

簿記理論に於ける原價計算の意義

木 村 義 重

「原價」といふ語は私經濟學及び國民經濟學のあらゆる方面に廣く用ひられ、本來如何なる學によつて用ひられ始めたか知らないが現在ではこの語の表はす所は甚だ區々である。こゝでは原價の語に簿記理論上の基本概念の一を表はすものとしての定義を與へてその概念を闡明し、且簿記に關する限り原價計算は如何なる意義を有するかを述べんとするのである。従つて簿記理論或ひは會計學と關係のない學に於ける理論と定義とは問題とならない。

邦語の原價に相當する *cost* 或ひは *Kosten* は普通費用・犠牲・代價等の意味を有し、自然その意味に於て理論上にも使はれてゐる。而してこの語が理論上に採用されたに就ては勿論理由があつたであらう、然しその語の概念がいつまでも常識的なものに止まつてゐなければならぬとすれば非常に不便であるばかりでなく誤つた理論をさへ産み出す。邦語の「原價」は *cost* 或ひは *Kosten* の語程通常語化されてないがその譯語としてそれと同じ意味に用ひられる。しかしこの邦語に今までと稍異つた意味を持たせてもその原語に對して生ずべき

程の不都合は生じないであらう。工場に於て行はれる製造工程に關する原價計算が企業の一般の簿記記録と無關係であつてはならないとすれば原價及び原價計算の概念は簿記理論上甚だ重要であつて、如何に規制されやうと理論の大局に影響のない枝葉の概念とは異なる。従つてまた原價の概念が如何に規制されてゐるかを見ることにより如何なる簿記理論が根底に存するかをも容易に察知するを得しめる。讀者が後に見られるであらう如く原價の概念を確實に規制するには費用及び資産等の概念が先づ正しく把握されてゐることを要するのである。

工業會計及び原價計算の技術的方面に關する文獻の豊富さは汗牛充棟とでも言ふべき程であるがその中心概念「原價」なる語の意味は説明するにも餘りに明瞭と考へてか多數の著者は何も言ふ所がない。しかも尙種々の説明或ひは定義が存するであらう。けれども筆者は寡聞にして今まで妥當なる定義の一つをも見出すことを得なかつたと信ずる。それで筆者自身の定義を述べる前に一般の原價概念の一端を二三の著者によつて紹介しやう。例へば長谷川安兵衛氏(註一)は、不幸にして現在あらゆる場合を通ずる原價の統一觀念は得られない、觀察の見地を異にするによつてその意義に多少の相違生ずるとなし、原價を製造企業より觀察したるものに制約して論ずれば、「製造企業に於ける原價とは製品の基本たる原料に製造工程を加へこれを製品として販賣し得るの状態に置くまでの總費用をいふ」と説明される。これだけで見れば原價とは製造企業のすべての費用そのものか、或ひはそれを製造高で除して得られた單位量當りの生産費をいふと解すべきが如くである。

ところがビルガート(註二)は一應 costs と expenses とを區別して、「製造工業に於て材料及び直接労働に對する支出が要れば其支出は通常 costs と呼び做さるゝが、間接材料及び間接労働に對する支出が要れば其支出は費用と呼ばれる」と、かゝる區別であるならば實際上にも嚴守する必要無しとなすためであらうか、この兩語は同義に使用すると斷られてある。

かくの如く原價と費用との兩語が全く同義にさへ用ひられる場合あり極めて近い概念であるとされるので、故中村博士(註三)の如く costs に相當する邦語を原費と稱さなければならぬと主張する論者も出て來る。而して同博士によれば原費とは「任意企業が費用をかけて取得した有形又は無形の有價物を利用することによつて收得する價値に對立せしめて意識する該費用のことである。」(註四)それ故原費は「或場合特に費用を指摘する名稱」であるに過ぎない。(註五)

註一 長谷川安兵衛氏 原價會計學 三三頁參照。

註二 Joseph K. Hilget: Cost Accounting for Sales 1926 四八頁 明大商學論叢 第一卷第二號 中村茂雄氏「所謂原價の概念に關する若干問題」一四〇頁所載による。

註三 中村氏前掲參照。

註四 中村氏前掲 一四六頁、一四九頁。

註五 而して費用に就いては次の如き説明がある、「費用とは先づ總資本の中からの喪失價値であつて而して有形と無形とを問はず有價物を資産とする爲の犠牲價値である」。中村博士前掲一四一—一四三頁 費用をかくの如く定義するな

