

損益計算と原価計算

内 山 力

一 は し が き

会計上の利益ほど複雑なものはない、と思うほどに利益は多面的な要素を含んでいる。現実には企業が公表している財務諸表上の利益が、どのような意味、あるいは性格をもつものかは、その利益がどのような会計処理・手続を経て出て来たものか、そして、その処理・手続がいかなる理論的裏づけをもっているか、ここまで逆上って検討しないことには判定しえないのである。まして、現実の会計計算の過程が、種々の処理・手続方法の組合せからなっており、しかも、性格的に相反するものが組合わされていることすらあるのであるから、その結果として出てくる利益の性格についての厳密な解釈は、ますます、難しいことになる。どのような性格をもった利益を計算するのか、いいかえれば、その利益で何を知らうとするのか、それによって処理・手続方法は異なってくるのである。こういった問題の解明こそ損益計算の中心課題である。

さらにその際、損益計算と密接な関係を持ちながら、独自の思考方法を持つ原価計算をも考察しなければならぬ。それなくしては、正確な損益計算はなしえないほどに両者は深い関係にある。損益計算および原価計算は個別企業たる私企業での計算である。課題は個別企業の損益であり、個別企業での原価である。しかし、個別企業は国民経済の構成要素であることから、当然のことながら、国民経済と不可分の関係をもっている。このことから、損益計算も、単に、私企業的観点からのみならず、国民経済的意味をもった利益の計算を目標にかかげることや、損益計算の社会的意義を重視する考え方が登場してくるのは当然のことともいえる。理論の体系が整えられれば整えられるほど、そして理論が深められれば深められるほど、企業利益の私的な性格と社会的な性格、あるいは利益の構成要素が明らかになってくるのではなからうか。

私企業は利潤を動機に活動を続けている。が、同時に、意識されるとされないとにかかわらず、社会的な役割を果している。企業活動の私的な面と社会的な面とでは、もちろん、一致しない点はあるが、一致する点も多分に存在するのである。だからこそ、利益をもって企業の国民経済的な経済性の尺度たらしめようとする見解も成り立つ訳である。本稿はこうした関係を、経済性、収益性の関係として把握し、さらにその上に、会計における損益計算思考と原価計算思考との関係をさぐって見ようとするものである。

二 経済性・収益性

損益計算上固有の利益概念はない。利益は損益計算上の目的概念である。どのような目的をたてるか、換言すれば、その利益で何を知らうとするのかによって、計算原則・手続・方法を決定しなければならないのである。

期間損益計算上の利益について、一般に、特定期間の業績の判断に役立つ性格、すなわち、尺度性と特定期間の可処分利益の増加分という性格、すなわち、分配可能性という二つの性格が問題にされる。¹⁾

「経済性の表現としての利益」という場合や、収益力の表示、あるいは「営業成績」とかいったことで利益が問題にされる場合は、実は、尺度性たる利益がその中心にとりあげられているのである。そして、損益計算の社会的な効果・影響などについていわれるとき、この尺度性が中心におかれていることが多い。シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) は経済性の表現としての利益に関して、損益計算の課題は、財貨の生産に必要なすべての仕事がいかにほど経済的になされたかを判定することであり、「この判定の目的は、不経済的なりと判った企業を経済的な企業にするか、またはこれを中止し、また……最も経済的な企業に対して……発展の可能性を与え、殊に、他の何よりも先ず国民経済の資本を使用できるようにしてやることである²⁾」といっている。また、ペイトン・リトルトン (W. A. Paton, A. C. Littleton) は、会計が社会的見地からも重要であることの一つとして、次のように述べている。「資本は公衆の利益に役立つような産業に、また、同一産業の中では経営者が資本を有効に利用しうる企業に流入すべきである。もしもある企業における資本が相当期間にわたって利潤をあげているならば、このことは多分、その資本が現存する需要に役立つような産業の中で有効に使われていることを意味するであろう。もしも、資本が長期間利潤をあげていないならば、それは、多分、資本が無能なものに委ねられているか、または、持続的な需要に役立つ産業に使われているということの意味するだろう。会計の社会的な重要性はそれゆえに、特に、損益計算書との関連において明らかである。何となれば、収益力についての信頼しうる情報は資本が有能なものの中へ流入し、また、不要産業から流出することに對して重要な助けとなりうるから³⁾」と。国民経済の見地から、利益について、資本の経済的な活用の指標という性格が注目されている。

