

近代原価計算

— 原 価 管 理 —

神戸大学 教授
経営学 博士

溝 口 一 雄 著

国 元 書 房

著者略歴

昭和18年 明治大学商学部卒業
昭和24年 明治大学商学部助教授
昭和26年 神戸大学経営学部助教授
昭和32年 神戸大学経営学部教授
管理会計論講座担当、経営学博士
昭和42—48年 公認会計士第2次試験委員
企業会計審議会委員・日本学術会議会員

主要著書

「費用管理論」, 「管理会計」, 「最新例解原価計算」,
「原価計算演習」, 「工業簿記」, 「責任会計 (共著)」,
「経営統制 (編著)」, 「管理会計講義 (編著)」,
「ゲーテンベルク—経営経済学原理 (共訳)」

昭和53年6月20日 印刷 昭和53年7月1日 発行

著 者 溝 口 一 雄

発 行 者 国 元 孝 治

印 刷 所 株式会社 技 報 堂

発 行 所 株式会社 国 元 書 房

郵便番号 [101]

東京都千代田区外神田 6-14-11

電話 (03) 836-0026 (代) 振替口座 東京 3-9248

© 溝 口 一 雄 1978年

(協栄製本)

3034-780508-1703

本書の内容の一部あるいは全部を無断で複写複製 (コピー) することは、法律で認められた場合を除き、著作者および出版社の権利の侵害となりますので、その場合にはあらかじめ小社あて許諾を求めて下さい。

ま え が き

「原価計算基準」の改訂がようやく世上で取り沙汰されるようになってきたことは、戦後の原価計算研究がその長い歴史を経て自己を主張しているものであると思われる。その動向は原価計算の近代化というべきであろう。

私は、いままでに原価計算のテキストを、それぞれの段階での私なりの解釈を加えて公にした。したがって、時代の問題には一応答えてきたつもりである。しかし、なんといっても、それにはテキストであるがための限界がある。原価計算の近代化の要求に対しては満足すべきものではなかったかもしれない。これについて同学の人たちからこれまでの私の研究を明らかにすべきであるとの希望の声も聞かれた。また、私個人としてもこれに対して積極的な姿勢で応えたいとかねがね思っていた。これらの要求に沿って筆を執った結果が本書である。

本書では、原価計算の近代化の本質を原価管理に求め、これまでに論じたところをとりまとめた。その出所は明示しなかったがいずれも今日みて、十分に批判に堪えうるものと信じられる。なお、原価計算の近代化の問題にかんしては本書で論じ得なかったテーマが少なからずある。それらについては漸次稿を改めて発表する予定である。

この企画の実現をみるまでに意外に多くの日時を費やしてしまい、その間、国元書房の関係者には、はなはだしく迷惑をかける結果になったが、終始著者に対して変わらざる激励の言葉をもって接し、ようやくにして本書が陽の目を見るに至ったのは、国元誠氏の献身的努力に負うところが多い。同氏に対し、著者の心からなる感謝の念を捧げるものである。

1958年5月20日

溝 口 一 雄

目 次

第 I 部 原価計算の制度と機能

第 1 章 原価計算思考の発展——管理的観点における——	1
1. 伝統的総原価思考の基盤	1
2. 原価管理論の登場	2
3. 原価管理の本質をめぐって	5
4. 利益計画および予算統制と原価計算の関係	7
5. 直接原価計算の台頭	9
6. スタッフ機能としての原価管理	12
7. 原価計算機能の総合化の要請	13
8. 情報論的アプローチと原価計算	14
第 2 章 原価計算制度の形成——財務会計と管理会計 の交渉——	18
1. 原価計算目的からの考察	18
2. 特殊原価調査と原価計算制度	19
3. 原価計算制度の形成	21
4. 財務会計目的と経営管理目的との交渉	23
第 3 章 特殊原価調査の領域——経営計画の構造に 関連して——	26
1. 特殊原価調査の意義	26