らば原料品を仕入れた時にも費用が発生すると言はなければならない。

吉田良三氏(註六)及び土岐政藏氏(註七)は主としてシュマーレンバハにより原價と費用とを次の如く區別して居られる。原價計算に於ける原價 *Kosten* とは一定の經濟行爲の遂行により惹起される財の消費を意味し、損益計算に於ける費用とは企業全體の存在及び活動の爲に惹起される財の消費を意味する。前者は單位給付の上に計算され後者は期間計算に於て把握される。而して損益計算は勿論、原價計算も複式簿記の體系中に組み入れられ得るのであるから、一會計期間の損益計算の計數と其期間中のすべての給付に就ての原價計算の計數とは一致するのであらうか。その答は否定的である。ただ目的費用 *Zweckaufwand* と基礎原價 *Grundkosten* とはその計算範圍一致するが、(註八) 損益計算と原價計算との目的の相違により、原價に非ざる中性費用 *Neutralaufwand* 及び費用にあらざる附加原價 *Zusatzkosten* がある。

原價及び費用の概念は上述のシュマーレンバハによる定義に従つて見れば「大いに類似するもの」(註九)である。何となればそのいづれもが「財の消費」を意味する。唯如何なる標識に従つてそれを認めるかにより適用すべき兩語の差異が生じて來る。財の消費といふも此場合或ひはこれを直ちに「費用」と同一視してもよいかも知れないのであるが、それはともかくとして、費用の概念を用ひて原價の概念を規制することは可能であらう。もしそれを試みるとするならば原價は、結局中村博士の説かれた如く、或場合に——關聯して他方に「收得する價值」を對立せしめる場合、従つて實際上直接に對應する反對給付が得られる場合に——特に費用

を指していふと解してよいのではなからうか。されば簿記理論上費用と原價との兩語を區別せず用ふるとしても大した不都合のないことにならうし、Selbstkostenを原價費用と譯しても不調和でもなからうし、(註一〇) Manufacturing expense costsなる熟語の存在も奇異と思はれます。(註一一)

註六 國民經濟雜誌四十三ノ二「原價計算の基礎概念」七頁以下參照。

註七 會計二十九ノ四「原價計算の概念」一七頁以下參照。

註八 但し目的費用の計數と基礎原價の計算とが一致するためには損益計算と原價計算とに於て同一評價原理が適用されてなければならぬ。吉田氏前掲一〇—一一頁。

註九 吉田氏前掲六頁。

註一〇 上野道輔博士 貸借對照表論一四一頁。

註一一 Sanders: Problems in Industrial Accounting. 一七三頁。

併しそれで良いだらうか。それ以外に原價と費用との概念に差違はないのであらうか。此等の著者の主張にも關らずかゝる原價の概念を複式簿記の理論中に攝取するは困難である。例へば元帳に於ける原料・半製品・完製品等の諸勘定に於て記録するは費用に關してであつて、此等の勘定の殘高のあらはす所は所謂前拂費用なのであらうか。保險料・地代等一般に費用項目と呼ばれてゐるもの(註一二)につき「未經過分」はこれを、期末貸借對照表の爲、暫時、資産として認めることは普通である。然しながら倉庫の中に存在する原料・半製品・完製品等と同じく前拂費用であつて、その意味に於て暫く資産なのであらうか。もし總ての資産は前拂費

用であるとする説をとらず費用と資産との兩概念を區別するならばそれ等こそは明白に企業の所有する資産中の資産である。借方勘定なる完製品勘定の借方への記入は完製品の原價であつてその殘高は所有完製品の手許在高を示す。完製品はそのまま商品である。商品は販賣に因りてその存在を喪失してもそれは「費用に變質」したのではないといふのが普通の考へであり、(註一三)従つて商品は費用の概念とは最も遠いのである。然るに一方にてはまた、この商品の「價値」を構成するものは種々の原價要素であり、この商品の生産のため費された費用であるといふ。資産・原價・費用の三概念がかくの如く混亂するのは如何なる理論の結果であらうか。

簿記の理論の基本概念として資産と費用とは區別さるべきか、同一視さるべきか。上野博士によればそれは場合によつて異なる。(註一四)——商業簿記に於ては資産の獲得と費用の發生とは理論上明確に區別される。けれども工場簿記に於ては「損益勘定殊に費用勘定は資本の減少を記録する所の單純なる費用、損失に關する勘定ではなくて」、寧ろ資産勘定たる性質を有する。製造に要する諸費用はすべて製造品の原價價値を構成するもの故「假令そのもの自身としては直ちに財産的のものとは看做され得ないとしても財産の構成要素たる意味に於て」財産的のものであると言ひ得るのである。此の意味に於て損益勘定は財産勘定である。かく損益勘定が商業會計と工場會計とに於て相違る職能を有し、従つて相異なる性質の勘定と認められなければならないとすれば、會計學上費用なる概念が頗る不統一且不可解と見ゆるかもしれないが、その對象とする企業の性質によ

