

原價計算様式の理論

木村重義

序言

- 一 生産様式と原價計算様式
 - 二 原價計算様式に關する諸説
 - 三 直接原價計算と間接原價計算
- 論旨の摘要

序言

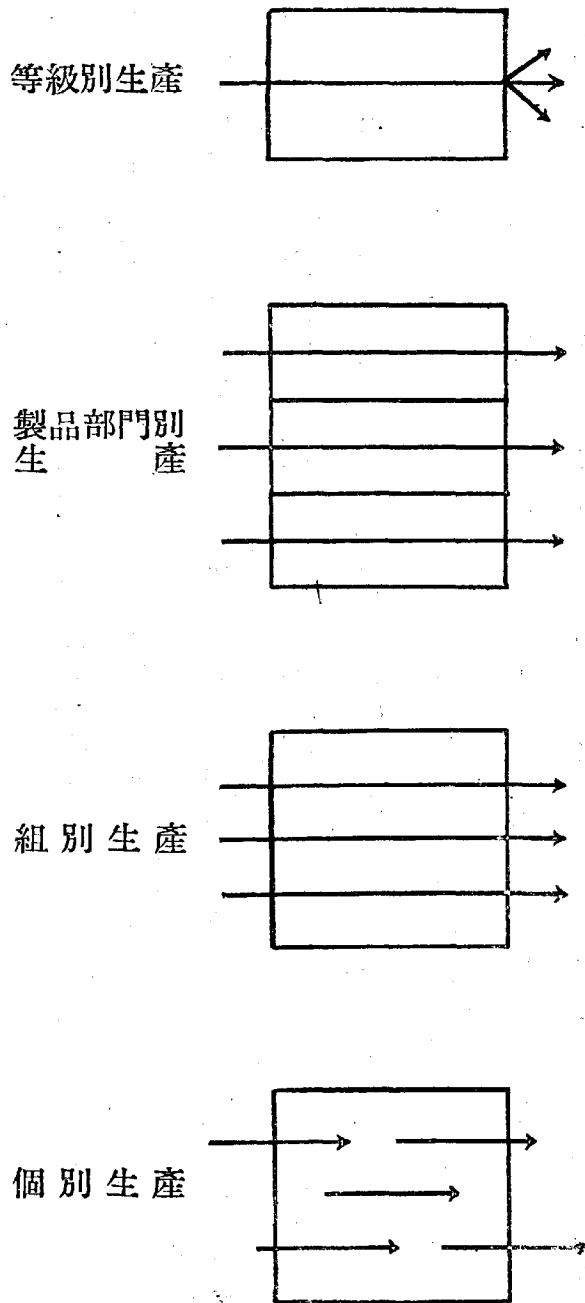
茲に原價計算の様式といふのは、斷るまでもないであらうが、生産様式の相異に由來する原價計算方法の差異に就いて言ふので、綜合原價計算法と個別原價計算法との區別の類を指すのである。本稿の主要目的は原價計算様式のこの大種別の概念を本質的に規定すると同時に、この種別が如何に原價計算の全般に互つて理論的關聯を有するかを考察するにある。綜合・個別原價計算の種別が原價計算法の大種別であることが充分認識さ

れなければならぬといふだけでなく、原價計算理論もこの種別を樞機として展開さるべきことは筆者の主張である。また本年四月に閣令・陸軍省令・海軍省令により『原價計算規則』が公布されたが、これに附随して、直接的にはないけれども、強制的に適用さるべき『製造工業原價計算要綱』（以下單に要綱と稱する）が正式に制定された。この要綱の規定に於ける原價計算様式の取扱方に就き批判的解説をなすことも亦本稿の目的の一つである。

一 生産様式と原價計算様式

先づ綜合原價計算と個別原價計算との種別を規定するに當り、その手段としてこの兩原價計算法の中間型的様式と考へられる組別原價計算法の本質を検討することは有効である。組別原價計算法は個別原價計算には非ずして、若は少くとも典型的の個別原價計算には非ずして、しかも數種の製品を生産する生産様式の經營に適用される原價計算法の一つであるといふことができる。今製品生産工程が原價計算上一階程のみよりなる場合につき、經營が數種の製品を生産する場合の生産諸様式を、個別原價計算の適用さるべき生産様式をも含めて、圖式を以て示すに次頁の如くである。

等級別生産は等級別原價計算が行はるべき場合の生産様式であるが、その現實に於ては所謂單純綜合計算又は單一綜合計算の行はるべき場合或は組別原價計算の行はるべき場合と異らないのであつて、ただ等級別計



算はこの現實の生産様式を單一綜合計算の行はるべき場合の生産様式と看做して原價計算の實質については全く綜括的方法をとるのである。この場合、單一綜合計算法によつて求められた期間綜合原價に對してあとから等價比率を適用することに於て等級別原價計算本來の處理法が見られる。そこで、原價計算の實際に於ては、等級別原價計算は單一綜合計算を行つた上になさるべき計算であり、等級別計算は他の原價計算様式と並ぶものではない。綜合原價計算に於て、或は個別原價計算に於てすら、計算對象が多數單位製品から成るとき、單位製品原價を算出するために平均的分割計算を行ふが、これは等價係數による單價の計算と正當に對照される