私的個別企業の計算する利益が、資本の国民経済的活用 の指標たりうるのは、どのような関係からなのであるか。これを「経済性」と「収益性」の関係として検討してみよう。経済活動は最少の犠牲で最大の効果をあげようという理念のもとに営まれている。この犠牲と効果との関係、程度、または、状態について、「経済性」という用語が用いられる。「経済性」は経済学上の用語であるが、同時に、経営、会計学上の用語としても用いられている。経済性は程度あるいは度合を示そうとする概念であり、普通、経済性が高いとか、低いといった具合に用いられる。これは生産経済についても消費経済についても用いられるであろうが、ここでは、生産経済に限定して考察する。すなわち、生産経済単位としての企業についてである。生産経済と消費経済とは市場を通して結ばれており、その活動は、原則として、個々の経済単位の自由意志にもとづいている。

共同経済的観点から「経済性」を考えたならば、社会の要求するものを、最少の価値犠牲で、社会的必要量だけ生産することこそ、経済性を最高度に発揮する状態というべきであろう。「経済性」をこのような共同経済的な意味で、ここでは用いることにしたい。

この内容をいまま少し検討してみる。企業の本質は社会的に必要な財貨・用役を創り出す機関ということにある。社会の要求するもの、いかえれば、市場における需要に応ずるものを生産することが企業の仕事である。が、現に在る需要を意味するのみならず、潜在的な需要も含めてのことである。すなわち、消費者からだされた要求を受けて、新しいものを生産するだけでなく、企業の側で新規のものをつくり、これを宣伝して需要をよび起すことである。人々が潜在的に求めているものを企業が發明、生産して、宣伝し、需要をよびおこす、といったように、欲望があつてそれにこたえるのではなく、むしろ、ものを作って欲望を起させるといった方が現実的のようにさえ思える。この意味で、消費者が潜在的に望んでいるものを企業が生産して、消費者の潜在的欲望を目覚め

させ需要をよび起すことこそ経済性を増進させる重要な要素といふべきであろう。企業と新欲望の關係について、「経済における革新は新欲望が先ず消費者の間に内発的に現われ、その圧力に基きて生産設備の方向が変えられ」といふ風に行われぬ——われわれはかかる因果關連の出現を否定するものではないが……——寧ろ新欲望が生産者の側から消費者に教え込まれ、従つてインシュチヴは生産者の側にあるといふ風に行われるのを常とする⁵⁾といわれるゆえんである。

次に、財貨・用役の生産は最少の価値犠牲で行われることが要件である。できるだけ犠牲を少なくすることは経済性を高めるうえに欠くべからざる条件である。この点に、特に多く關係をもつのは企業の技術面である。与えられた目的に対して、いかなる方法を用いたら、最も少い犠牲（費用）で済むかが主要な問題となる。所定の製品を生産するのに、どのような方法によつたら原価を最も低くしうるか、という問題である。換言すれば、一単位の価値犠牲で最大の効果を生むにはどのような方法によつたらいいかということである。従つて、生産力が研究対象の中心となる。生産力は、生産設備・原材料および労働力等から構成される。どのような設備を用い、いかなる原材料を、どのように使用するか、等々はすべて技術の問題である。だから、技術的進歩は生産力に直ちに影響してくる。しかし、技術は、技術的にいかにすぐれたものであつても、それを採用するかどうかは技術の側からは決定しえないことであり、経済的に成りたつかどうか、いわゆる経済の側から決定される⁶⁾。技術の本質が方法だからである。活動を合目的に導く方法としての技術の發達は合目的性の増大に他ならない。より少ない犠牲で、質的に、量的に、以前と同じ製品を、いや、更によりよき品質で、しかもより多くのものをという経済的要請にそつため、技術は研究対象となる。いわゆる合理化運動の一領域である。

市場の要求する財貨・用役を、最少の犠牲（費用）で生産することは経済性の増進であるが、さらに、生産量

の面も考慮しなければならぬ。われわれが生活していく上に各種の財貨・用役を必要とするが、いずれも必要限度がある。時により時代により財の内容は異なるが、依然、必要量には限度がある。この必要量を超えて生産することは無駄であり、これに費された費用は、実は、損失である。財の価値は、最終的には、財の有用性と稀少性に由来している⁷⁾。必要量を超えた生産は、価値の生産ではなく、むしろ、価値の破壊となるといえよう。

共同経済的「経済性」を上述の如き意味に解するのであるが、現実に企業が活動しているその直接的動機は利潤の追求である。より多くの利潤を得ることこそ私企業の究極的目的である。企業の利潤獲得力の程度の表示に關して、「収益性」という概念が用いられる。「収益性」は企業の利益に關係しており、その利益を契機に生れてくる概念である。これに對して、経済性は企業の利益を契機にしているものではない。収益性の向上が個別企業の利益、いわゆる私経済的利益の増加としてあらわれるとすれば、経済性の向上は社会的利益、いわゆる共同経済的利益——把握しようとすれば——の増加としてあらわれる、といった關係にある。