り勘定の性質も當然異なることを忘れてはならない。斯の如くして商業簿記の範圍内に於ては費用は本質上資産と異り、工場會計に於ては費用は資産と本質上同じである。そこで同博士が物的一勘定系統説を論じて次の如く言はれるのも尤もである。(註一五)「此の如く物的一勘定系統説の損益勘定理論は之を商業簿記の理論として考へるときは上述の如き非難(註一六)を免れない。然るに之を工場會計、原價計算論に於ける損益勘定論として見るときは其説の正鵠に中れることを認めざるを得ない。蓋し工場會計に於ける損益勘定殊に費用勘定——賃銀勘定、原料勘定、及び總ての間接費勘定——は實際上並びに理論上財産勘定たる性質を有するものと認むべきを以てである」。

しかしながら損益勘定が商業會計と工場會計とに於て相異なる性質の勘定と認められなければならず、従つて勘定理論もこの兩會計の特性に制約されて當然根本より異らなければならぬことは同博士の言はるゝ如く事實に於て避け難く、理論上に於て斯くあるべきであらうか。筆者の思ふに始から收入、費用或ひは利益、損失の全然發生しない、換言すれば資本の増減變化のない經營の場合は知らず、通常のすべての企業の會計は物的二勘定系統説により理論づけらるべきであつて、もし物的一勘定系統説が支配する場合ありとするならばそれは經營活動の一部、費用及び收入に關係のない交換取引の場合である。(註一七)この物的一勘定系統説で説明できるとも言ひ得る場合については上述の上野博士の言にも矛盾はない。同博士も商業會計と工場會計(工業會計とは言はれてないことに注意)或ひは原價計算論とを對照させて、前者には二勘定系統説が後者には一勘

定系統説があてはまると言はれるので、かゝる比較は商業會計全體は二勘定系統説で説明しなければならぬがその一部なる商品仕入部の會計に就ては一勘定系統説で説明できると言ふのと同じで、元來對立したものと比較ではない。商業會計と工業會計とはいづれも等しく二勘定系統説に基いて説明さるべきことは上野博士も否定されないであらう。そして工業會計を管理及び販賣部の會計と工場會計とに分つて後者にあつては二勘定系統中の一方の勘定系統（資本系統）が背後に隠れて顯れてゐないから他の一勘定系統（財産系統）のみが働いてゐると言はれるならば、事實及び理論の上から至當である。しかしもし筆者のこの推量が誤つてゐて、同博士の意味さるゝ所は、工業會計の他の部門の會計はともかく、工場に於ける原價計算の會計の理論は損益勘定なる勘定の種類を財産勘定と別個のものであると認めない一勘定系統説によらなければならぬと唱へて居られるのであるならば問題は残る。

註一二 けれども年度進行中の所謂費用項目も實質は資産である。この事に關しては本誌前卷中冊拙稿「費用勘定と収入勘定」二六四―二六五頁參照。

註一三 上野道輔博士 新稿簿記原理上卷 九六頁參照 そこにある如く賣上利益を姑く考慮の外に措くときには商品販賣の取引は現金と商品との交換取引であつて、商品は「費用に化する」ものではないとの論は、しかしながら、前掲拙稿の販賣商品の價値は費用の中でも最も重要な項目であるこの考へ（二六〇頁）と全く相容れざる如くである。これは費用の概念の相異から來る。

註一四 「損益勘定に就て」經濟論叢二六ノ二、二四―二八頁。

註一五 新稿簿記原理上巻 三〇三―三〇四頁。

註一六 損益勘定を説明し得ないこと、財産の概念廣汎に過ぎ財産の中に更に貸借對照表能力あるものとなひものを分たなければならぬこと。

註一七 交換取引に於ては費用及び収入は發生しない。交換取引に於ても價值減少が他方に等大の價值増加を伴つて惹起されるがそれを費用とは言はない。それ故費用は價值減少の或場合のみを指して言ふ。

とにかくも、(一)工場會計に損益勘定(この場合費用勘定)が含まれてゐるといふこと、(二)その損益勘定はしかしながらこの場合資産勘定たる性質を有するといふこと、この二點に根據を置く論があるとすればそれは理論上誤つてゐる。上の第二の點は第一の點を避け難いと爲した場合の歸結である故第一の點を檢討することよりそれに對する判斷も下し得る。

如何なる企等の簿記も取扱はなければならぬ取引は交換取引と費用收入取引との兩取引であつて、各々支拂用具↓消費財、消費財↓支拂用具の交替段階に關するもので、また仕入取引、販賣取引と呼んでも良いであらう。この後の呼稱に就き注意すべきは此等が特別な廣い意味を持つてゐなければならぬことであつて、例へば販賣取引は商品が販賣されて現金又は受取勘定が増加することばかりを指すのでなく、建物・造作・器具・運搬具・消耗品・勞力等が使用、消費により減損、滅失することをも含むのである。扱、工場會計を原料が原料倉庫から庫出されてから加工せられ完製品として製品倉庫に庫入れされるまでの製造工程を對象とする