方法である。等級別生産は、上述の如くその生産様式に就ては特異のものではないので、今の問題に關して考察の外に置くを得る。

製品部門別生産に於ては經營は數種の製品を反復連續して生産するが各種の量的製品毎に異つた製造部門が設けられてゐる場合である。それ故經營としては複數種類量的生産の場合であるけれども、一部門單一種類生産として單純な綜合的計算の行はるべき場合と爲すべきである。これに對して圖式にも示されてゐる通り、組別生産は一部門に於て數種の量的製品が生産される場合であつて、例へば經營が三個の製品部門よりなる場合と、三種の組別製品を生産する一部門よりなる場合とは、同一基準に於ける比較はできない筈であるが、ともかくも製品部門別原價計算と組別原價計算との異同を考察することは、兩計算様式を明白にするのに有効である。後にも述べる如くこの兩法はいづれも綜合原價計算法に屬するが、前者は經營が原價部門に分割される様式に關聯し、後者は一部門に於ける原價計算様式に關聯する。かくこの兩者は相互に矛盾するものではないので、製品部門別組別生産及び原價計算なるものも存在し得る筈であるが、まづ普通各製品部門は單一綜合計算を行ふものとして表象すべきである。經營が數種の量的製品を生産する時、如何なる場合製品部門別計算を行ひ如何なる場合組別計算を行ふべきであるか。數種の量的製品が原料品・勞力・設備等の生産諸要素、殊にその利用する設備に於て異るときは、製品部門が自然に生じ又は必然的に要求される。即ち數種の製品に對して夫々別の専用の設備がなくてはならず、それは場所的にも明白に區別された部門を形成する。これ

に對して、もし數種の量的製品が相互に相當程度類似し、同一の設備を共通に利用し、又は現實に利用する設備は同一のものでなくとも、例へば同種の機械が幾臺も並んで運轉されどの品種も何れの機械を以てしても製造され得るしまたさう行はれてゐる場合には、その數種製品間に部門の區別は認められず、一部門數種量的製品の生産様式及び原價計算様式となる。従つて製品部門別計算に於ては生産要素原價を製造部門に賦課し終れば同時に特定種製品の綜合原價が求められたことになるのに對して、組別計算に於てはその上更に製造部門原價の組別製品への配賦といふ仕事があり、この點個別原價計算と似てゐて組別計算が個別原價計算に屬するとも看られることある場合の理由である。もしかくの如き個別原價計算類似の稍めんだうな方法を避けたいならば、組別生産ではあるけれども等級別原價計算が行はれ得る場合も少くない。ただ等級別計算は、方法が簡単で機械的であるだけ、その時々事情をよく反映した精確な原價計算の方法であるとは言へない。等級別製品の生産の場合と異り、組別生産に於ては各組別製品の生産量比率は時期に従つて變動することが當然豫想されなければならぬ。等級別原價計算の場合、各製品生産の操業度が變るときは普通に等價比率は當然別のものでなければならず、特定の等價比率は本來特定の操業度の場合のもの、各等級別製品生産量の特定割合の場合のものであり、此等の基礎が變るときは特定の等價比率はなかなか近似的にも適合し難い。それ故全經營の操業度や各種製品生産の操業度關係の變化が相當に激しい時には、等級別原價計算を行つてゐたとしても之を廢めて組別原價計算を行はなければならぬ。單位製品原價が操業度の高くなるに従ひ低まることは固定的原價

存在の爲であるが、一製造部門内で生産される一組別製品生産の操業度が低くとももし他の組別製品生産活動が補償的に高ければ、その部門製品單價は何れの組別製品に就いても各組別の操業度の變化からの影響をあまり受けない。これに對して原價部門相互間には部門操業度の相對的變化による部門原價發生の右の如き補償關係は緩い。部門原價は固定的原價を多く含むからである。それで製品部門別原價計算にあつては、各部門量的製品生産の操業度が各製品原價に及ぼす影響は獨立的に各別であつて相互に補償しない。甲製品部門操業度が高ければ甲製品は單價割安であり、同期間に乙製品部門操業度が低くとも甲部門の高操業度により補償されず乙製品は割高となる。組別製品相互間と製品部門別製品相互間とは斯くの如き差異の存することは、經營計算の實質を見る場合、重要な事實と爲さなければならぬ。

原價計算様式の種別は工場全體に就いてのものとして考へる先に、本來工場を分割して設定される製造部門毎の原價計算様式について考察すべきであるから、製品部門別計算をその儘組別計算に比較することは同一標準からの比較とは言はれ得ない。比較は單一綜合計算と組別計算との間に行はるべきである。此處で單一綜合計算と云ふのは一製造部門が單一製品を量的生産してゐる場合に適用されるべき比較的簡單な綜合的原價計算を指すので、この意味で一部門が數種量的製品生産をなす場合の組別計算と正當に對比される。單一綜合計算に於ては製造主要部門にすべての原價要素を賦課すれば製造原價計算としての主要操作を終つたことにならるが、組別計算に於てはなほその後部門の製品が數種あるその各々に部門別の總原價を分割しなければなら

ないだけなほ一段の手續を要する。言ふまでもなく、單一量的製品生産部門が横に並んで存する場合は普通の製品部門別生産であり、縦に並んで存する場合は普通の工程別生産である。