2. 原価計算と経営計画との関係	27
3. プロジェクト・プランニング, ピリオド・ プランニングと原価計算	30
4. 製品組合せ計画と原価計算	32
第 4 章 原価計算と財務会計	35
1. ドイツおよびアメリカにおける問題の歴史	35
2. 管理思考の台頭と原価計算	36
3. 財務会計と管理会計との対立的関係のもとにおける 原価計算の位置づけ	38
第 5 章 原価計算基準の性格——原価計算の目的を 中心として——	41
1. 企業会計基準の一環としての「原価計算基準」	41
2. 原価計算制度の形成と原価計算目的	43
3. 財務会計と管理会計との調整の問題と「原価計算基準」	46
第 6 章 会計理論と原価計算	50
第 7 章 コスト・マネジメント論の問題点——通産省 産業構造審議会答申「コスト・マネジメント」を めぐって——	60
1. コスト・マネジメント論の背景	60
2. コスト・マネジメントの意義	62
3. 原価計画の内容	63
4. 原価統制の内容	67

5. その他の問題	69
第 8 章 価格政策と原価の関係	71
1. 価格政策を決定する諸要因	71
2. 製品の競争状態	72
3. 製品の生産様式	74
4. 製品のライフ・サイクル	75
5. 原価補償の原則	76
6. 経営能力利用の状況	78
7. 価格を適用される期間の長短	79

第Ⅱ部 原価の諸概念

第 1 章 原価性の基準	81
1. 原価・非原価の区分と原価性の問題	81
2. ピリオド・コストの性質とその範囲	83
3. プロダクト・コストの解釈	86
4. む す び	88
第 2 章 原価概念の体系化	90
1. 原価概念の体系化のための基礎	90
2. 原価概念の体系	93
3. 原価の一般概念	97
4. 標準原価と見積原価	98
5. 製品原価と期間原価	99

6. 基礎原価	100
7. 差額原価	101
8. 埋没原価	102
 第3章 原価計算基準における原価概念	104
1. 原価計算基準における原価概念の体系	104
2. 原価の本質	105
3. 実際原価と標準原価	108
4. 製品原価と期間原価	115
5. 全部原価と部分原価	115
 第4章 実際原価・見積原価・標準原価	117
1. 3つの原価概念	117
2. 財務諸表作成目的からみた原価概念	119
3. 経営管理目的からみた原価概念	122
 第5章 キャパシティ・コストの概念とその適用	128
1. キャパシティ・コスト概念の成立の背景	128
2. キャパシティ・コストの区分とその管理の体系	131
3. 長期計画とキャパシティ・コスト	133
4. 短期計画とキャパシティ・コスト	136
5. 予算統制とキャパシティ・コスト	138

第Ⅲ部 原 価 管 理

第 1 章 原価管理のための原価計算	141
は し が き	141
1. 実際原価計算中心の段階	142
2. 標準原価計算と予算統制の機能的未分化の段階	145
3. 変動予算を伴った標準原価計算の段階	149
4. コスト・コントロールの思考と原価計算	150
5. 予算統制と原価管理との区分に伴う問題	151
6. 原価管理の深化と原価差異の把握方法	154
7. 直接的原価引下げと原価計算	156
8. 総合的原価管理としてのコスト・マネジメント	157
9. 情報システム論の見地における原価計画と原価統制	160
10. 行動科学的アプローチと原価計算	162
第 2 章 標準原価計算の新展開	165
1. 原価情報の多様化と標準原価の意義	165
2. 原価管理と標準原価	168
3. 利益計画・予算統制と標準原価	169
4. 直接的原価引下げほかの個別プロジェクトの決定と 標準原価	170
5. 新製品計画その他の構造計画と標準原価	171
6. む す び	172

第 3 章 利益管理と原価管理をめぐる予算と

標準原価.....	173
1. 問題点はどこにあるか.....	174
2. 問題の観察を第 2 類産業に限定することは 正しいだろうか	176
3. 予算の原価管理機能はどうなっているか.....	177
4. 予算と標準原価の関係をアウトプット面で論ずる ことは誤りであろうか	179
5. 製造消費予算は標準原価を基にして決定され えないか	181
6. 予算と標準原価とのタイトネスの関係	183
7. 二元的標準原価論の吟味	186

第 4 章 予算統制と標準原価管理との関連に

ついでにのシェーマ.....	191
1. 問題の展開	191
2. 予算と標準原価の管理領域	193
3. 予算と標準原価との統一シェーマ	196
4. 製造原価予算の構成	200
5. 製品別標準原価と予定原価との関係	202