會計であると解して、その範圍内で費用の發生があるだらうか。これは製造の事實を簿記理論上より見るときに交換取引であるか費用収入取引であるかを斷定すれば自然に判明することである。簿記の「取引」として製造過程を見たる場合を先づ「製造取引」と名づけやう。この製造取引は仕入取引とも販賣取引とも異なる消費財↓消費財の過程である。原料、勞力等が一方に消滅するに對し製造品が他方に生産される。そしてこの場合消滅する資産と生産される資産とは等價値であつてそこには費用も収入も發生しない。勿論、不慮の事件として仕損品を生じたり、火災水災その他のために原料或ひは製造品等が消滅、減價して損失を蒙る場合がある。けれどもそれは上述の製造取引の一般の性質を妨げない。販賣取引に於けるの外費用と収入とは發生することはないのである。(註一八)そこで製造取引は交換取引たることに於ては仕入取引と同様である。(註一九)仕入取引に於て企業外に去る資産或ひはその價額を支出 Expenditure とは呼ぶがそれ、或ひはその價値を費用 Expense と呼んではならない。同様に製造取引に於ても原料、勞力その他の諸資産の支出こそあれ、費用の發生はないのである。工場會計には本質上資産勘定しか含まれてゐない。工場會計は損益勘定を含むがそれはこの場合資産勘定たる性質を有するといふ迂遠な説明方法は畢竟「コスト」といふ語に餘りに常識的に拘泥した結果であらう。簿記理論上の原價は支出の意味には勿論、費用の意味にも用ひない。それは特定資産の價額を意味する。或製造業に於て例へば原料品木材の買入値段が一千圓であるとすればその原料品勘定の借方に記入される一千圓が企業の所有する當該木材の原價である。勞力及び間接原料についても同じで各々その勘定の借方は獲

得したものの原價、貸方は喪失したものの原價、残高は手許に在るものの原價である。これは通常一會計期間中に循環行程を終つてしまふ消費財に就てのみならず、工場建物の如く例へば二十年間に一循環する消費財に就いても同様である。今その建物を一萬二千圓で獲得したとすれば建物勘定の借方にその價額を以て記入する。これが建物の原價である。そしてこの一萬二千圓は建物に對する支出を表はすといふよりも、資産としての建物の大いさを貨幣額で示したものとすべきである。同じこの一萬二千圓は何かの費用であらうか。結局はこの價額は生産品の原價となり、その生産品が販賣されてその原價に等しい費用を生ずる。けれども建物なら建物が獲得された時は立派な資産であつて未だ費用ではない。年度末に至ればこの建物の原價はその年度内の減價額例へば五百圓を引いて一萬一千五百圓にて貸借對照表に掲げられる。簿記理論上より見て、建物のこの一萬一千五百圓の原價は建物それ自身の生産に要した費用であるとか、その建物を用ひて生産するであらう製造品の生産に要する費用であるとか言ふよりも、(註二〇) 現在企業が所有してゐる建物の價額を指すものと言はなければならぬ。斯して原價とは資産の大きさ、分量——それは貨幣額で表はされてゐる——をいふのである。そして原價とは直接に買入値段を言ふのではない。資産の原價は原則として「取得原價」によつて記帳されるから多くの場合には貨幣額にてこの兩者は一致すると認められるが概念としては全く別である。

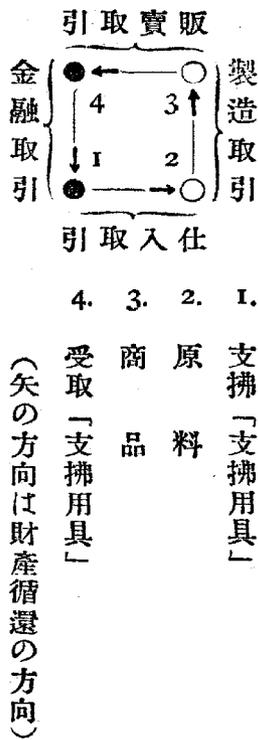
註一八 事實、企業に於て利益は商品の販賣以外からは生じないと言ひ得ないであらう。むしろ利益は商品とか原料とかを仕入れる時に、或ひは製造過程の中に得られるのだといふ見解の方が眞理に近いかも知れない。併し簿記理論に於

ては上述の如き假定が存するのであつて、利益をそれが最後の循環過程に於て「實現」するとき捕捉する。そして未だ實現せざる利益を現實に獲得された利益と同様に扱ふことは最大の原則違反の一つに數へられる。されば理論上費用及び収入は販賣取引外の場合には考へる必要も餘地もないといふ結果になる。