次に組別原價計算を個別原價計算と比較しやうとするが、この個別計算も製造部門の生産様式から由來するその部門の原價計算様式について言ふのでなければならぬ。綜括的原價計算を行ふ部門がどんな様に寄り集つても個別原價計算を行ふ工場が出來上ることはないので、工場が個別原價計算を行ふといふ場合に、そして工場がいくつかの製造部門に分たれてゐる場合に、少くとも何れかの原價部門は個別計算を行つてゐるにちがひない。組別・個別兩法はやはり部門の原價計算法として比較さるべきである。個別原價計算法は個別生産を行ふ部門に於ける原價計算法であるが、個別生産様式は、先の圖式に就いても見られる如く、典型的に唯同時に數種の製品が生産されるのみならず前後の時期に異なる製品が相繼いで生産される様式を言ふのである。そして一部門に於て同時に數種の製品が生産されるといふことは量的製品生産たる組別生産の場合にも見られることとで、個別生産の特徴とはみなし難く、各種の製品が特定量を有し或時間部門の仕事または仕事の一部を享けその操作對象となつた後他の特定量の製品にその地位を譲るといふことがその特徴として採らるべきである。この場合同時に然してまた相繼いで生産される各特定品種・特定量の製品を個別製品と呼ぶ。個別製品は同一品種・同一規格のものが時を隔てて生産されること絶無ではないが、通常その各々が個々別々の品種であり、新しい規格のものであるから、製造開始に當つてその製法・數量その他の明細を指示する所の製造指圖書が發

行される。個別製品は當然必しも唯一個ではなく、屢々數消費單位・數取引單位を含む若干數量のものであるが、それは製造上・原價計算上一單位として取扱はるべきものである。若干數量のものである個別製品は各々特定の製造指圖書によつて區別され指示されるのであるから、個別生産が特定指圖書別生産と呼ばれることあるは至當である。之に對して組別生産に於て一部門内で生産される製品は連續反復して産出されるのであつて、その作業命令は繼續指圖書によつて行はれ、ただその時々、の操業度やその他特殊指示事項が必要に際して通達されるのである。單一綜合計算の行はるべき單一量的生産の場合も組別生産の場合も同様のことであるが、舊い量的製品が廢止されたり、新規の量的製品が發足せしめられたりすることはあるので、量的製品の生産といへども結局は特定量に限られることになると言ひ得る。しかし量的生産と個別生産との區別は明白であつて、量的生産はその特質として市場生産的であり連續生産的であるが、個別生産は注文生産的であり、非連續生産である。但し個別生産であつてもその大規模なるものは市場生産的であることを厭はない。また量的生産の場合でも、操業短縮等の事情により生産が時折中斷されることがあらうし、なほ組別生産に於て組別製品が相並んで同時に進行する……といふ様に繰返されのがその典型ではあつても、前後に相繼いでA B C A B C A B ……て行き、或る短い時期のみを見れば單一量的生産の如く見え、も少し長い期間について見れば異種の製品が前のものにつけて代ることにより個別生産の如くにも見え、更に充分長い期間をとつて見ればやはり組別量的生産であるとしなければならぬといふ場合もある。量的生産の個別生産に對する特徴は、後者が常に新規の品

種・規格である特定量製品に取掛る場合であるのに對して、比較的長期間に就いて見て製品の品種が變らず、たとへ連続的ではないとしても循環的であるといふことである。部門の作業方法や規模により組別生産でも個別生産でも一部門は同時に一種の製品しか操作できないといふことが有り得るから、組別生産に於て右のA B C A B ……といふ方式があると同時に、個別生産に於ても期間的に前後して個別製品がA B C D E F ……といふ様に相繼いで、前者が終了してから後者にとりかゝるといふ方法で、生産される場合はいくらもあり得る。

二 原價計算様式に關する諸説

組別原價計算は、上に見來つた如く、組別生産の場合の原價計算法であり、組別生産は量的生産の一つの場合であるから、組別原價計算は綜合原價計算法に屬す。この點は後にもなほ補足して充分明瞭ならしむるであらう。我國從來の原價計算諸要綱はこの點に就ては一致して筆者の結論と同様である。これと異なる場合としては獨逸の原價計算要綱類や學説の系統より來る組別原價計算を個別原價計算に屬せしめる説、及び之を個別並に綜合原價計算に對する第三種別となす吉田良三博士の説がある。

吉田博士の説かれる所によれば、近代の工業經營は生産費の低減を計るため製造の個別化を制限して之を劃一せんと努力する。この結果個別生産は漸次大量生産・市場生産に變じ行くもので、同時に原價計算の方法に於ても、個別原價計算から計算手續のより簡單なしかも計算結果のより正確な綜合原價計算に移り行く。然る

に從來個別生産を行つてゐた工場が製造の個別化を廢しその標準化・劃一化を計る場合、始めから急にただ一種の標準製品の製造に移ることは困難であり不自然である。故にこの場合、從來の注文に依る個別生産を廢し、これに代ふるにいくつかの異なる種類又は型の製品を組別に集團として製造する組織に移り行くを自然とする。例へば同種の機械の製造につき之を第一號型・第二號型・第三號型等數種の型に分ち各組別に大量生産をなす場合の如きである。製品の標準化が尙一層進展すると共に遂には同一製品のみが生産されるに至るのであるが、各組の生産量が一製造部門を占領しこれに對して綜合原價計算を行ふだけそれが大量に上らない場合に於て組別原價計算が採用されるのである。故に組別原價計算は工業が個別生産から大量生産に移る過渡期に於て使用される原價計算法の形態である。この計算法は機械工業、特に小規模の製鐵工場、また製針・呼鈴製造・ミシン製造・自轉車製造等の工場に於て使用される場合が多い。斯て組別原價計算法は、一方では各種の製品を組に分つて各組別に原價を計算する點に於ては個別原價計算に類似するが、他方では各組の總原價に分割計算を行ひ單位原價が平均算に依つて間接に見出される點に於て綜合原價計算に類似するのである。即ち組別原價計算は個別及び綜合兩計算の特色を併せ有し従つて兩者の中間に位するものと云ふことができる。(吉田博士著、原價計算、昭和九年、四一—四五頁參照) 吉田博士のこの解説は事實に於て組別生産及び組別原價計算が中間的であることを充分に闡明してはゐるが、その中間的なのが理論的に他の兩者と對立し併立し得るかは必しも未だ遽に首肯し難いのである。

