべきであるとして,その「集計」の手続きを詳しく考察した前稿を引き継いで,本稿では,集計された原価の「配分」の問題を取り扱う。すなわち,ひとたび活動に集計された原価は,とくに原価計算制度にあっては,すなわち,原価計算が複式簿記勘定機構と有機的に結合して行なわれる場合には,これをそのまま活動にとどめておくことはもとよりできず,どこかにその行き場を求めなければならない。幸い,活動からは出力が生じている。原価は,そこで,これをこの出力に転嫁し,これに負担させるのが,妥当である。しかも,ひとつの活動からは,普通,さまざまの出力が生じうるから,活動に集計された原価は,これらの出力の間に配分されることを必要とする。いま,これらの出力の例として,当期完成品と期末仕掛品,等級製品,連産品,副産物,作業屑,仕損・ 減損を挙げることができる。しかし,実際のところ,集計原価のこれらの出力の間への正確な配分は,しばしば非常に困難であり,ために便法が講じられるのをみる。また,直接原価計算や標準原価計算にも,原価の配分を見出すことができる。なお,最後に,原価計算の基本構造に関するわれわれの理解の仕方と,普通一般にみられるそれとを,整理し,比較する。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056309

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.

三田商学研究
35巻 6 号
1993年 2 月

原 価 の 配 分

——原価計算の基本構造　その3——

山 口　　操

<要　約>

原価は，普通行なわれているように，直接に製品やサービスについて計算されるべきではなく，それを生じさせた「活動」に対してまずは集計されるべきであるとして，その「集計」の手続きを詳しく考察した前稿を引き継いで，本稿では，集計された原価の「配分」の問題を取り扱う。

すなわち，ひとたび活動に集計された原価は，とくに原価計算制度にあっては，すなわち，原価計算が複式簿記勘定機構と有機的に結合して行なわれる場合には，これをそのまま活動にとどめておくことはもとよりできず，どこかにその行き場を求めなければならない。幸い，活動からは出力が生じている。原価は，そこで，これをこの出力に転嫁し，これに負担させるのが，妥当である。しかも，ひとつの活動からは，普通，さまざまの出力が生じうるから，活動に集計された原価は，これらの出力の間に配分されることを必要とする。

いま，これらの出力の例として，当期完成品と期末仕掛品，等級製品，連産品，副産物，作業屑，仕損・減損を挙げることができる。しかし，実際のところ，集計原価のこれらの出力の間への正確な配分は，しばしば非常に困難であり，ために便法が講じられるのをみる。また，直接原価計算や標準原価計算にも，原価の配分を見出すことができる。

なお，最後に，原価計算の基本構造に関するわれわれの理解の仕方と，普通一般にみられるそれとを，整理し，比較する。

<キーワード>

原価計算の基本構造，原価の集計，原価の配分，原価集計対象，原価配分対象，原価計算対象，原価単位

本稿は，前2稿を引き継ぐ。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。

まず，「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）では，あらかじめ全体の概観をえておく目的で，はじめに原価計算の基本構造の大要を素描して，それが原価の「集計」と「配分」との基本的に2つの段階から成ることをみたのち，ついで細部の考察に移って，まず原価の集計の問題を取り上げ，原価集計対象はひとえに「活

動」でなければならないことを明らかにした。

続稿「原価の集計——原価計算の基本構造　その2——」（『三田商学研究』第35巻第1号，1992（平成4）年4月）は，以上を継いで引き続き原価の集計を取り扱い，原価集計対象とされた活動に原価がどのように集計されていくのかを仔細に考究した。

そこで，つぎは，このようにして活動に集計された原価を，さてどうするかということである。われわれは，これを原価の配分の問題ととらえ，本稿ではこの問題を中心に考察を進める。

5. 原価の配分

(1) 以上のような手順をもって活動に集計された原価は，ついで，一般に，配分される。

「一般に」と記した意味は，特殊原価調査では，配分が問題とならないこともあるからである。たとえば，いくつかの活動案からの出力が，すなわち結果ないしは成果が，いずれの活動案によろうともまったく同じであると予想される場合には，それらの活動案に要する入力の側をたがいに比べれば足り，すなわち，それらの活動案のおのおのについてこれに要するであろう原価をたんに集計しさえすれば，比較のためには充分であるからである。

これに対して，原価計算を制度として行なう場合には，すなわち，原価の諸数値を複式簿記勘定機構にのせて原価計算を一般会計と有機的に結合し，これを企業会計制度の一環として遂行する場合には，集計された原価は，1円も余すところなく全額きちんとその行方が定められ，後始末がされなければならない。いってみれば，原価の「処理」が問題となる。