収益性と経済性の關係は、収益性の向上が即経済性の向上であることもあるし、経済性の向上とならないこともある。しかし、経済性の向上は常に収益性の向上の要因となる。たとえば、新製品が造られ、新しい需要をよび起し、企業の収益性が向上する場合や、新技術の導入による原価の引下げ、あるいは原価は変わらないが品質が向上する場合等々技術面を主とした改良進歩は収益性、経済性が、共に、向上する重要な要素である。

生産過剰が原因で収益性が低下するような場合、個々の企業が収益性低下を防ぎ、企業の存続を安全にするため、あるいはさらに積極的に繁栄をはかる意味で、市場統制を目的として企業間で何らかの協定を結び、あるいは企業集中が進められ生産の過剰が抑制されることがある。この抑制が社会的必要量にとどまれば経済性の向上となるが、それ以上に生産が抑制されたり、独占的に価格の引きあげとなったりすれば、収益性の向上にはな

ろうが経済性の向上ではない。また、技術的改良により生産は向上したが、同時に労働が以前より強化されたとすれば、収益性は向上しても経済性の向上ではない。強化された労働分に見合う賃金を増やして、なお以前より収益性が向上したのであれば、それが技術の改良からの収益性の向上であり即経済性の向上でもある。

経済性と収益性の向上についてこのように解するものであるが、要するに、何らかの犠牲の上に立つのであれば、収益性の向上はあっても、経済性の向上たりえないのである。

さらに、収益性、経済性と密接な関係にある「生産性」について考察する必要がある。生産性は生産力にかかわる問題であり、生産のために消費されたものとそれによって生産されたものとの比率としてあらわされる。いわゆる生産についての能率であり、経営体の生産に関する合理性の問題である。生産性の表示は物的にも価値的にもなしうるであろうが、普通、物的な表示、それも労働投入量の単位当りの生産量、すなわち労働生産性が問題にされている⁸⁾。しかし、企業内ではそのみでは不十分であり、出来る限りその他の原価財も考慮しなければならぬ。現に用いられている、製品一単位に要する原価財の量を示すいわゆる原単位は実是一種の生産性表示なのである。また、生産性を価値的に見れば費用の問題に関連して来、生産性の向上は費用の低下を意味する。が、企業の外的条件、たとえば原材料価格の影響からくる費用の低下は企業の生産性向上を意味するものではない。生産性向上は企業内部の努力で費用が低下した場合についていえるのである⁹⁾。

企業の生産性は、使用設備、原材料の選択その使用方法、そしてそれを効果的にするための組織的問題等が結集されたものである。要するに生産性は、物的に見るにせよ、価値的に見るにせよ、広い意味で企業の生産技術的側面の問題であるといえよう。

生産性と経済性・収益性との関係はどうか。生産性はこれを企業の技術的側面の問題とみれば、この問題は技

術と経済性の関係、および技術と収益性の関係として考察することが許されよう。技術は、経済性の問題の範囲より広い範囲にわたるけれども、常に、経済の規制をうけているといえる。共同経済的利益に反しない改良進歩によってもたらされる生産性の向上は、常に、経済性の向上となり、同時に収益性の向上となる。しかしながら、収益性が向上するのは必ずしも生産性の向上のみによるとはいえない。生産性は企業の内部的努力にかかわるものであるが、収益性はそれのみならず企業の外部的影響もすべて包含されるからである。収益性は利潤に関するものであるが、生産性は生産技術に関するものである。「生産性は技術的進歩の尺度である¹⁰⁾」といわれるゆえんでもある。

「企業の収益性に直接影響する要因は生産性以外に種々の要因がある。しかし、企業の収益性を長期的かつ根本的に決定するものは生産性である。この意味において、企業の……収益性・生産性は、長期的には、一致すべきものである。」¹¹⁾ 生産性は経済性の向上に結びついている。したがって、たとえ、現に計算される企業の収益性が即企業の共同経済的経済性を意味するものではないにしても、少なからず経済性に関係をもっているということはいえるのである。

- (1) 森田哲弥「期間利益の分配可能性と尺度性」(一橋学会編一橋大学研究年報『商学研究4』昭三五)
- (2) シュトマーレンバッハ・土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』七三頁—七四頁、昭二八 E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 7 Aufl., S. 93.
- (3) W. A. Paton and A. C. Littleton, An introduction to corporate Accounting Standards, p. 3. ペイタン・リトルトン・中島省吾訳『社会会計基準序説』五頁
- (4) 『経済学大辞典I』(東洋経済新報社)二七九頁大熊信行「経済行為」
- (5) シュンペーター・中山伊知郎東畑精一共訳『経済発展の理論』一六五頁