一 一九三九年の獨逸『原價計算總則』は原價計算様式について分割計算 *Divisionsrechnung* と附加計算 *Zuschlagsrechnung* とに分つ方法をとる。そして其處に擧げられた種別は、(A) 純粹の分割計算、これは經營全體又は部分經營に於て單一の給付の行はれる場合に適用され、一期間の總ての原價種類の原價をその期間の給付の全部に歸し、給付單位の原價は單純な割算により算定される。(B) 純粹の分割計算の變種としての等價係數計算 *Aquivalenzzifferrechnung* 筆者のいふ等級別原價計算。(C) 附加計算、これは種々異なる種類の給付の行はれる場合に適用され、この場合には個別費と共通費とが區別される。即ち個別費は原價負擔者へ直接的賦課計算をなし、共通費は原價場所をとほして原價負擔者へ間接的賦課計算をなすをその特徴とする。而してこの附加計算は給付生産方法の異なるに従ひ、組計算 *Sortenrechnung*・群計算 *Serienrechnung* 及び單獨給付計算 *Einzel- und Stückrechnung* に區別される。組計算及び群計算に於ては、組又は群に對して原價賦課計算を了へた後、給付單位の原價を算定するために割算が必要である。(獨逸、原價計算總則、III D 2 參照。Erlaß des Reichswirtschaftsministers vom 16. Jan. 1939, betreffend allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung.)

獨逸總則の原價計算様式の種別は、等級別原價計算を除いて言へば、單一種の製品生産の場合の外は全部附加計算の方に屬せしめられ、純粹の分割計算の場合には全原價種類が直接的賦課計算法によつて把握され、附加計算の場合にのみ個別費又は直接費と共通費又は間接費との區別が問題となる。即ち間接費の存否は分割・附加兩原價計算方法區別の標識であり、また唯一種の製品か、等級別製品を除いて數種以上の製品か何れが生

産されるかが區別の基點でもある。しかし生産様式についての區別もそれに基く計算様式の區別も問題の靜態への考量については明晰であるが、對象の時間的座標を觀ることを忘れてゐる如くである。また筆者のいふ個別原價計算を特に群計算と單獨給付計算に分つてこの點詳細な概念規定を行つてゐるけれども、他方に工程別量的製品原價計算や製品部門別量的製品原價計算の存在・所屬につき明言する所がない。この後者の二つの原價計算の場合も共通費——部門共通費——の計算は存するから、これも附加計算の方に屬し、斯くて分割計算と附加計算とを比べるに後者の方に大部分の原價計算様式種別が集つてしまつて、一見隨分釣合のとれない區分法である。しかし斯る區分の外見的不均衡は區分原理さへ正當ならば必しも瑕瑾ではない。

之に對して我國の『原價計算要綱』（昭和十七年四月、閣令・陸軍省令・海軍省令、原價計算規則、別冊、製造工業原價計算要綱）は原價計算方法の種別に就いて大要次の如き規定を爲してゐる。——製造原價計算は之を個別原價計算と綜合原價計算とに區分する。個別原價計算とは特定の製品につき個別的にその原價を計算する方法を謂ひ、「種類又ハ規格ヲ異ニスル製品ヲ個別的ニ生産スル工場」に於ける原價計算はこの方法に依る。綜合原價計算とは一期間に於ける製品全部の原價を綜合算定し次で之を製品に分割しその原價を計算する方法を謂ひ、「同種製品ヲ反復繼續シテ大量ニ生産スル工場」に於ける原價計算はこの方法に依る。（要綱、第二十三 參照）而して綜合原價計算に屬する計算方法の種類として、次の方法が擧げられてゐる。即ち、（一）單一工程綜合計算、これは同種の製品を單一工程に依り連續的に生産する生産様式に適合するもので、原價計算期間に於ける

總製造費用を集計してその綜合原價を計算する方法である。(一)工程別綜合計算、これは同種の製品を數個の工程に依り連續的に生産する生産様式に適用するもので、原價計算期間に於ける總製造費用を工程別に集計して各工程の綜合原價を計算する方法である。なほ加工費工程別綜合計算に於ては總製造費用の中加工費のみを工程別に集計して各工程の加工費を計算し、主要材料費は直接に製品に付き計算する。(三)組別綜合計算、これは異種の製品を組別に連續的に生産する生産様式に適用するもので、原價計算期間に於ける總製造費用を組別に集計し各組の綜合原價を計算する方法である。(要綱、第三十三 参照)