幸いなことに，活動からは，通常，出力が生じている。原価の行き場所は，ここに求めることができる。すなわち，普通，活動からはなんらかの結果が，あるいはいっそうよくいえばなんらかの成果が，生じている。典型的には，製造活動からは製品が生じている。活動に集計した原価は，結局のところその活動からの結果ないしは成果を獲得するために要費したものとみなして，これらの結果ないしは成果にこれを転嫁し負担させ，それらに化体してそれらの価値を形成することになると考えると都合がいい。すなわち，価値移転の仮定である。こうして，活動に集計された原価は，ついでその出力に関連づけられ，出力にその落ち着き先を見出す。発生した原価の「帰着」の問題とよぶことができる。

しかも，実は，詳しくみれば，活動からは成果のみが，有益な結果のみがつねに生じるとはかぎらず，結果はさまざまである。たとえば，製造活動からは，普通，たんに製品（完成良品）ばかりでなく，仕損，減損も生じ，また副産物や作業屑も生じたりする。期末仕掛品もまた存在するであろう。したがって，集計された原価は，これをすべてたんに製品に帰着させさえすればよいということではなくて，製品をはじめとするこれらの出力の間にいかに適切にこれを配り，負担させるかと

いう，原価の「配分」ないしは「割当」（cost allocation, cost apportionment, cost assignment）の問題が，ここにはあるということである。

こうして，活動の遂行に伴う入力に起因して発生する原価をその活動に集計した前段を承けて，以下この後段で取り扱う問題は，この活動に集計された原価を，その活動にかかる出力にどのようにして配分し，ないしは割当てるかという問題，さらには原価の帰着ないしは処理の問題であるということができる。

(2) さて，このようにして，活動の遂行に伴って生じ，集計された原価は，ついでその活動から生まれる出力に関連づけられ，処理されるものとすれば，つぎにはまず活動からの出力が考察されなければならない。

出力としては，さまざまのものを挙げることができる。それには，有益な結果ないしは成果もあるが，また空しい結果もある。たとえば，すでにふれたように，容易に気づくものとして，製品，仕掛品，副産物，作業屑，仕損，減損などがある。提供されるサービスもまた，出力の例である。いずれにしても活動からの出力は，さきの活動への入力と同じように，その活動からは具体的に何が出力されてくるのか，その種類，名称がまず挙げられなければならない。

これらの出力は，原則として，「原価配分対象」をなす。活動に集計された原価は，ついでこれらの出力の間に，普通，なんらかの形で配分され，これらに負担させられなければならないからである。

また，これらの原価配分対象は，「原価配分単位」をなす。ある活動からのこれらの出力のそれぞれは，他の活動からの同種の出力とははっきりと区別されて，それはそれとしてひとつのまとまりを，ひとつの単位を形成していなければならないからである。

(3) ついで，その種類，名称が挙げられた出力は，これまた入力と同じように，物量的に測定されなければならない。出力の間の物量的な関係が，原則として，原価配分の基礎をなすからである。ここでも，入力のときと同じように，物量関係を，モノの流れ（physical flow）を拠りどころとして，普通，原価の流れ（cost flow）が決められる。

出力を物量的に測定するためには，「原価単位」（cost unit）をそれぞれの出力について決定しなければならない。原価単位としては，たとえば，メートル，平方メートル，リットル，グラムなどの度量衡単位，時間，分などの時間単位，個数などを挙げることができる。したがって，原価単位は，それによってまず出力が物量的に測定されるための単位であり（たとえば，完成した製品30キログラムといったように），こうしてまた，その出力に配分された原価が，最終的にそれ当たりについて算定，表示されるための物量的な単位をなす（たとえば，完成した製品1キログラム当たり原価いくらいく

らといったように)。

したがって，ここでは，原価計算単位（costing unit）と原価単位（cost unit）とは，峻別されている。原価計算単位——これには，すでにみたように，原価集計単位と原価配分単位とがあるが——は，原価がそれに対して集計あるいは配分される対象のひとまとまり，すなわち，原価がまさにそれを対象として集計される，他の，とくに同種の，活動とははっきり区別された，活動のひとまとまり，あるいは，原価がまさにそれを対象として配分される，他の，とくに同種の，出力とははっきりと区別された出力のひとまとまりである（たとえば，同種の製造指図書に基づく同種の製造活動から生み出された同種の製品とははっきりと区別された，製造指図書何番に基づく製造活動からこそ生み出された，したがってその製造活動について集計された原価をまさに配分されるべき，そのひとまとまりの製品)。これに対して，原価単位は，このような原価計算単位が，いっそう正確にいえば原価配分単位がそれによってまず測定されるべき，したがってまた配分された原価がついでそれ当たりについて算定，表示されるべき，物量的な尺度の単位を意味する。

