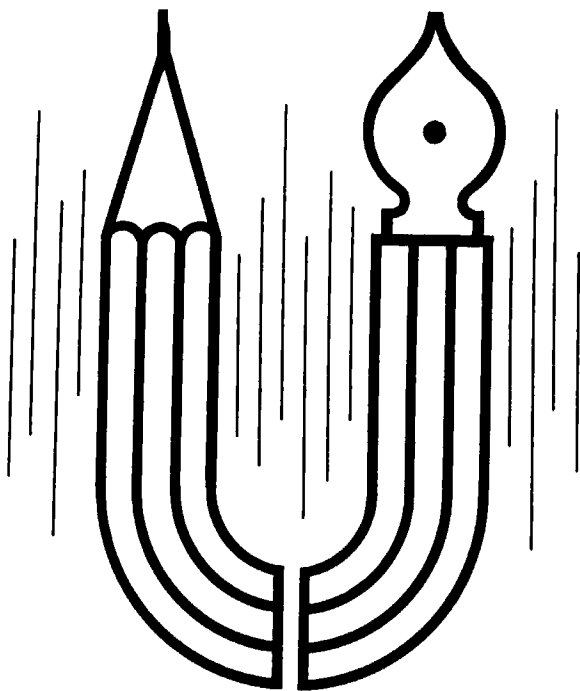


製品原価の測定理論

片岡洋一 著



東京 白桃書房 神田

著者略歴

片岡 洋一

昭和36年 立教大学経済学部卒業

昭和41年 同大学大学院博士課程修了

その後、東京理科大学工学部経営工学科

専任講師を経て

現在 東京理科大学助教授 慶応大学講師

経済学博士

現住所 〒165 東京都中野区新井 5-15-6

昭和53年7月1日 初版印刷

昭和53年7月6日 初版発行

製品原価の測定理論

著者 片岡 洋一

発行者 大矢 順一郎

印刷者 荻部 哲夫

* * *

発行所 株式会社 白桃書房

〒101 東京都千代田区外神田5-1-15

電話(03)836-4781(代) 振替東京0-20192

落丁本・乱丁本はおとりかえいたします。

荻部印刷/日進堂製本

書籍コード 3034-468334-6915

序 文

製品原価の測定に関する諸問題は原価計算における基本的関心事であり、そのなかでとくに直接原価計算と標準原価計算とをめぐる種々の争点は、たんに原価計算技術上の問題ではなく、理論会計学の根本的問題であるといえよう。本書は、理論会計学の観点から製品原価測定の理論の構築をこころみるものであるが、とくにいわゆる直接原価計算論争と標準原価計算論争の諸問題に焦点をあわせて検討を行うことにより、製品原価の構成要素範囲の決定ならびに測定方法について議論を展開する。

会計理論を構成するにあたっては、いうまでもなく、一元的観点からの論理一貫性が保持されていなければならない。そこで本書においては一元的な立場からの統一的な会計理論を構築し、それにもとづいて製品原価の概念と測定方法の理論を展開するために、基本的には公理的方法にしたがっている。しかし、本書全体の叙述の仕方は、最初に公理系を設定し、次にそれにもとづいて会計理論を構成していくという方法にはしたがっていない。そのような方法は、会計学のような経験科学においては、多くの個別の問題を分析するために必ずしも十分な方法とはいえないからである。公理的方法は、個別の問題を含む部分領域における理論がある程度完成してから最終的に理論体系を構成するために適用されるべきものであって、公理系の特定化は経験科学においては理論の出発点ではなく最終的成果とみなされるべきである。しかし、それでもなお統一的な会計理論を構成し、それを前提として製品原価測定の理論を形成するためには、公理的方法の基本的精神を絶えず意識しつづけることが必要である。

本書では、従来の「用役潜在力」概念を発展させた「企業活動遂行力」概念にもとづく活動原価計算による製品原価の測定方式を提唱している。この原価計算のきわだった特質は、財貨と用役の生産的消費過程を正確に追跡すること