この要綱に於ては獨逸の總則や商工省準則(昭和十二年十一月、商工省財務管理委員會制定、製造原價計算準則)や陸海軍省の各要綱・準則(昭和十四年十月、陸軍省令、軍需品工場事業場検査令施行規則、別冊、陸軍軍需品工場事業場原價計算要綱、並に昭和十五年一月、海軍軍需品工場事業場原價計算準則)に於けると異なり綜合原價計算に屬する計算様式中に等級別綜合計算をして肩を並べしめてゐないことは特に理論的に優れた點である。綜合原價計算法の種別は生産要素の原價を集計して量的製品の期間原價を算定する方法に就いて建てられる。期間量的製品の單價は普通單純な生産數量を除數とする割算であるが、等級別原價計算に於ては數種の等級別製品について數種の單價を等價係數の方法によつて計算するので、單一綜合計算や組別綜合計算に於ても、工程別綜合計算や製品部門別綜合計算に於ても、更に個別原價計算に屬する所謂群計算に於ても等しく見られる所である。

要綱の難點の一つは原價計算様式を工場全體の生産様式に由來する工場全體としての原價計算様式に就いて

ふので、原價部門の原價計算様式に就て云ふのではないことである。殊に興味あるのは、工場の生産様式により個別及び総合の原價計算様式が生ずることを説明した要綱第二十三に相當する、同要綱草案（企畫院財務諸規則統一協議會原案、昭和十六年八月公表）第二十五では大體確定要綱と同様の文言の中で「多様ノ個別製品ヲ生産スル工業」 「同種製品ヲ反復繼續シテ大量ニ生産スル工業」と在つたのが要綱に於て工場と改訂されてゐることである。工業とある場合原價計算様式は原價部門について云ふと解し得るし、殊に商工省準則は「一工場に於て、一部門は総合計算により他の部門は個別計算によるを必要とし、又総合計算と個別計算とを折衷せる計算を適當とする場合あるべし。」（準則、四）と説明を與へてゐる。これに對して確定要綱が個別原價計算又は総合原價計算をなすべき工場といふのが原價部門ではないことは、その第二十五に「製造原價ノ計算ニ在リテハ工場ヲ原價部門ニ分チ部門費計算ヲ爲ス」と云ふことから明らかである。これでは商工省準則の説明する如き一工場に於て個別計算と総合計算とを並用すべき場合を如何にするのであらうか。

しかし上記のどの要綱・準則も、原價計算様式が原價部門についてのものであることを明言し、また計算種別の列擧に於てこれを表現してゐるものはない。原價計算様式の種別は、筆者の見解によれば、総合原價計算と個別原價計算とに分つべく、総合原價計算は單一総合計算と組別総合計算とに分つべく、何れも原價部門について之を云ふべきである。工場全體の原價計算様式については製品が直接に通過する製造部門の相互關係の問題として考へ得るので、一工場が一製造部門よりなる場合、つまり製造部門の區別のない場合と、前後に相

連なつた製造各工程をあらはす縦列部門の場合と、夫々幾分かでも相互に異つた設備が並存して製品部門として横列の部門の組織をなす場合と、縦にも横にもいくつもの製造部門が分たれてゐる場合と、この四つの場合がある。一工場が総合原價計算を行ふ部門のみからなつてゐるとして、第一の場合には單純綜合原價計算^(註一)が行はれ、第二の場合には工程別綜合計算、第三の場合製品部門別綜合計算である。要綱は言ふまでもなく製品部門別綜合計算なるものを擧げてはゐない。要綱の解釋としては、製品部門別綜合計算を組別綜合計算に含まれるものとしなければならぬであらう。^(註二)しかしこの兩者が本當は同一概念に包括されるべきでないことは嚮にも述べた如くである。

註一 商工省・陸・海軍省の準則・要綱に於て「單純綜合計算」と謂はれるものは新要綱の「單一工程綜合計算」であつて、いづれも一工場一製造部門の場合の綜合原價計算法を指すらしい。筆者としては部門についての原價計算様式と工場についての計算様式とを區別して論ずる必要ありとするので、從來同義語として用ひられ來つた語を差別的に使用し、「單一綜合計算」は部門について、「單純綜合計算」は工場について何れも單一製品綜合計算を表すものとする。

註二 要綱草案作成參畫者の一人である太田哲三氏は草案の解説に於て製品部門別綜合計算の場合を要綱の組別計算に含ましめてゐる。雜誌、原價計算、第二卷、二三—二七頁參照。しかし太田氏自身の見解に於ては、少くとも以前は、右は別種の原價計算様式とされてゐた。太田氏著、原價計算及工業簿記、九九・一〇〇頁參照。

「同種製品ヲ反復繼續シテ大量ニ生産スル工場ニ在リテハ」綜合原價計算に依るといふ要綱の措辭から、綜合原價計算様式の基礎になる生産様式が經濟學・經營學上の大量生産であると解されるとするなら誤解であ

る。大量生産は、多額の資金を投下した生産設備を保有する経営は、その生産設備から平常的に多額の固定的原價が発生するから、多量の生産を行ふ場合にのみその有利性を發揮できるし、また経営の存続を賭して多量の生産を強制される等の事實を云ふのであるが、これは個別生産に於ても等しく觀られる所である。そこで筆者は個別生産に對する生産様式を量的生産と呼ぶを適當と爲す。小規模量的生産の一ヶ年の生産額は大規模個別生産に於ける一個別製品よりも少量であるかもしれない。少人數の手工業的勞務者の働く工場では決して大量の生産も行はなければ大量生産も行はれないであらうが、しかも量的生産様式のものであらう。