第 5 章 予算統制と標準原価計算の会計システムと

しての関係——製造間接費の管理をめぐって——	204
1. 利益計画および損益計算と製造間接費の関係	205

2. 業績管理指標としての製造間接費予算	208
3. 直接原価計算における製造間接費予算	210
第 6 章 標準原価計算における賃率差異	212
1. 賃率差異のタイプ	212
2. 価格変動的賃率差異	215
3. 標準賃率設定における測定技術に関連する差異	219
4. 現場管理者ないし労務管理担当者の責任に帰せらるべき差異	220
5. 経営能力としての労働力の利用に関連する差異	221
第 7 章 西ドイツにおける計画原価計算	224
1. 計画原価計算の研究と計画原価会議	224
2. 計画原価計算の特質	227
3. 弾力的計画原価計算と限界計画原価計算	230
4. 原価差額の分析とその会計的処理の問題	233
索 引	237

第 I 部 原価計算の制度と機能

第 1 章 原価計算思考の発展

——管理的観点における——

わが国の経営技術は第 2 次大戦以前においては、まったく不毛の地であり、また大戦中は暗黒時代のなかにおかれていたといわなければならない。これに反して、その戦後の発展の速度はおどろくべきものである。その過程にあって、経営技術の中核的存在としての原価計算はことのほかめざましい発展を遂げた。今日のわが国の原価計算は、理論的にもまた実践的にも、高い国際的水準にあるといえることができるであろう。この章では、戦後の原価計算思考の流れを跡づけることが意図されている。

1. 伝統的総原価思考の基盤

原価計算はこれを 1 つの計算技法としてみれば、今日の企業においてまさに中心的位置を占めている。だが、それをたんに技法として抽象的にとり上げることはできない。つねになんらかの計算目的に導かれて初めて、技法自体は意味をもち、また発展する。したがって、原価計算論は原価計算の技法と機能とをつねに一体的に取り扱っていかなければならないのである。

わが国において原価計算が一般化したのは戦時統制経済時代にいたってからであるといえることができる。他の経営管理技術がまったく発展しなかったことを考えると、これは不思議なことにさえみえる。しかし、その原価計算は統制価格ないし調弁価格決定のための基礎資料を提供するものとして意義づけられたにすぎない。いわば、国家的経済統制の手段として利用されたのである。

したがって、現実計算を行なう企業の側においては、この原価計算は、上から「与えられたもの」であり、自主的な計算ではなかった。しかし、それにもかかわらず、当時の原価計算の諸規定が一種の「基準」として強力な規制力を有していたのは当然であって、軍の指導のもとに原価計算実務は急速に推し

進められたといってもよい。この時代における原価計算の普及はその発展史においてやはり特筆すべきものではある。

だが、企業の自主性をもたない原価計算はその本来的なものとはいえない。自主的な要素が少ないところは西欧諸国のそれと比べたわが国の原価計算の特徴である。もちろん、これはひとり原価計算のみならず、企業の管理制度全般の後進性を意味するものである。

この時代においては、原価計算はすべて「実際原価計算」であり、製品原価に販売費・一般管理費を含んだ「総原価計算」であった。そこでは実際に発生した費用を時間的経過に従ってあるがままにとらえることが原価計算のすべてであって、数字に対する実質的意味理解はきわめて乏しかったといえることができる。本格的な原価計算は戦後においてようやく発展の地盤を得たのである。

戦後すでに四半世紀を経過したが、これをわれわれはいくつかの時期に区切って考える必要がある。最初の時期は、いうまでもなく敗戦直後の混乱期ないし経済復興への整理期である。

原価計算の実務は戦時中に普及をみた「価格形成のための原価計算」として一部の企業ではそのまま惰性的に行なわれるか、あるいはまったく壊滅の状態にあった。価格形成のための原価計算が厳密な意義における実際原価計算（しかも、総原価計算）であったことは周知のとおりであるが、戦後のこの時期においても原価計算実務を指導したのは、ひきつづいて価格形成の原理であった。これを支持していたのは当時一部になお残っていた統制物資の公定価格設定の必要性であった。さらに、具体的にいえば、1948年に公布された物価庁「製造工業原価計算要綱」がこれを意味する。