- (6) シュンペーター・中山伊知郎東畑精一共訳『前掲書』二九頁—三〇頁
- (7) E. Schmalerhach, a. a. o., S. 4. ンチパーレンパンハ・土岐政藏訳『前掲書』七頁
- (8) 『経済学大辞典Ⅱ』（東洋経済新報社）一五一頁篠原三代平「生産性の概念」、『前掲辞典Ⅰ』三〇一頁高宮晋「企業経営」
- (9) 『前掲辞典Ⅰ』三〇一頁高宮晋「企業経営」
- (10) ジャン・フーラスティエ・酒井一夫訳『生産性』一三頁
- (11) 『前掲辞典Ⅰ』三〇二頁高宮晋「企業経営」

三 損益計算と原価計算

企業の収益性を測定するための要素の一つは利益である。収益性は企業の経営成績を判定する基準の一つであるから、そこでの利益は、当然のことながら、経営成績を判断する尺度たりうる利益でなければならない。期間損益計算に課せられた一つの目的はそのような利益を計算することである。損益計算の方法として、一般に、二つの形態が考えられている。その一つは、収益と費用を比較してその差額として利益ないしは損失を算定する、いわゆる損益法とよばれる方法である。他の一つは、論者によりその説くところは多少の相違があり、必ずしも一致している訳ではないが、原理的には期首と期末における資本の比較による、いわゆる財産法とよばれる方法である。¹⁾しかしながら、経済的基盤の変遷や計算目的的要請から、「企業の会計は財産法から損益法へ発展したのであって、近代企業の会計においては損益法が特に重視されている。²⁾」現在、期間損益計算制度は損益法を中心に成立している。基本的結果から総合的に損益を把握する財産法に比し、利益を源泉的に把握する損益法は

経営成績の尺度としての利益を計算目的とする場合特に有効となる。

ところで、「経営成績」の内容を構成するものは何か。経営成績を示す利益の構成要素として何を考えるべきか。この検討は他にゆずるとして、企業は、原材料の購買、製品の生産、貯蔵、販売等いわゆる営業活動や、それを可能にするために必要な財務活動等々多面的な活動を行なっている。同時に偶発的な損失を蒙ることもある。最終的には、どのような損失であれ、企業の蒙むった損失のすべてを補填して、なお利益がなければ企業はなりたない。この意味で、「企業の全生涯における経営活動の全収益性を決定する要素としては、期間的損益ばかりでなく、非期間的損益も顧慮されなければならない」として、企業本来の活動に由来するものであれそうでないものであれ、また、今期のものであれ前期のものであれ、臨時的偶発的なものであれ、とにかくその期に判明したものはすべてその期の損益計算に入れなければならないとする包括主義の考え方が出て来るのである。が、しかし、このようにして計算された期間利益がその期の経営成績を正しく示していないことは明らかである。各期間の利益が、それぞれに、その期間の業績判断の尺度となりうるためには、その期の経営活動と関係ないものを除かなければならない。当期業績主義の観点がこれである。しかしながら、当期業績主義的利益と包括主義的利益との対立は、単に、短期的観点と長期的観点との対立というだけでなく、期間利益の持つ尺度性と分配可能性という二つの性格の対立が顕現されたものであることはすでに明らかにされている。⁴⁾現在、一般に、とられている諸基準をそのまま受け入れるとすれば、当期の業績判断に役立つ尺度性としての期間利益の構成要素はすべて、分配可能性としての期間利益の計算には参加するが、分配可能性としての期間利益の構成要素がすべて尺度性としての期間利益の計算に参加する訳ではない、という関係にある。

いずれの性格を持つ利益を計算目的にかかげるにせよ、期間損益計算の特質は「期間計算」ということにある。

これに対する原価計算の關係はどうであろうか。原価計算はそもそも損益計算と密接な關係をもって生れて来た。原価計算的思考のそもその起源は工場制度の出現にある。工場制度が生れ、生産は企業家の指揮のもとにおかれるようになった。企業家は原価を超える価格で売却することで利益をうるという目的で、賃金を支払い、原料を購入し、生産を管理した。しかし、自己の支出を計算して所得と対比して見ないことには成功したかどうかも知りえず、製品価格の決定もできない。このようなことから原価計算の必要が生じた。「工場制度から産まれた原価計算の問題は、実は、何が利潤であるかという損益計算の問題であり、また、自由競争による仕事の獲得にかかわる一つの価格決定問題であったのである。企業家の関心が生産物の原価算定にそがなければならないならなかった理由は、これによって、第一には、注文引受価格を定めることができ、第二には、必要に応じて製品の棚卸価額を評価する基準を得、第三には、すでに販売したる製品の原価を知ることが得て、かくして以て、真正利潤の算定と販売価格の決定に役だたしめるためであった。」⁵⁾とリトルトンは述べている。