なほ、要綱が「個別原價計算トハ特定ノ製品ニ付個別的ニ其ノ原價ヲ計算スル方法ヲ謂フ」と規定した場合、個別製品が純粹の單數の場合のみを指す如くに響くとすれば、これも措辭の上から考慮の餘地があることになる。

三 直接原價計算と間接原價計算

さて、要綱の趣旨によれば、個別原價計算法は個別製品を對象として個別的計算を行ひ、綜合原價計算法は量的製品を對象として期間的計算を行ふ。原價計算が個別製品につき纏められる事と期間的に締切られることとの區別は實際の計算處理上極めて重要な區別であつて、原價計算様式の種別を建てる標準として適している。そしてこの見地から言へば組別計算は疑もなく綜合原價計算に屬す。組別製品原價の計算を個別計算的に

まとめやうとするならば數ヶ月・數年間締切することはできないであらうし、個別製品原價を綜合計算的に——例へば月單位の期間に——締切らうとするならば、或個別製品の原價計算は不必要に後らされるであらうし、又或個別製品はその製造が二期に跨つて一部分づゝ完成される故に兩斷されて計算され徒らに手數を増し、且何れも不正確な結果しか得られないであらう。量的生産・個別生産の別は必然的に夫々最も合理的な原價計算法である綜合・個別兩原價計算法を成立せしめそれに適合する。但し簿記は本質上その記録を期間的に綜括するものであるから、個別製品原價計算をも期間的に整理してしまふが、それは自ら別問題である。

この故に單純綜合原價計算以外は共通原價配賦の問題を藏してゐる。そして組別綜合計算は個別計算と同じ程度の共通原價配賦の手續を必要とし、ただ組別製品は個別製品よりその數が少いからその手數が少し樂であるといふ差異を見るのみである。獨逸の總則は共通原價の存否を以て原價計算様式の第一の種別の標識となさんとし且共通原價の多く有する計算をより複雑な計算と解せんとする傾向にあるが、一方我が通説に於ては個別原價として取級ふ範圍を擴大し行くことが單純・工程別・組別の綜合計算、それから個別計算といふ計算複雑化の系列を作るものであると爲すらしい。後者の考へ方によれば單純綜合計算が最大の範圍に於て原價の間接的賦課計算を行ふのであるといふことになるが、綜括的原價の單位原價への除法計算は他の種の綜合原價計算法にも全面的に見られる所であるし、前にも述べた通り個別計算に屬する所謂群計算に於ても見られるから、この計算を以て一つの間接的賦課計算と解することは適當ではない。この場合論ぜられる所は綜合原價計

算に於て量的製品の総合原價、個別原價計算に於て個別製品の原價に到達するまでの計算方法に限り、何れの場合にも行はれる單位原價の計算法に就ては考へないことにしなければならぬ。獨逸の總則が総合原價計算を「分割計算」と稱することは右の單價計算法から來てゐるのでやはり不適切であるといふことになる。

要綱は直接費と間接費との區別の外に個別費と共通費との區別を擧げてゐるが、前者は窮極の計算對象たる製品に生産要素原價を賦課する方法上の區別であり、後者は原價部門に部門原價を賦課する區別であつて、計算對象が異なるが、何れも原價の發生狀態が個別的か共通的かの差異により之を計算對象に負擔せしむる計算方法上生ずる直接的並に間接的方法の差異に就て云ふのである。(要綱、第二十四・第二十七 參照)これは寧ろ獨逸の總則に於ける如く、原價は直接原價と間接原價とに分ち、要綱が行つた區別の如きは製品直接原價・間接原價、部門直接原價・間接原價として示すを適當と爲した。そして筆者としては、個別原價・共通原價は原價の發生狀態に就ての區別を、直接原價・間接原價は原價計算處理の方法に就ての區別を夫々表明すると規定したい。個別製品及び組別製品に對してその主要なる構成體として直接に倉出された原料品や特定部門宛に直接に倉出された原料品は個別・組別製品や原價部門の個別原價であるが、部門原價は個別・組別製品に對しては普通共通原價と考へられるし、工場敷地に對する地代は諸原價部門に對して共通原價なりと考へられる。そして個別原價は直接原價と、共通原價は間接原價と夫々照應することは當然であるが、個別原價といへどもその計數が小額で比較的非重要であるため計算處理の實際的顧慮から間接原價として取扱はれることがある等の不

照應は通常に認められてゐる。しかし直接・間接原價の區別のよつて來る原價要素の直接的及び間接的賦課計算とは何であるかといふ根本問題に觸れると、解釋の仕方では上記の照應關係を否定する様なことになる。

直接原價の直接的賦課計算と間接原價の間接的賦課計算と——要綱は之を夫々「賦課」及び「配賦」と區別して稱する——の概念を手際よく規定することはなか／＼困難であつた。要綱は「直接ニ負擔セシムル」・「間接ニ負擔セシムル」と云つて殆んど説明してゐない。陸軍省要綱は間接的賦課計算に就て「人爲的方法ヲ以テ間接的ニ負擔セシムル」といふ様に表現してゐる。獨逸の總則は「直接的ニ原價ヲ把握シテ行フ計算」・「基準 Schlüssel = ヨル計算」といふ風にこれを表現する。そして尙、間接的賦課計算に用ひらるべき基準につき「基準ハ努メテ原價發生ニ影響スル凡テノ要素ニ比例的ナルモノニシテ且容易ニ算定シ得ルモノナルコトヲ要ス」と謂ふ。