当時この物価統制は局部的な機能しかもたなかったし、それも間もなく消滅してしまったのであるが、一般企業はその原価計算のよりどころを、他に求めるものがないままに、この「要綱」においていたといえる。

2. 原価管理論の登場

戦後の整理期が過ぎて、新たな市場経済体制のもとに日本経済再建の気運が

高まるにつれて、ここに新しい時代の「経営合理化」が自覚的にとり上げられた。そして、時代的要請にこたえて「管理会計論」がはなやかに登場するにいたった。それは1949年から50年にかけてのころである。当時の管理会計論は企業の将来に希望を託して生まれ出た1つの思考であり、どちらかといえば方法論中心であって、新しい計算技術についての特別の準備は十分にはもっていなかった。

ただ、この戦後の管理会計論の特色（戦前の管理会計論との対比における）として、これがたんに計算制度、技術を論ずることにとどまらず、経営の管理組織、管理制度との関連を重視し、これとの結合関係を不可欠のものとしている点を忘れてはならない。コントローラー制度の提唱もそのあらわれである。

「管理会計論」が実務界において強く支持されたのは、その掲げる理念の側面によるだけでなく、管理制度の実質的充実の促進という側面によるものでもある。

管理会計論の台頭とともに原価計算をその管理的機能に即して理解しようとする動きがにわかに強くなった。それはまず「原価管理」の問題として表面化したのである。この時期にはまだ諸外国の戦後の文献はほとんど入手しえない状態であったことも関係して直接に新しい文献のうらづけによる論述はみられなかったが、時代の流れは正しく把握されていたと思われる。

この段階の文献としてつぎの2つをあげることができる。

久保田音二郎，原価管理の理念，企業会計，第2巻第7号，1950年。

溝口一雄，原価管理の展開，産業経理，第10巻第11号，1950年。

この段階の原価管理論はどちらかといえば、その内容をかなりひろく解釈しようとしたものであって、つぎの段階でみられる狭義の解釈とは異なっている。だが、当時原価計算の実務は一部の進歩的な企業を除いては総じて非常に程度の低いものであったことは否めない。

その後、1952年ごろにいたり、朝鮮動乱後の経済界の活発な動きを反映して、原価管理の問題が一般化し、学界においても原価管理の本質にかんする論議が盛んとなった。

4 第 I 部 原価計算の制度と機能

この時期における原価管理論は現実の要求もさることながら、AAA (1947 年度)「原価計算概念委員会」の報告によって少なからず影響された。同委員会報告は、「原価最小化」(cost minimization)を原価計算の第 1 目的とし、これを一般的用語では「コスト・コントロール」というと説明している (Report of Committee on Cost Accounting Concepts, Accounting Review, January 1948, p. 29.)。この委員会報告はアメリカ的な考えかたによる「原価計算基準」といってよいのであって、それによってわが国の原価計算基準立案の動きも刺激されるところが多かったようである。

同委員会報告が原価管理を、原価引下げを実質的内容として規定したために、わが国の原価管理本質論もこれを反映してか、しだいに狭義の解釈に移っていったのである。

AAA 47 年委員会の原価管理についての考えかたは、「51 年委員会報告」においても引きつがれている。51 年委員会は、原価計算目的としてコスト・コントロールという言葉を表に出し、その手段として標準原価計算を用いることがほとんど不可欠であるように論じている (Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, Accounting Review, April 1952.)。

ここにおいて、コスト・コントロールはいわゆる「標準管理」の手法によるものであるという理解が力を得るにいたった。このことは、原価管理における「管理」を「科学的管理」とのつながりにおいて理解する傾向ともなり、さらに「物量的管理」を重視することともなる。

たとえば、中西寅雄教授や中山隆祐教授の見解がこれを代表するものとみられる。

中西寅雄, 原価管理の領域, 会計, 第 64 巻第 3 号, 1953 年。同, 管理会計と物量計算, 「管理のための原価計算」1953 年所収。

中山隆祐, 管理会計の特色とその実践機構「管理のための原価計算」1953 年所収。

この立場においては、原価管理は個人的 (管理者の) パフォーマンスすなわち業績の管理と解されている。そこに科学的管理法と表裏一体の関係が認められるのである。

これに対して、「原価管理」を必ずしもアメリカにおけるコスト・コントロールの訳語とは考えずにその領域をよりひろく規定しようとする見解が依然として対立する。ここでは原価管理の機能をコントロールのみについてとらえるか、プランニングをも含めて考えるかという問題がある。中西教授などはいうまでもなくコントロールの機能のみをとり上げているわけである。そして、コントロールのための標準の設定はプランニングの機能とは区別されるべきであると強調される。