に徹していることである。そのような特質は、伝統的な実際全部原価計算、直接原価計算、また標準原価計算がそれを備えているとは厳密にはいいきれないところのものである。

活動原価計算とは、活動原価を製品原価とする原価計算の一方式であり、統一的な会計理論と論理的に首尾一貫した原価計算方式として導き出されたものである。しかしこの原価計算が直接原価計算論争にみられると同じように、会計理論上の本源的な問題を含んでいるがゆえに、この原価計算の正当性を明らかにするためには、会計理論構成の根源にまで遡って会計学の研究方法論の水準にまで掘り下げて十分に検討する必要がある。

また本書は通常の前価計算の書物にみられるような管理会計、つまり経営管理のための原価数値の利用についての議論はほとんど展開されていない。会計のそのような応用の側面は理論会計学の観点からみるかぎり、二次的なものであるからである。

本書は10章から構成されている。第1章では、本書の目的と研究方法論が述べられており、とくに会計理論の研究対象である会計と、会計理論の構成方法としての公理的方法とについて議論がなされている。

第2章は、本書におけるいわば問題提起の章であって、直接原価計算の特質が全部原価計算との対比において必要な範囲で検討されている。

第3章と第4章は、基礎概念と基礎理論とを展開し、本書における基本的概念である「企業活動遂行力」を導出し、「活動原価」概念を提示する。またさらに直接原価計算をささえる変動原価と固定原価について、それらの不確定性、多様性に関する議論がなされている。

第5章においては、本書で提唱する活動原価計算の会計理論上の正当性の根拠について、とりわけ全部原価計算と直接原価計算のそれぞれの根拠と関連づけて議論が展開されている。

第6章では、活動原価計算による製品原価の測定方式としての要素別原価計算、部門別原価計算および製品別原価計算について理論を展開している。

第7章では、いわゆる標準原価計算論争に関連して、真実の製品原価として

の標準原価の会計理論上の適格性について吟味がなされている。

第8章においては、第7章までの検討を前提としてより統一的に会計理論を構築するために公理系を設定し、これにもとづいて取得原価の原理と製品原価概念について理論を展開している。

そして最後に第9章では、製品原価の概念と測定方法について本書の結論が述べられている。

なお第10章（補論）は主として教育的な目的のために設けられており、実際全部原価計算の基本的考え方と技法が示されている。

本書は、著者が立教大学大学院に提出した経済学博士学位論文「製品原価の測定に関する研究」（1976年11月）を公表したものである。

本書の発刊にあたり多くの方々にお世話になった。まず博士論文の審査委員長であった品田誠平教授（現立教大学名誉教授、東洋大学教授）には多年にわたる学恩に深い感謝の意を表したい。また同審査委員であった中村清教授からさまざまな助言と励ましをいただき、同じく、敷田禮二教授からも多くのことをこれまで学ばせていただいた。

また著者が現在奉職している東京理科大学工学部経営工学科の主任、朝香鐵一教授にも本書の公刊にあたり多大な励ましや援助をいただいた。さらに同大学の昆誠一氏にはさまざまな助力、とくに本書の第10章については多くの協力をしてもらった。これらの方々にあらためてここに深く感謝の意を表する次第である。

なお、この本の出版にあたってたいへんお世話になった白桃書房の大矢順一郎社長に深くお礼を申しあげる次第である。

また本書完成にいたる毎日を献身的に協力してくれた妻幸子の名をここに記し感謝の意を表わしたいと思う。

昭和53年1月

片 岡 洋 一

目 次

第1章 序 説	1
第1節 問題の所在と研究の目的	1
第2節 研究の対象と方法	5
1. 研究対象の範囲	5
2. 研究方法論	11
第3節 本書の構成	18
第2章 直接原価計算の本質	21
第1節 はじめに	21
第2節 直接原価計算の萌芽	22
第3節 直接原価計算の歴史的意義	24
第4節 直接原価計算の定義	28
第5節 直接原価計算の特質	33
第6節 原価計算諸方式間の利益比較分析	39
1. 固定製造原価処理の多様性	39
2. 数値計算による利益比較分析	42
3. 一般式による利益比較分析	50
第7節 おわりに	54
第3章 資産、原価、費用の概念の検討	57
第1節 はじめに	57
第2節 原価の一般概念	58
1. 資産、原価、費用の関係の分析	58
2. 一般原価公式の導出	63
第3節 資産の概念と生産活動	64