原価計算が商業簿記と結びつくことで、原価会計（原価計算制度）が確立されるのであるが、これに達するまでには幾段階かを必要とした。工場制生産の初期、工場制手工業のもとでは、材料、賃金、経費等の生産諸要素を勘定面へ集計しているが、生産工程は無視されており、仕掛品、製品は商業簿記における商品勘定と同じに扱ひ、損益計算はすべてこれらを評価して行なっている。「ここでの損益計算はその内容に生産費の諸要素を含むにかかわらずその損益計算形式は飽迄商業簿記的である。」⁶⁾生産工程のいわゆる内部記録として設けられた詳細な補助簿には覚え書きとしての労務者管理、在庫品管理の任務を負わせたのである。⁷⁾これに続いて機械による生産を主体とした工場制工業において、材料費、賃金、それに間接費まで含め、計算が工程別に行われて、ここに、原価計算の確立を見るが、継続的なものでなく必要に応じて行われ、損益計算は従来の商業簿記的形式と大差な

く、原価計算は価格決定および原価管理のために行われたもの、原価計算は継続的に行ったが複式簿記と結びついていないもの等を経て、遂に、複式簿記に結合し損益計算と直結した原価計算、すなわち、原価会計の確立を見るのである。⁸⁾

ところで、原価計算確立のメルクマールは間接費に求められている。原材料、賃金の計算は早くから行われていたが、間接費は最初原価として計算されず損益計算項目の損失と考えられていた。⁹⁾ 原価計算の必要をうながした直接的内容は間接費（主として機械の減価償却費）であった。原価計算を生ぜしめた原因が機械の出現により増加した固定資本に求められている。「原価計算制度確立の物質的基礎は間接費、就中固定資本の減価償却費にある。生産における固定資本の重要性は間接費の原価性の認識に到達した。誠に固定資本の運動は工業簿記とその否定¹⁰⁾ 揚棄形態たる原価計算制度との生みの親である。」とか、原価計算は機械の児である¹¹⁾ とかいう見解がそうであり、リトルトン教授は「原価計算は産業革命の一つの産物であった¹²⁾」とも述べている。これに対して、「機械や固定資本を原価計算の成立原因とみるならば、やはり、産業革命期に原価計算の成立期をおかなければならないという結果におちいる。¹³⁾」そして、原価計算を産業革命の産物の一つという「リトルトンの主張はあまりに通り過ぎではなからうかと思う。¹⁴⁾」として、原価計算の確立したのは、機械の減価償却費を主とした間接費を原価として計算に入れたときであり、そうならしめたその物的基礎は自由競争が極限に達したことにあり、とする宮上教授の見解がある。¹⁵⁾

固定資本の増加、競争の激化、これをもたらした遠因は工場制生産、機械の出現に求められようが、身近に原価計算制度確立の必要をせまったのは固定資本の増加と競争の激化であったといえよう。

これに関してリトルトンは次の如く述べている。「固定的設備に巨額の資金が投ぜられることは、必然的にこ

れにとまなう費用の分析に人々の注意を向けた。生産が部門化され、同時にまた統合化されるにつれて、その維持、操業、管理にかかわる諸費用がますます複雑化し分化してきた。これを一言にしていえば、「間接費」が産れてきたのであった。動力が利用されるにしたがい労働に対する間接費の割合は増大の一途をたどっていった。かかる状態はそれ自体一つの問題を産みだしたのであった。激烈なる自由競争にうちかつかつ経営上の秘訣は大規模生産における間接費のうちにあることが発見され、これにとまなうて会計の任務は大いに加重されてきた。原価および費用の分析はますます関心をひくにいたった。単位生産力を増進するために、生産における無駄と不利益を排除する研究は一そう進められてきた。これが原価計算である。それは費用を合理的に分類し、それを生産物各单位に割当ててを目標とする計算であり、収益の単位とこの収益を産みだすためになされた原価費用の単位とを正確にむすびつけようとする計算なのである¹⁶⁾と。

まこと、原価計算は歴史的に多くの任務を負わされていた。注文引受価格の決定、原価管理および損益計算に必要な原価の算定等がこれである。原価計算が損益計算と直結したことで原価会計が確立されたことはすでにふれたところであるが、損益計算は原価計算を包摂することにより、従来「商業利益計算方法」とし発展した総括損益計算制度は、そこに、工業利益計算にふさわしい形態として総括期間損益計算の口別計算化という方向へと発展して¹⁷⁾いくのである。反面、原価計算は損益計算と結合することで制度として確立されたが、全面的損益計算に身をゆだねてしまった訳ではなく、損益計算のわくからふみ出して独立的発展をとげている。