註一九 仕入取引及び製造取引の外尙一つの交換取引がある。それは支拂用具↓支拂用具の循環過程であつて、例へば販賣商品に對して受入れた受取手形の割引

現金 　　¥ 980
 割引料 　　¥ 20
 受取手形 　　¥ 1,000

の如き場合である。斯の如き場合の取引を筆者は金融取引と名付けやう。上の例に於て割引料二十圓なる損失が生じ、受取手形壹千圓の九百八十圓だけが現金化された。然しながら企業主より見れば手形を割引するは割引せざるよりも利益があるから割引したのであつて、この場合本當は少しの損失もなかつたばかりでなく若干の利益があつたに相違ない。それにも拘らずこれを簿記理論より見るときは本質上交換取引の場合といふべきである。そして割引料二十圓は屢々交換取引に伴ふ偶發損失であるとも、收入勘定の修正記入であるとも考へ得られる。先に述べた取引の三つの場合に今の金融取引を加へて取引の種類を圖示すれば次の如くなる。



販賣取引を除いた他の三取引は交換取引であつて偶發損益發生の場合の外は價值（資本）勘定は後方に隠れて睡眠の状態にあり、財産勘定一系統のみが活動する。また製造取引と金融取引とはどの循環過程にも常に存在してゐなければならぬものではない。

註二〇 この二つの場合いづれも簿記理論上の「費用」は發生しないことは前述の通りである。

原價計算は簿記理論上、製造取引に關する計算である。それは製造品の生産に幾何の「費用」を要せしやの計算ではなく、原料勞力が減少して製造品が増加する事實を原料、勞力及び製造品の原價に着眼して記録する方法である。製造工程の觀察はこの場合工學的、製造技術的見地よりなされず、諸資産の増減を簿記の形式で貨幣額に於て追究する立場にある。

吉田良三氏は複式簿記と原價計算との關係に就いて「かくて内部製造過程に關する簿記の記録は原價計算に係る財産の變化、價值の移動を其勘定組織へ總括的に取入るゝにありて、此記録は本質的には一勘定より他勘定への振替に係るものとす」。(註二一)と言はれる。吉田氏も他の場所ではとにかく、この引用文では原價計算が製造過程に於ける財産の變化に關する記録であり、消費された原料と勞力との經濟的價值は生産品の中にそのまま入込んだと見得る故、元帳に於ける記録も原料・勞力勘定より生産に従事して消費された分を製造品勘定に「振替へ」ることにより爲すと述べてゐられる。これを「振替へ」記入といふことの可否は別として、財産勘定と損益勘定との間に「振替へ」はない筈であるから、吉田氏もこの場合は交換取引であることを認めて

ゐられるに違ひない。この交換取引の記録は製造工程の進行につれ、事實特定の資産がその所在を更へ或仕事分量が部門(註二二)間を通過する毎に直ちに(理論上直ちにといふ意味である、現實の記帳は必しも即時に行はれはしない)行はれる。原料(廣義は解すれば勞力をも含む)が購入されれば直ちに原料勘定に於てそれが表はされる。尤もこの仕入取引に就ては商業簿記に於ける如く特に「原價計算」をしない場合も同じである。その原料が製造に用ひられて減少すればその度に原料勘定に貸方記入がなされ、製造中の未製品を表はす未製品勘定に同額が借記される。製造工程より半製品及び完製品として出て來てそれぞれ倉庫に入る分量は半製品勘定及び完製品勘定に借記され、それに對する貸記は未製品勘定に向つて爲される。半製品がその倉庫から出されて再び加工される時も直ちに借方未製品、貸方半製品の記入がある。完製品或ひは半製品が販賣される時は交換取引ではないが、その資産の減少に關しては完製品勘定或ひは半製品勘定の貸方に販賣品の原價を以て記入が行はれる。此處に論ずるは簿記の本質上より見た原價計算の意義であるから實際の原價計算に缺くべからざる諸種の補助帳簿・傳票・計算表等の存在及びその製造業の特性を考慮に入れない。それでこゝに原料・未製品・半製品・完製品の四勘定で表はした所は實際には多數の勘定及び補助記録が存すべきである。此等四種の記録が日々に現實の製造工程に追隨する場合、任意の時にこの勘定を締切つてその殘高をとつて見るに各々その時存在する原料、製造中の未製品、製造済の半製品・完製品の原價を表はすに相違ない。かくて原價計算が行はれる場合には常に資産の在高繼續記録法 Method of Perpetual Inventory が之に伴ふ。その逆も亦眞で