1. 用役潜在力概念の検討	64
2. 企業活動遂行力概念の導出	68
3. 経済活動と企業活動遂行力	71
4. 測定対象としての生産活動	72
第4節 製品原価と期間原価	74
第4章 変動原価，固定原価および活動原価の概念	81
第1節 はじめに	81
第2節 変動原価と固定原価の多様性	82
第3節 変動原価と固定原価の識別と分解の方法	91
第4節 原価関数と統計的方法	103
第5節 活動原価概念の導出	113
第5章 活動原価計算の会計理論上の正当性	117
第1節 はじめに	117
第2節 活動原価概念の分析	117
1. 活動原価と製品形成力	117
2. 活動原価と製造原価	122
第3節 期間利益と活動量水準	125
第4節 期間利益と原価計算期間	129
第5節 対応の原則と期間原価	133
第6節 資産概念と製品原価概念	138
第7節 おわりに	145
第6章 製品原価の測定方式	147
第1節 はじめに	147
第2節 材料費測定の問題点	147
第3節 労務費の測定方法	153
第4節 製造経費と減価償却費	157

1. 製造経費の測定	157
2. 減価償却費と製品原価	159
第5節 部門原価の測定方式	165
第6節 完成品・仕掛品原価の測定方式	174
1. 伝統的方法の一般化と検討	174
2. 進捗度概念の分析	178
3. 継続記録法的測定方法の展開	180
第7節 おわりに	192
第7章 標準原価計算と製品原価	197
第1節 はじめに	197
第2節 標準原価計算の歴史的発展とその意義	197
1. 標準原価計算の生成	197
2. 標準原価計算と見積原価計算	199
3. 標準原価計算論争の芽生え	201
第3節 標準原価の設定と科学的方法	206
1. 科学的方法の意義	206
2. 直接材料数量標準の検討	207
3. 直接作業時間標準の検討	210
4. 原価標準の本質	215
第4節 直接費差異分析の理論	217
1. 直接費差異の意義	217
2. 結合差異の理論	219
3. 能率と歩留の概念の導入による下位の原価差異分析の展開	222
第5節 製造間接費差異分析の理論	226
1. 伝統的製造間接費差異分析方法の一般化	226
2. 変動予算と予算差異および能率差異	233
3. 不働能力差異と固定費能率差異	240
第6節 おわりに	248

第8章 会計公理と製品原価概念	253
第1節 はじめに	253
第2節 公理的方法の本質	253
第3節 公理系の設定	265
第4節 取得原価の原理と製品原価概念	274
第5節 おわりに	281
第9章 結 語	283
第10章(補論) 実際全部原価計算の基礎	289
第1節 はじめに	289
第2節 要素別原価計算	290
1. 原価要素の分類	290
2. 原価要素と製品原価性	291
3. 材料費計算	292
4. 労務費計算	294
5. 経費計算	295
第3節 部門別原価計算	296
1. 原価部門の意義	296
2. 部門別原価計算の手続	297
第4節 製品別原価計算	298
1. 原価計算と生産形態	298
2. 個別原価計算の標準的手続	298
3. 個別原価計算と仕損費	300
4. 個別原価計算の設例	301
5. 総合原価計算の概要	318
6. 総合原価計算と仕損・減損費	318
7. 副産物、作業くずおよび仕損品の評価と処理	321
8. 等級別、組別および工程別総合原価計算	321
9. 工程別等級別原価計算の設例	323
10. 累加法および非累加法の設例	326

11. 組別加工費工程別総合原価計算の設例	330
第5節 おわりに	336
参考文献	339
索 引	351

第1章 序 説

第1節 問題の所在と研究の目的

今日まで原価計算の領域において数多くの問題が提起されてきたが、そのなかでも特に、いわゆる直接原価計算論争と標準原価計算論争とによって代表される問題は、製品原価の測定理論をめぐる最も重要で、かつ根本的な争点を含んでいるといえるであろう。これらの問題は、いまだ未解決のまま徹底的に議論されることなく、現在もまだくすぶりつづけている。

