

## 原価会計の統制機能について

西村, 明

<https://doi.org/10.15017/4475325>

---

出版情報：経済學研究. 48 (3/4), pp.75-89, 1983-07-10. 九州大学経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 原価会計の統制機能について

西 村 明

## I 原価会計における原価の二重性

前稿<sup>1)</sup>において、今日、管理会計が標準原価計算・直接原価計算から機会原価計算に重点を移行しつつある傾向を指摘し、その現実的意味について論述した。つぎに、こうした傾向が原価会計の領域において具体的にどのような変化が生じているのか、あるいはそうした転換のなかで原価概念や原価計算の構造にはどのような変化が生じているのかを分析しなければならないのであるが、その前にどうしても原価概念にかかわる基本的な理解をある程度明確にしておく必要があるように思われるのである。そこで、前稿との関連でいえば主題から少々それるのであるが、今後の分析のために、本稿において会計の統制機能の視点から原価概念を検討しておこうと思う。

さて、原価概念ほどこれまで多様に規定されてきた概念も少ない<sup>2)</sup>。経済学者は、生産費論や限界効用論、機会原価論（選択の理論）でもって原価を考察してきた<sup>3)</sup>。そうしたなかで、とりわけマルクスは労働価値論を踏まえて、費

用価格 (Kostpreis) 論を展開し、原価の本質を明らかにした。こうした種々様々な経済学的な考察の影響のもとに、会計学者もまた、価値と関連させて原価を問題にしてきた。たとえば E. シュマーレンバッハは、限界効用的な価値論の影響を受けて、経営価値を基礎にして費用と原価をとらえ、期間損益計算としての費用（貨幣支出に依存するもの）に対置させて、製品原価計算としての原価を考えた<sup>4)</sup>。これに対して、別の論者は、価値的規定にとらわれることなく、ただ貨幣支出のわく内で原価をとらえた。コッホは、シュマーレンバッハのような立場に立った原価概念を価値的原価概念 (den wertmäßigen Kostenbegriff) とし、貨幣支出的なものを支出的原価概念 (pagatorischer Kostenbegriff) と呼んでいる<sup>5)</sup>。以上のように、会計上問題とされている原価概念は、究極的には貨幣支出との関連性を抜きにしては考え

1) 拙稿「会計の統制機能と管理会計」『経済学研究』第46巻第5・6合併号、189頁以下参照。

2) R. R. Roemmich & D. W. Baker, Concepts of Costs (ed. by H. A. Black and J. D. Edward, *The Managerial and Cost Accountant's Handbook*, 1979, p. 43).

3) 馬場敬治「原価に関する二、三の理論的問題について」『経済学論集』第3巻第7号、13頁以下、「原価に関する若干の基本的考察」『経済学論集』第6巻第12号、1頁以下参照。

4) 「原価計算内における経済的価値は経済的選択可能性のうちからその時の最も経済的なものを決定し得る為に諸財、即ちここでは原価財、給付財及びその構成要素に与えるべき数字的な金額である。多くの評価のうち、経済的選択可能性の中で経済上の最有利を誘致するものは最良でしかも正当なるものである。」「或財が経営に対して有する価値は経営価値である。之は総ての原価計算的及び価格政策的討究の根本的基礎である。」(E. Schmalenbach, *Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 6 erweiterte Auflage, G. A. Gloeckner, 1934, S. 9, 10. 『原価計算と価格政策』, 土岐政蔵訳, 1951年刊, 14頁, 16頁。)

5) H. Koch, *Grundprobleme der Kostenrechnung*, 1966, S. 14~15. なおドイツの原価概念およびコッホ批判については、E. Kosiol, *Kostenrechnung der Unternehmung*, 1979, S. 21 ff. 参照。

られないのであるが、経済学的な概念規定の影響を受け、また会計目的の多様性と関連して、種々様々に規定されてきたのである。

そこで多くの論者は、原価概念を目的関連的な概念としてとらえ、その多様な形態をとる原価概念の現実のあり方を肯定し、そしてその多様性に共通する性格のなかに原価の本質をみようとしてきた。一般的には、原価計算は、つぎのような計算目的に関連しておこなわれている。1. 製品（あるいはサービス）の原価計算（損益測定）、2. 価格計算、3. 経営活動の調整（coordination of operation）、4. 業績評価、5. 意思決定などである<sup>6)</sup>。こうした原価計算の目的にかかわって、財務会計上の原価、価格計算上の原価、経営管理上の原価など（実際原価、見積原価、予算原価、標準原価、直接原価あるいは機会原価など）が問題となってくる。スタールマン・ラッセルは、こうした多様な原価概念のあり方を踏まえて、原価会計の目的をつぎのように述べている。「原価会計の目的は、資源インプットをえるために生じた原価、これらのインプットを加工するためにおこなわれた活動と工程と、これらの活動から生じてくる製品ないしサービスのアウトプットとのあいだの関係を記述することである。」<sup>7)</sup> この観点に立てば、「資源のインプットをえるために生じた原価およびこれらを加工するためになされた活動・工程」にかかわる原価の動きのなかに、原価の本質があるということになる。しかしながら、こうした原価の規定は、現実に機能している多様な形態をとる原価を説明したことにはならないし、なんら原価の本質的な関係