あつて、在高繼續記録法が用ひられるときには原價計算も自然行はれざるを得ない。何故ならば原價計算制と在高繼續記録法とは元來が別の事ではなく、同一の簿記技術の半面宛を言つたものであるからなのだ。諸資産の價額に關し在りのまゝを記録すること、それが原價計算制であり、在高繼續記録法である。

普通、商業簿記に於ては在高繼續記録法が行はれず従つて原價計算といふことも無いが、若し商業簿記に於て在高繼續記録法が行はれるとすれば原價計算は少くとも可能であり、或意味ではまた原價計算が必要であると言はなければならぬ。總ての場合に簿記理論上の原價計算は在高繼續記録法を伴はずして行はれることはできなう。

註二一 吉田良三氏 工業簿記と原價計算二三頁。

註二二 計算上の部門は必しも現實の製造部門と一致するを要しない。

原價計算と費用收入計算（或ひは損益計算）との關係に就ては幾多の興味ある問題が存する。原價計算が正確に行はれて何等修正を必要とせざりし場合を假定して期末の費用收入勘定（集合損益勘定）を考へると第一例の如く簡單なものであるが、もし同じ場合に原價計算制を採つてなかつたとすればその費用收入勘定は第二例の如くなる。（次頁）

第一例に於ける「販賣商品費用」の一項目は第二例に於ては「原料費」以下の五項目になつてゐる。販賣取引に於て消失したる所の資産は原料、勞力その他製造に要す資産ではなく、販賣された製品であるから第一例

借方		費用収入勘定(第一例)		貸方	
販賣商品費用	290.000	当期商品賣上	450.000		
本店營業費	40.000	營業外利益	10.000		
支店營業費	65.000				
營業外損失	15.000				
当期純利益	50.000				
	<u>460.000</u>				<u>460.000</u>

簿記理論に於ける原價計算の意義

借方		費用収入勘定(第二例)		貸方	
原料費	110.000	当期商品賣上	450.000		
直接勞力費	115.000	營業外利益	10.000		
間接勞力費	25.000				
間接雜費	30.000				
減價償却費	10.000				
本店營業費	40.000				
支店營業費	65.000				
營業外損失	15.000				
当期純利益	50.000				
	<u>460.000</u>				<u>460.000</u>

の扱ひ方の方が理論上正當である。勿論第二例の借方の初の五項目はこの費用收入勘定に直接移さず、販賣商品費用勘定といふ決算時のみの勘定を設けそれを通して第一例の如く一項目にまとめてから持つて來ることができる。けれども原價計算制、従つて在高繼續記録法が行はれてゐない場合には此等五項目の計數は棚卸後期末財産目録を作製してからでないとは判明しないから、この場合の販賣商品費用勘定には期末に於てのみ記入し得る。これに反し第一例の「販賣商品費用」の計數は眞の繼續在高記録法が行はれてゐる場合年度中商品の販賣ありし毎に、借方販賣商品費用勘定、貸方商品勘定の記録あるその販賣商品費用勘定の借方に一會計期間中に累積したものである。年度末の仕事はそれ故その残高を取ることのみである。是に於て原價計算制は損益計算を容易ならしめると言ふことができる。原價計算の行はれてゐない場合、期末に於てなすべき棚卸評價は多大なる手數なる上、その對象が大規模、複雑なる經營の場合、如何にして正確なる期末棚卸表の作成が可能であるかといふことすら疑問である。その期間製造の在庫品の中にその期間消費の幾何の原料、勞力その他が含まれてゐるか、従つてその期間製造の販賣商品の中にその期間消費の幾何の原料、勞力その他が含まれてゐるか、製造に關する期間中の記録なくして容易に知り難い。即ち大なる不正確を冒してその期間消費の直接及び間接原價の價値を費用收入勘定に掲げることが許されないとすれば年度進行中に於て原價計算制を採ることは殆んど避け難い。

今原價計算を行はざる第二例の如き場合に借方最初の五項目の計數を販賣商品費用勘定を通して一旦纏めた

る後費用收入勘定に、外觀上は第一例と同様に一計算の二十九萬圓として示したとする。當該期間中に同一種の商品十萬個が賣れたとすれば一個當りの費用は二圓九十錢である。この場合一個當りの平均(註二三)原價も勿論二圓九十錢であつたであらう。然れども費用收入勘定より直接知り得ることは費用(全費用、之を販賣個數で除すれば一個當りの費用)であつて、全原價及び一個當りの原價は原價計算なくしては理論上直接に知り能はぬ所である。素より特定會計期間内に販賣された商品の原價の計數はその商品の費用の計數に合致すべきである。しかし乍ら簿記に於て屢々事實である如く計數の符合はその本質の一致と同じ事ではない。原價計算をしない場合、費用は知り得ても原價を知り得ない。個々の販賣商品の精密なる原價は繼續在高記録法に依らなくては理論上知り得ないが、販賣商品の費用は期末棚卸の結果のみにて知り得る。而して事實上は兎も角、理論上は既に販賣されて企業の手中に存在しない財貨につき原價計算をなすことは不可能である。勿論記録が實際より遅れることはあり得る。しかし始めから原價計算が行はれない場合には原價は知り得ないことはわかりきつたことである。