プランニングとコントロールとを含んだ原価管理はコスト・マネジメントともいうべきものであるが、この立場に立つ論者として松本雅男教授、久保田音二郎教授などをあげることができる（著者自身も大体においてこの立場をとっていた。溝口、原価管理とその領域、企業会計、第4巻第1号、1952年。同、再び原価管理について、企業会計、第4巻第7号、1952年）。

原価管理を戦後におけるアメリカ的概念であるコスト・コントロールと同義に解するという意見が多くなり、ことにAAA原価概念および基準委員会報告のコスト・コントロール概念のうらづけによって、これが一層強まるにつれて、原価管理を比較的ひろくとらえる論者も事実上個々の管理者のパフォーマンスの原価的管理がその中心であることを承認することとなった。原価管理を広狭二義に分けて規定する見解がそれである。

3. 原価管理の本質をめぐって

AAA 47年委員会ならびに51年委員会はともに原価管理を「原価最小化」ないし「原価引下げ」の理念によって説明した。そのためにわが国では、原価管理を原価引下げの同義語であるかのように解することが少なくなかった（AAAの2つの報告をよく検討すると、そのように単純に解することが実は誤りなのであるが……）。

そこで、原価管理とは原価それ自体のコントロールをいうのか、原価資料を通じての経営諸活動の管理をいうのか、これに関連して問題としてとり上げられた（溝口、原価管理とその領域、前掲。小林清雄「原価管理論」1954年）。

また、「原価管理」と「原価引下げ」とを区別して取り扱おうとする意見もあらわれてきた。たとえば、つぎのような論稿にこれがみられる。

中西寅雄，原価管理の領域，会計，第 64 巻第 3 号，1953 年。

中山隆祐，生産性向上の方法の要点，産業経理，第 14 巻第 12 号，1954 年。

新馬新七郎，原価管理と原価引下げ，税経通信，第 10 巻第 4 号，1955 年。

その後の文献ではあるが，この区別を強調するものとして，鍋島達，原価の計算・管理・低減，会計，第 78 巻第 3 号，1960 年がある。

もっとも，これについては「原価管理」を上位概念とする論者（番場嘉一郎，原価管理の体系と概念，産業経理，第 16 巻第 1 号，1956 年）と，反対に「原価引下げ」を上位概念とみる論者（青木茂男，利益管理と原価管理，原価計算，第 3 巻第 8 号，1956 年）とがある。

なお，原価それ自体の管理という見解は，原価管理を原価引下げそのものとみることに通じ，原価による経営活動の管理という見解は，原価管理をより広義に把握することに通ずる。

しかし，狭義の原価管理概念を支持する場合でも，原価自体の管理と原価による管理という 2 つの異なったセンスが問題として残るはずである。原価管理論のその後の趨勢をみると，原価自体の管理という純会計的な理解から一歩進んで原価による経営活動の管理という理解が強くなっているといつてよい。

原価管理を純会計的に解釈する場合には，これが「原価の計算および報告」に限定されることになる。それはバンシクルのいわゆる「計算機構の原価管理」(mechanical cost control) にあたる (C. L. Van Sickle, Cost Accounting, 2 nd. edit. 1947, Chap. II.) のであるが，わが国では当時の松本雅男教授の所論がこの範疇に属する代表的なものであった（松本雅男，原価管理の本質，企業会計，第 4 巻第 6 号，1952 年）。

「原価による管理」の立場を強調するものとしては，前記の小林靖雄教授および著者のほか今井忍教授をあげることができる。小林教授は，原価管理は要するに「原価を手段とする経営活動の管理」であるとする（前掲書，第 1 章）。また，今井教授の定義は「原価管理とは，原価を切下げる目的をもって，原価計算の方法および組織によって支えられた原価数値によって，経営管理組織