を明示するものでもない。共通性は、必ずしもその事物の本質ではない。現実の会計の世界では、たしかに原価概念は、目的との関連で多様な形態をとっている。単に支出的な内容ばかりか、仮構的な内容や制度的な内容さえももっている。しかしながら、われわれが会計上の原価を問題とする以上、単に計算目的との関連について言及する前に、まずもって会計システム（一応ここでは貨幣を計量単位として複式記帳法によって資金の運動とその成果を系統的、全面的に計算・反映し、統制する計算体系としておく。）<sup>8)</sup> と原価との関連性を明らかにする必要があるように思われるのである。

これまで原価概念を問題とする場合に、多くの論者は、単なる計算的な意味での原価を議論の対象としているのか、それとも会計システムにかかわる原価を対象としているのかを明確にしないまま議論してきたように思われる。たとえば先にみたシュマーレンバッハは、原価を費用の期間計算的な概念に対立させて給付単位計算（対象計算）にかかわる概念として規定してきたが<sup>9)</sup>、このような規定によっては、原価の会

8) 拙稿「前掲論文」、192頁。

9) それゆえ、シュマーレンバッハにとっては、原価を会計的につかみなおす（あるいは費用と関連づける）ために、中性費用（Neutraler Aufwand）、付加原価（Zusatzkosten）という概念が必要となってくるのである。（E. Schmalenbach, a. a. O., S. 116.）なおドイツにおいては、成果計算（Erfolgsrechnung）と原価計算（Selbstkostenrechnung）との関連（＝結合）について、レーベンシュタインは、形式（共通の簿記システム上の関連、原価計算と成果計算との関連）と実質（計算要素の関連、費用と原価との関連）からみて、形式的・実質的の二元論、形式的・実質的一元論および形式的二元論・実質的一元論などの諸説があることを説明し、自らは「実質的の二元論（計算要素の二重性、原価と費用との相違）のもとでの形式的二元論（簿記システムにおける原価計算と成果計算との統一）」（括弧内は引用者による）を主張している。（R. Löwenstein, *Kalkulationsgewinn und bilanzmäßige Erfolgs-*

6) J. C. Stallman & T. A. Russell, *Historical Development, Uses and Challenges of Cost Accounting*, (*ibid.*, p. 26).

7) *Ibid.*, p. 35.

計的な意味は少しも明らかにならない。この場合には、費用という会計的な内容に計算的な原価が対置させられているだけで、原価のもつ会計的な意味内容は不問に付せられたままである。それゆえ、会計上の原価を問題とする場合には、会計システムのなかにある原価（いわゆる原価会計 *Kostenrechnung*）と、そのシステムには関連しながらも、単に計算として存立している原価（単なる原価計算 *Kalkulation*）とを概念上区別して、広い意味での原価会計（*Kostenrechnungswesen, cost accounting*）における原価の二重性の構造をまず明確にしなければならない<sup>10)</sup>。会計システムのなかで問題となる原価は周知の通り、製造勘定において捕捉されたものであり<sup>11)</sup>、期間損益計算と結びついて、費用と同一基盤に立つものである。その意味で、費用との対立性においてではなく、同一性において原価がとらえられなければならない。後に詳細にみるように、会計上の原価は、たとえ給付単位計算を内包して成立しているとしても、やはり期間損益計算に直接的に規定されているのに対して、計算上の原価は、会計システムに関連しながらも、会計という計算形式に拘束されることなく、それ自体計算目的によって多様に計算された原価である。

*rechnung in ihren gegenseitigen Beziehungen,*  
G. A. Gloeckner, 1922, S. 43, 142.)

10) 長谷川安兵衛氏は、すでに早くこの問題に注目し、単に原価要素を計算する原価計算 (*costing*) と原価会計とを明確に区分し、後者を「貸借原理によって記帳せられたる帳簿数字によって統制」されたものとしている。しかしながら、別のところでは、原価会計を対象計算としてとらえ、期間計算に対立させており、原価会計の性格はなおあいまいさを残している。（『原価会计学』、東京泰文社版、1931年4月刊、5頁および32頁以下参照。）J. M. Fells, *Factory Accounts*, 1922, pp. 2~4.