(4) 活動からの出力をそれぞれにふさわしい尺度単位をもって物量的に測定することができたとすれば，つぎの手順は，ここに測定されえた物量数値を基礎として，その物量の価値を評価することである。

ここでの評価は，もとより原価をもってなされる。すなわち，活動にすでに集計された原価が，その活動から生じた出力の間に，それらの出力のいま測定されえた物量数値を原則として基準として，配分されて，出力の評価が行なわれる。

出力は，もともと2つの方向からこれを評価することができる。物はすべて，つねに2つの価値をもつからである。ひとつは効益値であり，他は犠牲値である。物は，それを得るために払った犠牲の大きさ，不効用の大きさをもって，その価値を測ることができる。しかし，他面，物は，それがもつ効益の大きさ，効用の大きさをもっても，その価値を定めることができる。

こうして，出力は，端的にいえば，原価をもっても，また売価によっても，これを評価することができるのである。

そこで，いまかりに，出力が売価によって評価されるものとしてみよう。その場合には，2つの価値の大きさが，ひとつの活動をめぐって，相対峙することとなる。一方において，活動からの出力のそれぞれの数量にその販売価格を乗じ合計することによって，その活動が生み出した効益値が，すなわち収益が計算される。他方において，すでにその活動に要費した犠牲値が，すなわち原価が集計されている。両者の価値の対比において生じる差額は，いうまでもなく損益である。ひとつの活動について，一方その出力を売価によって評価し，他方その入力を原価をもって測定して，両者を対応させる計算は，ほかならぬ損益計算である。

原価計算では，そうしない。出力をも，原価をもって評価する。入力がもつ価値は，そのまますべて出力に乗り移るものとして，計算がすすめられる。すなわち，ある活動についてその入力を基礎に集計された原価は，ついでその出力にそのまま転嫁され，負担させられる。出力は，普通，複数あるから，集計された原価額の，これら出力間への配分が，問題となる。

(5) 複数の出力種類の間に集計原価をどのように配分したらよいかは，今日すでに実際に広く行なわれている例にひとまず倣うことができる。もっとも，これらの例は，普通，「活動」にではけっしてなく，「出力」に集計された原価を，その構成要素間に配分しているものではあるけれども。これらをみれば，原価の配分は，これを正確に行なうことがいかに困難であり，いなほとんど不可能でさえあることが，容易に理解される。ためにしばしば，とくに軽微な点においては，代えて便法が講じられるのも，以下にみてのとおりである。

(a) 当期完成品と期末仕掛品。総合原価計算においては，当期の製造活動について集計された原価は，これを，通常，当期完成品と期末仕掛品とに分割負担させなければならない。ここでは，たんにそれぞれの数量を把握するばかりでなく，とくに期末仕掛品については，その原材料投入度や作業進捗度を見積もらなければならない。また，2つの入力，すなわち，期首仕掛入力と当期新規投入入力とにかかわるそれぞれ期首仕掛品原価と当期製造費用とが，当期完成品と期末仕掛品とへ帰着する順序が，平均法，先入先出法，後入先出法として，決められなければならない。ここでの原価の流れは，必ずしもモノの流れに沿うことを要しないとされる原価計算上の仮定である。

(b) 等級製品。普通にいう等級別総合原価計算（単純総合原価計算に近い等級別総合原価計算）にあっては，当期完成品に分割負担させられた当期完成品総合原価は，さらに当期完成品の内訳をなす各等級製品に等価比率によって按分される。この等価比率は，各等級製品の物的な性質に基づいて設定された等価係数を基礎として算定される。

もっとも，これは，2次的な原価配分ということができる。集計原価は，まず当期完成品と期末仕掛品とに配分され，ついで当期完成品に配分された当期完成品総合原価が，その内容を構成する当期完成各等級製品にさらに配分されるからである。

(c) 連産品。連結原価が，各連産品に等価比率によって按分される。その基礎となる等価係数は，各連産品の物的な性質に基づく場合と，正常市価による場合とがある。後者の場合，原価計算に売価が，すなわち，犠牲値の計算に反面の価値としての効益値が介入することになり，その純粋さは失われる。「原価計算と収益計算との混合」[1]であると指摘される。