註二三 現實の製造品の原價は嚴密に言へば各單位仕事量毎に異なる。一會計期間の單位製品當りの平均製造原價を知るを得しめるのみでは原價計算は未だその實際上の職能を少しも果してゐない。

次に原價計算の計數と費用計算の計數との不一致の問題がある。具體的に言へば製品が販賣された事實に關する費用取引の記録、借方——販賣商品費用勘定、貸方——商品勘定に關し、個々の記入或ひは月次計算又は

半年毎の計算に於ける上記に勘定のそれぞれ借方貸方の計数が常に必しも一致すべきものでなく、本来若干の修正が行はれて始めて損益の計算を正しく行ひ得たと言へるものであることである。例へば或一ヶ月間に於て特定種類の製品の販賣されたものの原價が二千圓になつてゐる時にその製品勘定の貸方には當然二千圓に記入がなければならぬが、販賣製品費用勘定（或ひは直ちに集合損益勘定）の借方にも常に二千圓が入つて其儘にて良いと言ふべきか、この二千圓の計數には若干の修正を加へなければならぬではなからうか、如何なる場合にその費用額の修正をなすべきかの問題がある。費用計算と原價計算との斯る乖離は製造工程が純粹に交換取引として記帳されず、一時損益取引と混合され、或ひは——同じことになるが——中斷されたる假定的計數による計算が行はれる爲に生ずるのである。これは例へば次の如き場合に存する。

一、間接原價（註二四）配賦の過不足

二、附加原價の算入

三、評價法の相違

註二四 製品の原價の要素を分類して直接費・間接費、或ひは比例費・固定費となすは、上述したる所より明かなる如く、言葉として不適當であつて此等は直接原價・間接原價、或ひは比例原價・固定原價と呼ばなければならない。

間接原價に就ては正確なる Perpetual Inventory は不可能であつて、間接原價配賦 Distribution of Overhead Cost は原價計算の極限をなす。直接原價——これは多くの場合また比例原價であるが——は理論上正確に追求し捕

捉し得べきであるが、間接原價に就ては理論上も單にこれを見積るのであると言ひ得るにすぎずして、實際に於てはこの點に大いなる不正確が存することもある。この不正確とは、その年度内に配賦すべしとして豫定せし間接原價額が年度末に至つて明瞭となる眞に配賦すべかりし價額と一致せざる場合、又はその額は一致しても單位仕事分量に對する配賦が少なすぎて年度末に未配賦の豫定配賦額を残す場合とか反對に配賦が多すぎて年度末前に豫定配賦額が配賦し盡されてしまふ場合、又はたとへ年度末にきつちりと豫定配賦額を配賦し終へて過不足なくとも種類の異なる單位製品に適當にして公平なる配賦率を適用して配賦したと認め得ない場合等である。製造間接原價は全經營のためにはもとより必要なるも個々の製品の製造には直接關係のない資産の原價なる場合が多いので、配賦すべき間接原價の總額がその年度に於て實際には幾何に達するや、單位製品に配賦すべき間接原價額を決定すべき年度内全生産高は幾何に上るやが知れざる以上、決定的に配賦し得ざる理である。そして年度末に於ける費用勘定の修正は殆んど避け難い。間接原價配賦不足は製造工程が交換取引と損益取引との混合取引として記帳されてゐる結果なので、配賦過多の時には費用過多、配賦過少のときには費用過少として現はれるから、正しい費用收入計算ためには費用の計數の修正を必要とする。

原價計算の目的は原料、勞力等が製造工程に入り半製品又は完製品として製造工程から出て來るのを在高繼續記録法によつて斷へず記録し、任意のときに諸資産在高を知るを得、且任意の時に直ちに損益計算をなし得るといふ會計上の利益のみならず、工場管理、仕入・販賣の統制、價格政策の決定等の手段たるにもある。こ