11) 山下勝治「原価計算における原価概念」『国民経済雑誌』、第74巻第5号、21頁以下および第6号71頁以下参照。

まさに、この原価の二重性が原価会計（原価計算を含めての広義の原価会計）上の原価の特質ということになるろう。たしかに現実には、二つの原価は切り離し難く、一つのものとなってわれわれの前にあらわれているのであるが、概念的には分けて考察することが、原価会計における原価の本質に接近するための重要な作業であるように思われる。

## II 原価計算上の原価

以上にみた原価の二重性は、まさしく前稿<sup>12)</sup>で考察したように、会計の本来的な統制機能が経済の管理に奉仕していく過程、つまり統制計算としての会計が個別的、場所的な経済管理のための計算を包摂していく過程から生じてきた機能の二重性の反映である。前者は、基本的には生産過程に対する「統制と観念的総括」にかかわっているのに対して、後者は、多様な管理のあり方によって規定されている。したがって、この点にかぎっていうならば、目的関連的な概念として原価をとらえる見解もそれなりに妥当性をもっているといえる。

歴史的にみても、もともと原価計算は、製品価格の計算のためにおこなわれた。その場合には必ずしも会計帳簿において、今日的な形の製造勘定が形成される必要はなかった。ガルク・フェルズの『工場会計』（1887年）以前において支配的であった「製造勘定」（正しくは工場勘定あるいは製品勘定というべきかもしれない）は、生産的支出と売上収入とを対比する（もちろん棚卸資産評価を含めているのである）が売買勘定 (*trading account*) 的なものであった。この形式は、生産を基礎としての損益を直截に、感覚的に表わしたものであった。し

12) 拙稿「前掲論文」、197頁以下参照。

たがって、製品の価格（そのための原価）を計算するためには、この売買勘定に集計された雑多な生産のための支出から製品の製造にかかわる支出を抜き出し、集計しなければならなかった。しかしながら、この場合の原価の認識は、今日の場合のように系統的、全面的ではなく、時点的であり、損益測定と同時的であった。

すでに1835年にバベッジは、つぎのように述べている。「機械が持ち込んだ鋭い競争と分業原理の応用によって各々の生産者にとっては、たえず警戒し、自分が生産する製品の原価 (the cost of the article) を引き下げようとする改善された諸方法を発見することが必要となった。そして、こうした考えにとって機械の磨損と同様、すべての工程の正確な費用を知ることがきわめて大切となる。」「製造における諸工程の費用を正しく分析することを適切なこととして提案する最初の利点の一つは、それが改善を指揮すべき方向性を与えるであろうということである<sup>13)</sup>。」協業による分業を基礎にして展開される資本主義価格競争は、資本家に「製品の原価を引き下げる改善方法」を発見することを強要したのである。そのためには、かれらは、生産費用をできるだけ事実即して認識しなければならなくなった。資本主義生産の発展は、産業資本家の会計計算による認識を総合的な損益認識から「個別的な取引における損益の認識」<sup>14)</sup>にまで上昇させた。そしてこの「個別取引における損益の認識」は、さしあたり、従前の商業簿記的な損益計算構造を変えることなく、それとは別の場所と方法（たとえば補助

簿、カード、損益計算の勘定体系に拘束されない方法)でおこなわれた。そして、この計算としての原価計算は、たしかに資本主義の発展とともに精緻化されていくのである。部門別計算や間接費配賦計算＝製品個別原価計算の発展がそうであろう<sup>15)</sup>。

それでは、ここで展開された原価は一体どのような属性をもっているのだろうか。上記のところからも明らかのように、単なる計算の対象としての原価は、本質的には資本家自身が商品生産のために要費した資本価値部分であろう。もっとも具体的な計算において、マルクスが『資本論』で展開した費用価格がそのままの形で現象するものでないことは、すでに岡部利良教授の研究<sup>16)</sup>によって明らかにされているところである。（それゆえ、この場合の原価計算上の原価は、それ自体費用価格に近いものであるとしても、費用価格そのものと利潤の費用化ということから、搾取関係の二重の隠蔽形態となっている。）資本家が、新しい価値を生み出すという使用価値をもった労働力商品を市場から自由に購入でき、機械の導入によって労働者の熟練とかその特殊性から解放され、婦人労働や児童労働までも生産の場に包摂するや否や、そしてまた競争によって個々の生産物の労働そのものが社会的に平均化されるや否や、投下された材料のみならず産出された生産物を「同質化」された労働（つまり労働時間）から認識するに至る。マルクスは、価値増殖過程との関連

13) C. Babbage, *On the Economy of Machinery and Manufactures*, Forth ed., 1835, pp. 203~204.