直接原価計算論争とは、製造原価を変動原価と固定原価に区分し、変動製造原価のみから製品原価が構成されるべきであることを直接原価計算支持論者が提唱し、それに対して伝統的な全部原価計算の立場からは固定製造原価であっても、それが合理的に配賦可能なものは製品原価を構成するとして反論がなされ、いわば、製品原価構成要素の範囲の決定理論をその争点の本質とするものであり、当初は直接原価計算の経営管理的観点からみた優位性や有効性の主張に始まったのであるが、最後には資産論争という会計理論上の根本問題にまで発展し、財務会計上のその適用の正当性が議論されるにいたったのである。

また標準原価計算論争は、各原価要素の大きさを実際価格と実際消費数量との積として決定しようとする原則にもとづく実際原価計算制度によって測定された製品原価が、不能率や浪費等の損失を含むがゆえに、「真実の原価」ではなく、いわゆる「科学的、統計的方法」にしたがって予定された標準原価こそが、これらの損失を含まないがゆえに「真実の原価」であると主張されたことから端を発し、実際原価こそが取得原価主義にもとづく財務会計上の正しい製品原価であるとする従来理論と対立するにいたり、製品原価測定上の基本的

な問題の1つとして登場してきたのである。

直接原価計算も標準原価計算もともに本来は、管理会計的用具として生成し、進化してきたものであるが、発展の途上から、財務会計目的の製品原価の測定のためにも正しい値を提供するという考え方が芽ばえ、伝統的な会計理論の枠内においてそれらの正当性が主張されはじめたのである。そして今日もこの2つの問題は基本的な争点を形成しているが、それぞれの立場からこれまで展開されてきた種々の論証の試みは、多くの場合、基本的な概念規定や前提となる命題が論理的厳密性を欠いていたり、人によって異質なものであったりして、争点は必ずしも明瞭ではないといえるのである。たとえば、直接原価計算の正当性を主張するさいに争点となった会計上の基礎概念である資産について、その本質をともに用役潜在力としながらも、その解釈は全く異なり、会計理論の基礎をささえる基本的な命題に⁽¹⁾くい違いをみせている。

また標準原価計算論争の内容についても、たとえば岡本清教授は、彼の論文において種々の論者の実際原価と標準原価の概念を比較分析した後で、「こうして、真実の原価をめぐる争う実際原価概念の内容それ自体が四分五裂の状態にあってみれば、標準原価主義者が攻撃する実際原価と、実際原価主義者が防戦につとめる実際原価とが、はたして同一のものであるかどうかさえ、疑わしくなってくる。」⁽²⁾と述べている。

原価計算が企業内においてたんなる管理用具として任意に、または必要に応じて行われる性質のものであるだけならば、これらの論争は生じえないであろう。原価計算は企業の経済活動全般を測定する社会的制度としての一般会計の一領域であるがゆえに、一般会計が測定対象を測定するさいにしたがう理論と矛盾したものであってはならないのであり、このような観点から、正しい原価とか真実の原価が問題となってくるのである。

(1) この点については、たとえば Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for External Reporting," *The Accounting Review*, June, 1961, pp. 84-93., James M. Fremgen, "Variable Costing for External Reporting—a Recognition," *The Accounting Review*, January, 1962, pp. 76-77. を参照。

(2) 岡本清「真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争」『会計』第80巻3号、1961年9月、175頁。

製品原価を測定するさいに問題となるのはいうまでもなく、直接原価計算と標準原価計算に関するものだけではない。たとえば、棚卸資産原価や減価償却費の測定についても、それらに適用される多くの方法が存在するが、それらは会計理論の体系のなかで何ら論理的に整序されないままに放置されており、せいぜい部分的、局所的、かつ断片的な理論づけしか行われていないのである。