期間損益計算が「期間計算」であるのに対して原価計算は給付単位計算である点両者は別個の性質を有している。この関係を検討して見よう。原価計算は「一定の目的のために一定単位の経営給付にかかわらしめて、この原価を記録し、配分し、解説する行為を意味する¹⁸⁾」あるいは、「原価計算とは経営の要求に応じて、給付の出来

高との関連において原価を計算することである。¹⁹⁾と定義されている。給付に關係づけて原価を計算することによる特徴があるといえよう。シュマーレンバッハも「一般に原価について論ずるとき一給付單位に對する原価の計算は吾々の目的となる²⁰⁾」といっている。しかし彼は原価計算を給付に關係づけるのに原価のみならず収益をも關係づけて單位給付のもたらす利益の計算にまで擴張している。彼は「吾々の計算を原価のみでなく、製品の一個すなわち、一給付單位が吾々にもたらす処の利益を計算するところまで擴張しても、之れまた原価計算の内に含めるのである。²¹⁾」といい、また「原価計算としては給付單位の原価を決定する計算なりとするが、これ以外に都合のよいときは給付單位に生じた売上または利益を決定するを辞さないのである。²²⁾」ともいっている。収益をも計算して利益の算定を行うにしても、給付單位当りであることから、企業全体の期間損益計算とは異なる。損益計算は一定期間に生ずる費用と収益の計算をなし、原価計算は原価と給付とを一つの対象物、すなわち給付單位に投影するのであるから、損益計算を期間計算、原価計算を個別計算または給付單位計算とよんだ方がよいかも知れない、とシュマーレンバッハはいっている。レーマンは原価計算を経済的客體計算(wirtschaftliche Objektsrechnung)²⁴⁾とよんでいる。

要するに、「原価計算と損益計算は全く別個の性質を有する。²³⁾」のである。が、損益計算が与えられた目的利益の算定に努力するように、原価計算も与えられた目的にそう原価の計算に努力するのである。この意味で、損益計算上必要な原価が要求されたならば、原価計算はそれにふさわしい原価の計算に努めることになり、この点では損益計算と原価計算は完全に結びつくのである。

(1) 岩田巖著『利潤計算原理』黒沢清著『会计学の基礎』一五頁以下 黒沢清著『近代会計の理論』五一頁以下 山下勝治「損益計算方法とその形態の發展」(黒沢清他編『損益計算論』三頁以下) 飯野利夫「財産法の計算原理」一橋論叢三四

- 巻五号 武田隆二「財産法と損益法の類型的考察」国民経済雑誌一〇三巻三号 森田哲弥「財産法の損益計算方式」ビジネス・レビュー九巻二号
- (2) 黒沢清著『会計学の基礎』二二頁
- (3) 黒沢清著『近代会计学』三四一頁
- (4) 森田哲弥「期間利益の分配可能性と尺度性」(一橋学会編一橋大学研究年報『商学研究4』)
- (5) リトルトン・片野一郎訳『会計発達史』四三八頁
- (6) 宮上一男著『工業会計制度の研究』一四頁
- (7) 宮上一男著前掲書二頁
- (8) 宮上一男著前掲書二九頁リトルトン・片野一郎訳前掲書四八八頁
- (9) 宮上一男著前掲書二二頁、二九頁リトルトン・片野一郎訳前掲書四八八頁
- (10) 木村和三郎著『原価計算論研究』二五頁、(宮上一男著前掲書三三頁)
- (11) 松本雅男「米国における標準原価計算の発展」一橋論叢二一卷三・四号四一頁
- (12) リトルトン・片野一郎訳前掲書四三八頁
- (13) 宮上一男著前掲書三四頁
- (14) 宮上一男著前掲書三〇頁
- (15) 宮上一男著前掲書三六頁
- (16) リトルトン・片野一郎訳前掲書四三九頁四一四〇頁
- (17) 山下勝治著『新版会计学一般理論』三二頁
- (18) 松本雅男編著『原価計算詳解』三頁
- (19) 山辺六郎著『最新原価計算精説』五頁
- (20) シュマーレンパツハ・土岐政蔵訳『原価計算と価格政策』一六九頁
- (21) シュマーレンパツハ・土岐政蔵訳前掲書一七〇頁
- (22) シュマーレンパツハ・土岐政蔵訳前掲書一六九頁
- (23) シュマーレンパツハ・土岐政蔵訳前掲書一六九頁
- (24) 山辺六郎著『レーマン原価計算』三二頁
- (25) シュマーレンパツハ・土岐政蔵訳前掲書一六七頁