これも，上記の等級製品の場合と同様，2次的な原価配分である。

1） Lehmann, M.R., "Industriekalkulation," vierte, erweiterte Auflage, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 1951, S. 265. 山邊六郎『現代原価計算精説』白桃書房，東京，昭和44年，244ページ。

(d) 副産物。主産物と副産物の区別は，相対的である。副産物は，相対的に価値が低い。したがって，副産物には，普通，原価が配分されず，原価はもっぱら主産物がこれを負担する。ただし，副産物は，その外部売却または内部利用によるなんらかの評価額をもつから，一般に主産物が負担するのは，副産物評価額控除後の原価額である。その評価を外部売却価額による場合には，ここにもまた原価計算に，反面の価値としての収益価値が混入してくるのをみる。

このような，主産物の，副産物評価額控除後原価額の負担計算は，原価配分計算の一種の便法とみることができる。これは，正規には，活動に集計された原価を，その活動にかかる主産物と副産物とに分割負担させるべきところを，まず副産物評価額を見積もってこれを副産物に帰属させ，しかるのち当該評価額控除後の集計原価額を主産物に負担させる計算であり，いいかえれば，これは，集計原価を，副産物評価額相当額と同額控除後集計原価額とに便宜分割して，副産物と主産物とにそれぞれ配分する計算であると考えることができるからである。

(e) 作業屑。作業屑にも，原価は配分されない。しかし，作業屑も，副産物と同じようになんらかの評価額をもつから，普通，作業屑評価額控除後の原価額を，その作業屑を生じさせた活動から生まれた製品が，負担する。

この計算も，副産物の計算と同様，配分計算の便法とみることができる。

(f) 仕損・減損。総合原価計算において，仕損量，減損量を測定して，これらと良品量との間に原価を配分することは，本来必要なことである。これによって，仕損費，減損費をはじめて分別把握することができるからである。もちろん，ここに仕損費は，配分原価額から仕損品評価額をさらに控除して算定される。量的に異常な仕損費，減損費は，とくにこの手続きによって把握され，非原価項目として処理されなければならない。

しかし，一般には，仕損品評価額控除後の集計原価額が，良品にのみ負担させられて終わる。これも，配分計算の便法とみることができる。

(6) 直接原価計算にも，原価配分の問題がある。

直接原価計算では，活動に集計された原価は，変動費と固定費とに分解されなければならない。変動費・固定費という原価の分類は，操業度に関連した原価の分類，すなわち操業度の増減変化に対する原価の変動態様に基づく分類であり，かつ操業度とは能力規模を一定とした場合のその利用度，いいかえれば活動の程度を意味するから，原価はなによりもまず活動にこそ集計され，活動の程度を実に基準にして変動費と固定費とに分解されることを要請されるのである。

しかも，直接原価計算にあっては，たんに原価の変動費と固定費とへの分解のみに終わらず，さらにその処理ないしは帰着こそが大いに問題となりうる。すなわち，直接原価計算においては，たんに変動製造費のみが製品原価として製品・仕掛品に負担させられ，他方，固定製造費は，販売費

ならびに一般管理費とならんで，期間原価として，いっそう適切にいえば期間費用として，それが発生した期間の収益に直接対応させられる。しかし，このような分解された変動費ならびに固定費の，製品原価ならびに期間原価としての処理ないしは帰着の是非は，原価計算論よりもむしろ会計理論そのものに，すなわち資産評価論や損益計算論にこそ，その根拠が求められなければならない。

(7) 標準原価計算は，原価の集計よりも配分が先行しうる計算，あるいは原価の集計と配分とが断絶する計算とみることができる。

標準原価計算においては，製品などの出力は，標準原価をもって評価される。ここでは，出力に配分され負担させられる原価が，出力一単位当たりについて標準原価のかたちであらかじめすでに決定されており，このような単位あたり標準原価に出力の実際数量を乗じることによって，配分されるべき原価の総額が算定される。こうして出力について求められた標準配分原価額と，他方，入力に基づいて計算された実際集計原価額との間には，原価差異を析出することができる。

ここでは，まず原価が集計され，それをまってしかるのちその原価額がついで配分されることを，必要としない。原価の配分を，むしろ先行させることができる。ここでは，原価は通算されず，その流れはむしろ断絶する。その断絶から，差額が生じる。その差額は，いうまでもなく原価差異であって，けっして損益ではない。ここでは，入力も出力もともに等しく犠牲値をもって評価されており，入力を犠牲値，他方，出力を効益値によって評価するのでは，けっしてないからである。