また、今日の会計慣行を承認し擁護しようとする通説的会計理論においては、たとえば棚卸資産原価や減価償却費の従来からの測定方法の選択の問題にみられるように、一方では継続性の原則の適用を前提として全く恣意的な任意の方法の選択適用を認めながら、同時に他方では直接原価計算や標準原価計算による棚卸資産原価の測定方法の正当性について、会計理論上の論理的結論を得ようとするような矛盾がみられるのである。

このように、今日の多様化した会計の諸技法とそれらをささえる諸理論は、極めて錯綜し、複雑多岐に入り組んでおり、思考の統一性を欠き、多くの矛盾をはらんでいるといえよう。

そこで、このような現代会計の特質を生むにいたった背景をここで認識しておくことが重要であろう。

まず歴史的にみると、会計は本来、たんに論理的思考の産物というよりはむしろ経験的試行錯誤を経て進化し発展してきたものであるというべきであり、往々にして企業の経済活動をありのまま測定し伝達するというよりはむしろ企業の種々の経営政策の用具として、つまり会計政策として、あるいは企業内外の利害の統制の手段として役立つように工夫されてきた場合が多いといえる。

また次に指摘すべきことは、企業規模が増大し経済活動が複雑多岐になるにしたがって、会計の経営管理目的への役立ちをますます重視する傾向が強まり、今日ではときとして会計を実用主義的な管理用具たる手段の集合とみなすにいたり、管理会計の偏重があらわとなってきたことであろう。さらにこれに関連して、行動科学、情報理論、意思決定論、オペレーションズ・リサーチ等

(3) 会計政策の分析については、中村萬次『会計政策論』ミネルヴァ書房、1969年、高寺貞男『会計政策と簿記の展開』ミネルヴァ書房、1971年、とくに原価計算については、中村萬次編著『原価計算の構造』ミネルヴァ書房、1974年を参照。

の周辺領域の理論と技法を無批判に導入することがさかんに行われ、このことが会計理論の領域の境界をともしれば不明確なものとするだけでなく、このような管理会計的偏重傾向に一層の拍車をかけている⁽⁴⁾。

管理会計とは元来、会計が経営管理目的のために適用されたいわば応用領域であり、その目的達成が効を奏するためには、会計理論固有の原理が定立されたいわで適用されるのが常道であることは、たとえば理論物理学と応用物理学ないし工学との関係をみても明らかであろう。ところが従来から会計をそれに課された目的と手段の集合とみなし、その手段の役立ちや有効性を説明するものとして会計理論が発展してきたがゆえに、管理会計的思考が混入しやすく、企業の経済活動を与えられた事実として測定するさいにも、理論の統一性や論理一貫性を保つことよりは、資本家や経営者の政策的意思を想定したり、前提にし⁽⁵⁾たりしてきたのである。

さらにまた、企業外部に向ってはそれが公表制度として機能する場合には、経営実態の表示を政策的観点から可能なかぎり操作ないし隠蔽するのに対し、企業内部にあっては経営効率を高めるため詳細かつ正確に現実の経済活動を測定して、有益な経営情報を提供しなければならないとする会計の矛盾は、財務会計と管理会計の一層の分化をますます顕著にしている。

このようにみえてくると、今日の会計は社会的制度として、また企業内の管理用具として多面的な自己矛盾を内包しており、これらの自己矛盾を具体的に解明するにはまず、歴史の流れにおいて会計の進化の過程を適正に分析し、可能なかぎり歪みと矛盾を内包しない統一的でかつ論理一貫した理論体系を構成することが必要となるのである。

本書では、以上のような認識のもとに会計理論の観点から原価計算の領域に

(4) たとえばこのような傾向は、American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*, American Accounting Association, 1966. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房、1969年にみられる。また情報理論にのみ焦点が集中しすぎて理論的側面が軽視されていることが、敷田禮二『管理会計批判』日本評論社、1969年、406-407頁において指摘されている。

(5) R. Lee Brummet, *Overhead Costing, The Costing of Manufactured Products*, *Michigan Business Studies*, Vol. 13, No. 2, Ann Arbor; University of Michigan, 1957, 染谷恭次郎訳『間接費計算』森山書店、1959年、82-98頁参照。