四 原価と費用

原価には大別二様の意味があるようである。その一つは各種の用途にあてられた企業資本の投下額を意味する。たとえば、製造、販売に必要な材料設備等々のいわゆる生産手段取得のために充てられた企業資本の額、あるいは投資にあてられた企業資本の投下額を投資項目の原価という場合等々である。企業資本の用途はいろいろに分かれる訳だがこのうち、生産手段の取得に充てた資本額はいずれは消費されて費用となり収益をもって回収される。通常、原価という場合、主として、かかる用途にあてられた資本投下額を意味することが多い。第二の意味は原価計算上の原価である。原価計算上の原価概念は、一定単位の経営給付生産のために消費された財貨、役務を貨幣価値で表現したものをいうのであり、本来的に投下資本額を意味するものではない。すなわち、原価は貨幣価値で表示するけれども消費された財貨、役務に対する貨幣支出額を基準にすることを意味してはいない。その価格（いわゆる計算価格）は目的によって異なってくる。原価計算上の「原価」は原価計算においては目的概念であり、目的が与えられそれにふさわしい原価を計算するのが原価計算である。たとえば、売価決定、あるいは注文引受価格の決定に必要な原価を要求されたならば、時価を評価基準に用いることにならうし、歴史的原価によっている損益計算に必要な原価を要求されたならば、歴史的原価をその評価基準にしなければならない。かくて「相異なる目的のためには相異なる原価を」ということになるのである。

期間損益計算に役立つ原価の計算のために、損益計算に直結した原価計算がいわゆる原価会計であるが、原価計算は給付単位計算あるいは客体計算をその特質とするところから、企業を一体とせる収益、費用の期間計算で

ある損益計算とは性格を異にする。そのことから、同じく財貨の費消であっても、損益計算上の費用とはなるが、原価計算上、原価とならないもの、あるいは損益計算上費用であると同時に原価計算上の原価となるものが出てくる。費用であるが原価とならない部分についてシュマーレンバッハが中性費用とよんだことは周知のとうりである。³⁾

原価が収益獲得のために費消されたとき費用に転化する。費用は収益獲得という目的でなされた費消である。収益に結びつかない費消は、この意味で費用から区別された、損失である。費用が目的概念であり相対概念であるといわれるゆえんである。⁴⁾シュマーレンバッハは「費用は、企業の計算にとって、予定の目的によるものであるかどうかを問わず、また企業自体の経営内であると企業外部におけるかを問わず、破壊されたか、そうでなければ喪失された財貨の価値を意味する。」⁵⁾と云って、費用と損失を区別していない。たとえ、損失といえども、最終的には収益によって補填しなければならず、収益から回収補填されるという意味では同じといえるかも知れない。が、基本的な概念を厳密に規定していつてこそその本質を知りえ、ひいては損益計算を精密なものにすることがないのである。

- (1) 高橋吉之助「費用会計」(日本会計学会編『近代会計学の展開』一〇二頁一〇五頁)
- (2) 山辺六郎著『最新原価計算精説』二八頁
- (3) シュマーレンバッハ・土岐政蔵訳『原価計算と価格政策』一七二頁
- (4) 山下勝治著『新版会計学一般理論』三六頁―三七頁
- (5) E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 7 Aufl., S. 126. 土岐政蔵訳『動的貸借対照表論』一二六頁

五 正 常 性

企業本来の目的である営業活動のための費用は損益計算上の目的費用であり、購買、製造、販売、管理活動の費用である。原価計算上の「原価は、一般に一定単位の経営給付の購買、製造、販売のため費消される財貨、役務の経済価値額である。」¹⁾といわれる如く、決して製造原価にとどまるものでない。いわゆる総原価の範囲までがとりあげられるのであり、これは損益計算上の目的費用と範囲を一にする。

原価は経営給付に関連して費消された経済価値であるが、ここで注意すべきことは、それが決して現実に費消された経済価値がすべて原価を構成するのではなく、「正常的」なものだけが原価となる、という点である。すなわち、「規則的に発生する原価財の正常的な費消のみが原価となる」²⁾のであり、質的異常費消(天災、火災等)と量的異常費消(規則的に発生するが発生額が異常な場合、異常仕損等)は原価を構成しない。正常性の判定は「当該原価財の費消を予測しうることを前提条件として、一定期間の総合的な平均理念を基礎にして」³⁾なされる。原価計算基準でも「原価は、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として把握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない」といつている。

原価の正常性は、歴史的原価が偶然的原価であることから来る諸欠陥を排除しようという、個別企業の立場からする、一連の原価思考の歴史的所産なのである。⁴⁾が、同時に、社会的な性格を示している。すなわち、企業は社会経済的な規制を受けつつ、そのもとで自ら存立を主張しており、社会的要求を無視したり、誤まった方向への生産は、社会経済的規制により、存立を否定される結果になる。存続していることは当該産業部門内において