(8) 集計された原価（正確にいえば，原価となるはずのもの，原価となるはずの価値犠牲額）のうちから，非原価分を判別し，真に原価となるべき部分からこれを除外することも，原価配分の，しかもきわめて重要な問題である。

活動の「遂行」に伴って集計された原価は，それがまた活動の「達成」に，すなわち，活動の目的を成就し，有益な成果を生み出すことに関わったかぎりにおいては，当然にすべて真に原価である。しかし，活動の目的が達成されえたとしても，集計された原価のなかに含まれる異常な価値犠牲分は，すでにみたように，もとより非原価として分別処理されなければならない。

また，逆に，活動の目的が達成されえなかった場合でも，その活動に集計された原価をすべてただちに損失とすることは，必ずしも適切な処置であるということはできないかもしれない。たまたまその活動については目的の達成に失敗したが，同種の多数の活動のうちには失敗に終わるものがあることは普通のことで，その活動が失敗の正常な範囲のうちにとどまっているものであるとすれば，その活動に集計された原価は，むしろこれを同種の他の活動について生じた原価と合わせることによって，全体として原価とする扱いをすることこそが，かえって妥当とみられる場合も考えら

れるからである。

6. 計算構造の比較

以上によって，原価計算の基本構造に関するわれわれなりの理解を，ひとまず提示し終えた。

ここで，本稿におけるこのような原価計算の基本構造に関する理解の仕方と，普通一般にみられるそれとの違いを，あらためて整理して明らかにしておくことは，重要であると考える。それは，本稿のような理解の仕方の特徴点をなによりも際立たせることになるからである。

(1) 一般には，原価計算は，原価を給付との関連において把握するもの，あるいはまた，アウトプットについて原価というインプットを計算するもの，と理解されているとみてよいであろう。

そこでは，給付であるにせよ，アウトプットであるにせよ，いずれにしてもそれらはいわゆる原価計算対象であって，原価はとにかく原価計算対象に集計され，その負担すべき原価額が計算されるという考え方であり，いいかえれば，原価は，原価計算対象との関連においてその発生が認識され，発生したそれらの原価はしたがってその原価計算対象に集計され，負担させられてそこに帰着するという考え方である。ここでは，発生原価の集計とその負担，帰着とは，とくに意識されて区別されてはいない。すなわち，対象に発生原価を集計することはとりもなおさずそれを対象に負担，帰着させることであり，また対象の負担するべき原価を対象に集計するのであって，集計と負担とはまったく同じひとつの行為に属することと考えられているのである。ここでは，要するに，たんに給付ないしはアウトプットについてその原価を計算すればよく，原価計算対象はこれひとつであって，原価計算は，この意味で，単段階の計算構造をもつにすぎない。

製品別計算を行なうに当たって，なるほど，普通，部門別計算が介在するとしても，それは，たしかに原価統制のためにはまさに必要であるけれども，製品別計算との関係でいえば，たんにこれをいっそう正確なものとする準備段階的な役割をしかもつにすぎず，もとより部門別計算はこれを省くこともまた可能であり，実際にまたしばしば省略され，こうして通常にみられる原価計算の全体構造は，部門別計算を理論上けっして必須のものとはせず，たんに製品別計算を，すなわち，給付ないしはアウトプットについてその原価を計算することを直接に指向して単段階構造をとるものと，これを捉えることができる。たしかに，原価は直接に製品別に集計され，それはとりもなおさず同時に製品の原価負担の計算であって，すべてはそれで終わっているのである。

(2) われわれの原価計算構造に関する基本的理解は，以上とはっきり相違する。われわれは，原価はまず活動に集計され，しかるのち一般に出力に配分され負担させられる，と原価計算の構造を

理解する。

ここでは，原価の集計と配分，負担とは，2つの別個の行為であり，原価は，最終的には出力に配分され負担させられるにしても，けっして直接にこれを出力に集計することはできず，まずはその出力を生み出した活動に対して原価は集計されなければならない。原価は，必ずまず活動との関連において捉えられ，したがってまず活動に集計されたあと，あらためてそれらの原価の，活動から出力への配分，負担の計算を必要とするのであって，集計の計算と配分，負担の計算とを兼ねて行なうことは，まったくできない。

こうして，原価計算は，必然的に二段階構造をとるのであり，これに応じて原価計算対象も2つに分かれる。ひとつは，原価集計対象であって，すなわち，活動であり，いまひとつは，原価配分対象であって，すなわち，出力である。

（未完）