の爲に製品——特に單位製品として——の原價はできるだけ客觀的に妥當なる、換言すれば比較に好都合な條件の標準に適つた計數として出すを要し、そのために上述の損益計算の正確を主眼とせる如き單純な會計の必要に應ずる原價計算と異つた範圍、及び方法による計算を要求するに至るのである。附加原價(註二五)算入の理由も此處に在る。附加原價とはその減少が費用の發生とはならない資産の價額を意味し、従つて假の資産である。例へば附加原價の一つの例として既に總原價の銷却が済んでゐて帳簿價額が零になつてゐる機械がなほ生産に従事してゐる場合(註二六)の處置を擧げることができる。この場合にはもとより前期までの原價計算及び費用計算がそのための利益過少見積りにより不正確になつてゐたに違ひなく、これ以上其機械より費用の發生すべき理がないから費用計算に於てはこの機械の減價額の要素は考慮に入らないが、原價計算上はその企業の製品がその機械を用ひざれば製作不可能である以上、その機械が通常その製品に附與する一定の價額はその製品の原價に算入せざれば客觀的に妥當なる製品の原價を知るを得ないのである。かくの如き附加原價をその原價の中に含んだ製品が販賣された時その全原價額が費用の計數とはならず、附加原價だけは費用計算から除外されなければならない。假に存在するとして考へられてゐた資産の價額であるからそれが減少しても企業からは何等の價値も減少しないのである。また附加原價の一例として自己資本の利子がある。他人資本への利子は普通の間接原價中の一要素であるが、全企業資本(註二七)を構成する所謂「自己資本」と「他人資本」との割合は現實の個々の企業により異なるを以て、先づ全企業資本が他人資本のみよりなるとの假定の下に自己資

本にも利子を見積つて製品原價を客觀化、標準化するのである。所が自己資本に對する利子は實際には支拂はれず、支拂はれない利子は費用を發生せしめないから、自己資本利子を附加原價として算入した製品が販賣された場合には費用勘定の借方計數を算入自己資本利子額だけ減することにより訂正を施さなければならぬ。

註二五 シュマーレンバハによれば附加原價に對して「原價たらざる費用」所謂中性費用が擧げられる。しかし乍ら或企業に於て或會計期間内にその經營に貢獻して消費された資産の價額は皆製造品原價中に算入すべきにより、原價計算に加はらない項目と言へば偶發的經費に關する項目（例へば職工罷業損失）とか修正的項目（前期に關する税金負擔分）でなければならぬ。この種の消失價値は費用といふよりも損失に屬す。

註二六 これは費用計算と原價計算とが異なる評價方法によりて行はれる場合の例ともなる。

註二七 自己資本と他人資本とが企業資本を構成するといふ資本概念は企業論、貸借對照表分析論の資本概念であつて、簿記理論上のものではない。

原價計算と費用計算とに於て異つた評價原則を採る場合があるのも原價計算を標準化せんとする要求の一つの顯れである。企業家並びに經營者は特定の製造工程が外的事情或は内部的事情の變化により如何なる影響を受けるかを速かに知ること熱心である。而してこの目的のためにも原價計算をなすのであるがそれには所期の點をより明白ならしむるため原價要素の或種類に就ては評價に關し費用計算に於ける——従つて普通の簿記の原則に依る——と異なる方法を取り、必しも取得原價でなく標準原價を用ひる方が有効である。例へば原料・勞力購入價格の變動を偶然要素として計算から除外すれば製品原價は必然的により明白に内部經營の成績を反影

することになる。斯の如き方法による場合には販賣商品費用計算に當つて、消費原料計算價額が實際價額よりもし高い時には販賣製品費用の實際額は計算額よりその分だけ低かるべく、計算價額が實際價額よりもし低い時には費用の實際額は計算額よりその分だけ高かるべきである。斯の如く原價計算に於て一時原則外の評價法を取つた場合には費用計算に於て必ず修正をなさなければ損益が偽りの計數にて算出される結果となる。所有資産を計算價額にて評價するは上述の如き原價計算の場合のみでなく、貸借對照表のためにも實際價額(註二八)と離れた計算價額での評價が行はれる。この場合に反對側に見返項目を設けなければ損益計算を誤るか、試算表の貸借の平衡を破るかすると同様に、原價計算に計算價額を用ひた場合も決算時の修正を忘れてはならない。

註二八 簿記理論上實際價額とは取得原價を基礎とする簿記の範圍で原則的に實行されてゐる評價法による價額であつて計算價額とはそれ以外の評價法による場合をいふ。それ故市場の實際價格と此處に言ふ意味の實際價格とは一致しない場合があつて、かゝる場合前者を簿記に取入れるとそれは一個の假定的な計算價額である。

要するに原價計算は主として製造工程に於ける物的附加・綜合・構成の事實の進行に伴ひ在高繼續記録法により各異る状態、段階に在る資産の在高を記録することであつて、その特徴は資産に關し製造の事實に則する構成的計算記録たることに存する。かゝる構成的計算は商業簿記に於ては仕入に關する諸原價の仕入商品價額への算入の場合の外には通常見ることとはできない(何となれば計算記録の對象たる物的構成の事實がないから)のであつて工業會計の特色ともいふべき點である。