平均的生産性あるいは能率性を保持している証拠である。このことから、企業にとつての個別的、特殊な危険とか費用は、当然に生産物の原価になる、といったものではない。当該業種間の平均的なものあるいは当該企業の正常的な範囲のもののみが、社会経済的規制の下において正当に原価となりうる。個別企業における正常性はもちろん当該業種間の平均性と同じではないにしても「このような正常性は、長期的にみると同一業種経営の平均性に密接に結びつく性格のものである」⁵⁾。こういった意味で正常性は実は社会的な性格を帯びているのである。さらに一歩進めて「当座標準原価のみを真実の原価とみ、不能率にもとづく原価差額を非原価とみる見解⁶⁾」は、上述の意味からするとさらに強く社会的な性格を持つものといえよう。さて、原価計算は原価管理目的に用いられ、標準原価という用具を造り出した。原価管理自体は所定の計画から原価がはずれないようにすることにあるが、ひいては原価の引下げに役立っている。この原価能率をよくすることは、主として、企業内の広い意味での生産技術的問題であり、まさに、生産性の問題である。このことから、管理的場における原価思考は実は技術思考に連なるというべきであろう。

わが国の財務諸表準則の示す損益計算書は区分表示法をとっている。すなわち、営業区分と営業外区分との二つに分けている。これの基本的な考え方は「期間にのみ対応するもの、したがってその対応関係がたんに財務会計的なものと、財務会計的であるとともに、さらに原価計算的、より正しくは総原価計算的対応関係にある、いつて見れば二重の対応関係にあるものとを区別せんとするのが、この区分表示の根底にある考え方なのである」⁷⁾。営業収益に対応するものとして、営業区分へは総原価の構成要素のみが収容され、非原価ははじき出される。従つて原価性の基準から、正常的なもののみが収容され異常なもの排除されて営業外区分へ入つて来る。営業外区分へ入つてくるものは非原価である費用と損失ということになる。当期業績主義のもとでは、前期損益修正項

目、臨時的、偶発的損益項目は営業外区分からも排除され、結局利益剰余金計算書へ収容される。まさにここでも期間損益に関し一部の項目について、正常あるいは経常的なもののみを損益計算書に収容し、その年度の経常的経営活動に直接関係のないものは排除しようとする考え方が働いているのである。それは当期業績主義では、企業のその期の業績を示す利益の計算を目的としているからであり、しかもその底に経常的収益力を知らうとする考えがひそんでいるからである。まこと、正常性あるいは経常性は原価思考においてのみならず期間損益思考にとっても重要な意義を持っているというべきであろう。

- (1) 松本雅男編著『原価計算詳解』一八頁
- (2)(3) 松本雅男編著前掲書二〇頁
- (4) 岡本清「原価概念の正常化」(会計八四巻二号)
- (5) 山下勝治「原価能力の原理」(黒沢清・柳川昇編『原価及び原価管理の理論』一一頁—一二頁)
- (6) 松本雅男前掲書二〇頁
- (7) 飯野利夫「損益計算書区分の原則」(企業会計原則詳説、同文館、九八頁)

六 む す び

損益計算は期間計算であり、原価計算は給付計算、ないし対象計算であって両者は性格を異にする。が、損益計算は原価計算思考をとり入れることで、費用・収益の単なる期間対応のみならず給付を媒介とした対応をもとり入れ損益計算の精密化が進められた。原価計算は、当初より、管理的性格をおびていたが、積極的に、経営内

部の生産過程の原価管理に用いられ、これが最終的ねらいは原価引き下げであり、原価能率の引上げである。すなわち、生産性の問題である。このことから原価思考は技術思考に連なる。

生産性向上は収益性の向上要因であり経済性の向上である。原価性は費消された財貨、役務の価値の給付への凝着関係の問題であり、ここに基準の一つとしてでてくる正常性は原価思考の固有の掘り下げである。個別企業の場合でありながら社会的平均的性情を帯び、共同経済的経済性の問題に関連してくる。がたとえ原価理論では歴史的原価が偶然的原価であるとして偶然性を排除したにしても、私企業の立場での損益では、その偶然性からくる損益も企業の損益である。景気の変動をねらってそれからえた利益も私企業の観点から利益となる。収益性を示すための利益へこのようなものも当然に含まれる。国民経済見地から企業の経済性を問題にする場合はこのような利益は利益とはみなされないであろう。国民経済的経済性を云々する場合に、費用の評価基準として時価をとるのはこのためである。