しかるに一般的に云へば、基準を用ふる賦課計算とは或經營活動の數量に基いて原價發生額を正當に推算し得べきものとして、基準たる特定事實の數量を測定しそれに比例して原價額を賦課する計算である。そこで、徹底して考察する時は、直接的賦課計算に於ても基準數量を用ふるものと考えべきで、例へば直接原料品原價は特定原料品が特定個別又は量的製品に幾何消費されたかを數量的に確めこの數量に基いてその決定がなされるのであり、直接勞力原價は特定製品が特定勞務者の勞働を何時間又は特定部門の勞働延時間數幾何を受けたかといふ基準に據り賦課されるのであつて、この場合用ひられる基準は直接的基準であるといふべきであ

る。これに對して獨逸の總則が「基準ニヨル計算」といひ、我諸要綱が「間接ニ」又は「人爲的方法ヲ以テ間接的ニ負擔セシムル」計算といふのは間接的基準による計算を云ふのでなければならぬ。例へば製造部門原價をその部門で發生した労働時間數を基準として個別製品に賦課する計算は間接的基準を用ふる計算といふべきである。そして少からざる場合、基準を何に求めるか選擇の餘地のあるもので、間接的計算なればこそ本來に於て選擇の餘地があるのであらう。この點に着眼して一要綱は間接的賦課計算を以て「人爲的方法」なりとしたのである。選擇の餘地があるとすれば、比較的よく適合する基準と比較的劣るものがあるもので、間接的基準のうちに直接的基準に近いものと遠いものがあることを意味する。しかもそれに止らず、直接的基準と看做すべきか、間接的基準と解すべきか、その基準の本質を問題と爲すべき場合もある。例へば機械減價償却費を毎月各部門に賦課するのに各部門の機械毎に個別的償却費を算出して之を行つたならばそれは直接的基準による賦課か否か。發電部の原價を他の部門に配賦する基準を得るため部門毎に備へられた電気計量器を用ふるとすればそれは直接的賦課か否か。部門原價全體またはその一部に勞力原價をも含めて機械運轉原價として把握し、之を機械運轉時間を基準として個別製品又は組別製品に賦課する計算は直接原價・間接原價何れの場合と考へられるか。この種の區別を總ての原價賦課計算に就き行ふことは容易ではない。唯原價賦課がそのものに就て普通に行はれ當然用ひらるべき計量法に據る結果を基準として行はれば、即ち直接に特定生産要素の單位數を量りそれに單價を乗じてその價額を決定すれば直接原價として處理されたこととなり、自然の内

在的基準がなく、あつてもその基準量や單價が容易に算定できないものである場合には、外部的な、その發生について比例關係が認められる様な經營事實を基準として選ばなければならないのである。この場合斯る間接的基準により計られた原價は間接原價といふことになる。しかもなほ或經營事實が特定の原價賦課計算に當つて内在的基準か外部的基準かその何れと看做さるべきかは常に必しも明瞭ではない。賦課基準が直接的であるか間接的であるかの區別のみを以て直接原價と間接原價との區別となすべきかは茲に翻つて考ふべき點である。

「賦課」並に「配賦」といふ語を區別して用ふることへの賛否はともかくとして「配賦」の語を右に述べた所と少しく異つて解することもできるであらう。即ち先づ綜括的の計數が得られ、後に之が特定基準——直接的・間接的何れの基準たるを問はない——によつて分割されていくつかの計算對象に歸屬せしめられる場合に「配賦」といふ語がよく適合する。海軍省の原價計算準則は要綱が「配賦」といふ所を「按分賦課」と云つてゐるのはこの心持であらう。綜括的の計數が或基準によつて分配されることは部門原價について見られるので、補助部門原價を製造部門に按分賦課する場合や製造部門原價を個別製品・組別製品に按分賦課する場合に、直接的の基準を用ふると間接的の基準を用ふることを問はず、今述べた意味でこれを「配賦」計算と呼ぶことができるわけである。更に斯く一先づ綜括した計數を後に按分賦課する計算は、場所的・部門的綜括計算であり得ると同時に、期間的に綜括する計算となる筈である。この故にたとへ個別原價であつてもそれが部門的・期

間的に纏められた後に計算對象に配賦されるならばそれは間接原價である。「配賦」の概念をこの様に規定し、配賦計算される種類の原價を間接原價と呼ぶとすれば、直接原價・間接原價の概念はより適切豊富となり、個別・総合兩原價計算様式の差異概念規定に理論的に主要な役目を果す様になるであらう。

総合原價計算は量的製品原價を期間的に綜括して把握する計算であり、その故に最後に規定した意味に於て間接原價の計算である。尤も單純綜合計算に於ては期間的に綜括する計算までが行はれるのであつて、これを按分賦課する計算は含まれない——單位製品原價を求めるための分割計算は依然考察の外に置く——から、配賦さるべき原價といふ意味の間接原價は存せず、ただ期間的に綜括把握されるといふ特徴より捕捉された間接原價による計算といふべきである。しかし総合原價計算の普通の場合、綜括計算に於て生産要素原價の各部門への配賦、補助部門原價の主要部門への配賦、そして組別計算に於ては製造部門原價の組別製品への配賦の諸計算を行はなければならぬ。そして個別原價計算も同様の計算を含む筈である。斯く綜括された部門原價を個別製品や組別製品に配賦することは、間接原價の計算の特徴であると同時に製品間に種別あることを認めての計算である點から個別原價計算に親近の概念を表した事實でもある。斯る分配計算のない單純綜合計算は綜合原價計算のうちでもその綜括性に於て最も代表的なものと言はなければならない。之に對して個別原價計算は個別製品原價を即時的に確立して把握する計算である。個別製品は比較的短期間に完了するので、出來上り次第に各個別製品の原價の計算をも完了することが理想であり、計算處理上の典型でもある。一製造部門に於て