において最も根本的課題である製品原価の測定理論の定立をこころみるものであり、特に直接原価計算論争と標準原価計算論争の諸問題点に焦点をあわせ、製品原価の構成要素範囲の決定ならびに測定方法について議論することにする。

第2節 研究の対象と方法

1. 研究対象の範囲

この研究において対象となる製品原価の諸問題を検討するに先だち、原価計算ならびにこれを包含する企業会計一般(以下、本書においてたんに「会計」という。ただし財務会計機能を有しないものを除外する。)の諸属性を分析することによって、本主題の対象を規定しておくことが必要であろう。

会計学(ここではとくに理論会計学)の研究対象が会計であることは周知のとおりであるが、その会計をいかなる観点からどのようなものとして把えるかについては、つまり会計の性格の規定については意見の一致をみていない。たとえば、会計学の研究対象を会計そのものといういいかたはせず、むしろその記録計算の方法としての会計方法とするもの、会計実務とするもの、経済的情報を識別し、測定し、伝達する会計担当者の活動とするもの等、種々のものもあるが、これらはいずれも会計をそれぞれの特定の観点から把えているのであって、重点の置きどころの相違によって生じてくるのであるといえよう。なおここで理論会計学とは、会計固有の理論(以下たんに「会計理論」という。)によって構成されている会計学の中心的1領域である。したがって本書において理論会計学と会計理論とは同義語として用いることにする。

そこで、理論会計学の研究対象としての会計の諸属性のうち、特にその測定

(6) この見解は岡部利良『会計学総論』第1分冊、1966年、73頁、ならびに木村和二郎『科学としての会計学(上)』有斐閣、1972年、190頁。

(7) 井尻雄士『会計測定の理論』東洋経済新報社、1976年、9頁。

(8) American Accounting Association, *op. cit.*, 前掲訳書、2頁。

(9) 会計学の研究対象については、会計学方法論として根筒重男『会計理論の展開』有斐閣、1956年、34-44頁、会計の種々の定義の比較検討については、品田誠平『会計学』中央経済社、1965年、37-48頁を参照。

機能の観点から本質的であると思われるものについて検討を進めていくことにする。

まず、会計が企業の経済活動を対象とする測定機構であることを指摘する必要がある。会計は、それがたんなる数学上の計算のように何ら特定の対象を有さない計算機構ではなく、経済活動という明確な測定対象を有しているのである。ただここで重要なことは、会計上の測定と自然科学上の測定とがときとして比較されることがあるが、後者において分子量の測定や太陽の直径の測定等の測定行為は、その研究活動に属するものであってその研究対象ではないが、前者にとって測定過程はその研究対象そのものであるから、両者は次元のちがう全く異質のものであるということである。たとえば、企業において原価計算の目的でプラチナを計量するために物理学の研究用の秤を用いたとしても、いうまでもなくそれは、会計の測定対象である経済活動の実態を把握するための行為であって、会計の研究活動には属さないのである。したがって、測定一般のもつ多様な側面と、会計上の測定の特種な性格には十分に考慮を払うべきであろう。¹⁰⁾

次に、このような測定機構としての会計を研究対象とするということは、科学の客観的認識の対象として、つまりわれわれの意識から独立した客観的な存在として認識し観察する対象たる会計現象として、会計を見直す必要があるということである。

ここに会計現象というのは、会計の測定対象である経済的事象ないし取引の集合である経済活動を指しているのではなく、それらさまざまな経済的事象を会計がいかに測定しているかというその仕方ないしその態様のことである。¹¹⁾ もちろん、測定対象である経済的事象もそれを写しだす会計現象も、ともに経済現象であるが、会計学においてはこの相違を捨象することはもちろん許されな

(10) Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin, 1964, 越村信三郎監訳『会計と分析的方法(上)』同文館, 1972年, 75-127頁, 井尻雄士『会計測定の基礎』東洋経済新報社, 1968年, 1-41頁参照。

(11) 会計現象の種々の属性は、宮上一男「会計現象の特質」同志社大学会計学研究室編『会計学批判』中央経済社, 1975年, 9-32頁においても論じられている。