生産されるいくつかの製品の原價を夫々區別して計算記録する必要は組別計算も個別計算と全く同じであるが、前者に於ては原價計算期末に行はれる期間計算に於てその區別が行はれるのであり、この場合期間的に綜合された部門原價を數種の製品に按分することは寧ろ綜合原價計算的特徴である。個別原價計算は期間的に區切られる必要はないので、一個別製品の全單位ができ上らないうちは期末に當つてその全部が仕掛品であるが、綜合原價計算に於ては期間綜合原價を完製品と仕掛品との兩者の原價に振分ける計算の必要があり、その點組別計算に於ても勿論同様である。綜合的・期間的に把握されることが間接原價の本質であるとすれば、之と對照して、個別的・即時的に把握される原價は直接原價であり、個別原價計算は直接原價による計算であると云ふこととなる。

しかしながら、個別原價計算は直接原價のみによる原價計算であるかといふに事實は決してさうでない様に見られるであらう。即ち共通原價、それは普通部門原價として集計されてゐるが、これは本來期間的に綜合確定すべきもので、之を部門個別製品に配賦する手續も自然期間計算として行はざるを得ないといふ結果を來す。既に原價構成要素の重要な一部が期末計算の結果に須つとすれば、それが残の一部をも制約して、その計算は全體として結局期間計算であり、本當の個別原價計算ではあり得ないであらう。そして共通原價或は期間的にのみ確定し得る原價要素の存する限り——しかもそれは常に存する——眞の意味の個別原價計算なるものは有り得ないであらう。ただ茲に間接原價を謂はば直接原價化する途があつて——賦課基準の間接的なも

のを直接的なものになほすことはできないが——蓋し如何なる場合でも、甚しく計算が困難となるのでない限り、常により直接的賦課基準を採るべきことは原價計算の一原則であり、直接的賦課基準が採れるものなら始からそれを用ひてゐる筈である——期間的综合原價を個別的・即時的に賦課する方法がある。要綱は幸にこの方法を全面的に是認し、その第三十一「間接費ノ指圖書ヘノ配賦」第三項に「間接費ノ配賦ハ豫定率ニ依ル」とある。要綱草案の方はこれに相當する箇所（第三十五）に「製造完了後直ニ其ノ製品ノ原價ヲ計算シ又ハ配賦手續ヲ簡單ナラシムル爲ニ間接費ノ指圖書ヘノ配賦ハ豫定率ニ依リテ行フ」と記してゐるが、これは豫定率賦課の理由を説明してゐるとも、或はその實施は計算者が、個別製品原價を早速に知りたか、配賦手續を簡單ならしめたいかの意圖を有する場合に許されるとの規定を爲したのであるとも見られる。尙先に述べた如く、要綱が右の規定に用ひてゐる、配賦といふ語は期間原價としての間接原價計算に關聯して用ふることを適當とすることは筆者の意見であるので、要綱のこの規定は、例へば、「(個別原價計算に於ける) 共通原價の個別製品への賦課はその製造完了の時に於て豫定率を以て行ふ」とでも爲すべきであるといふことになる。^(註)

註 陸軍省要綱は「部門費ノ指圖書ヘノ配賦ハ原則トシテ豫定率ニ依リテ行フモノトス」といひ、その前の商工省準則は要綱企畫院草案と同じ二個の理由を擧げた後、「間接費ハ豫定率ニヨリテ之ヲ配賦スルヲ普通トス」といふ。普通に行はるべき又は行はれてゐる所から原則となり遂に例外を豫想しないまでの全面的規定へ變轉したことは、公的規定に於ける興味ある進歩である。

個別原價計算に於て共通原價を豫定率により個別製品に對して賦課することは共通原價をも個別原價と並べ

て個別的・即時的に把握し、個別的に原價計算を完成し、それをさもなくば餘儀なくされる綜合的期間計算の羈絆から脱却せしむることになるのである。この場合個別原價計算に於ける個別原價も共通原價も等しく筆者が規定した意味での直接原價であつて、個別原價計算は斯して直接原價に依る計算である。之に對して綜合原價計算は間接原價による計算であつて、組別計算も亦疑なく此の方法によるのである。

論旨の摘要

- (1) 原價計算様式の種別は先づ原價部門に於ける製品原價計算様式に就て云はれるのでなければならぬ。
- (2) 原價計算様式は原價部門の生産様式から必然に定まり、個別生産には個別原價計算、量的生産には綜合原價計算が行はれる。
- (3) 組別原價計算は綜合原價計算に屬す。それは一部門に於て數種の量的製品が生産される場合の原價計算の様式である。
- (4) 直接原價と間接原價との區別は、計算對象に夫々直接的基準・間接的基準により賦課されることを標識とするよりも、寧ろ個別的・即時的に把握されるか又は部門的・期間的に把握されるかにより定まるとなすべきである。
- (5) 個別原價計算は共通原價を豫定率により個別的・即時的に個別完製品に賦課することを以て全面的に直接

原價による計算となり、之に對して綜合原價計算はもとより間接原價による計算である。

(昭和十七年十一月二十三日)