14) E. Garcke and J. M. Fells, *Factory Accounts, Their Principles and Practice*, 1887, pp. 5~6.

15) S. P. Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, 1954, pp. 109, 162. (『原価計算の発展』, 品田誠平, 米田清貴, 園田平三郎, 敷田礼二訳, 173頁, 267頁。)

16) 岡部利良「原価計算法の理論的性格」『経済論叢』, 第64巻第4・5・6号, 54頁以下, 「原価の本質」『経済論叢』, 第65巻第4・5号, 1頁以下参照。

でこの点にかかわってつぎのように述べている。「労働そのものと同じように、この場合には、原料および生産物もまた、本来的な労働過程の立場から見た場合とは全く異なった光景を呈する。原料は、この場合には、ある一定分量の労働の吸収者としてのみ意義をもつ。この吸収により、原料は如何にも糸に転形する。けだし、労働力が紡績業の形態で支出されて原料に附加されたのだから。だが、その生産物たる糸は、いまや、ただもう、棉花によって吸収された労働の測度器に他ならない。もし一時間で、一封度3分の2の棉花が紡ぎつくされて、一封度3分の2の糸に転形されるとすれば、十封度の糸は、吸収された6労働時間を指示する。一定の経験的に確定された分量の生産物は、いまや、一定分量の労働・一定分量の凝固せる労働時間・以外の何もかも表示しない。それは、もはや、社会的労働の一時間分とか、二時間分とか、一日分とかの、物象化に他ならない。」<sup>17)</sup>

まさしく、かかる社会的平均労働へのすべてのものの還元を基礎にして、原価の認識が成立する。人名勘定においてではなく、補助簿において個々の労働者が厳しく管理され、価値としては総合的に賃金勘定（経費の一勘定としてか、あるいは工場会計における総勘定元帳の一つとしてかはともかくとしても）で労働力の対価が把握された時に、原価の認識が与えられたのである<sup>(註)</sup>。材料費は、いまや問屋制家内工業の場合より以上に労務費とともに前払された資本価値であることを鮮明にする。これは、より増殖される価値を求めての「資本」の犠牲(cost)なのである。「資本家は、貨幣を諸商品

——の新たな生産物の質料形成者として・あるいは労働過程の諸要因として・役立つところの諸商品——に転形することによって、すなわち、諸商品の死せる対象性に生ける労働力を合体させることによって、価値を、過去の・対象化された・死せる・労働を、資本に、自己を増殖する価値に、あたかも胸に恋を抱くかのよう『働き』はじめる夢中の怪物に、転化させる。」<sup>18)</sup>

このように原価は客観的な事象であり、それがどのような本質をゆがめる現象をとり、産業資本家の頭脳にどのように映し出されるかはともかくとしても、この客観的な事実を計算（認識）することは、かれらが生産経営活動をうまくおこなう上で不可欠な業務であった<sup>19)</sup>。そして、これは、いわゆる対象計算 (Objektkalkulation) と呼ばれるように、個別的、場所的におこなわれ、損益計算的な勘定計算とは無関連に多様な形態をとっておこなわれた。この場合には、さしあたり市場価格と比較できる原価が測定されればよかったのである。だが、資本主義の発展とその管理要求は、計算上の原価をいつまでも会計システムの外においておかず、それらの両者を結合させ、一つの原価会計システムを形成せしめたのである。このように原価計算が会計に結合し、原価会計システム（工場会計）が成立したのであるが、原価会計に包摂

18) K. Marx, *a. a. O.*, S. 208. (『前掲書』, 103頁。)

19) それゆえ、マルクス『資本論』の労働価値論にもとづいて原価の本質を解明しようとする立場は、工業会計学の科学的研究の一つの大きな貢献をなすものであった。この面での代表的な研究としては、中西寅雄『経営経済学』, 日本評論社, 1931年9月刊, 308頁以下, 岡部利良「前掲論文」および宮上一男『工業会計制度の研究』, 山川出版社, 1952年4月刊, 271頁以下がある。わたしは、こうした研究成果を本稿での分析視角から別の機会にあらためて検討したいと思っている。

17) K. Marx, *Das Kapital*, Erster Band, Dietz Verlag, 1959, S. 204. (『資本論』長谷部文雄訳, 日本評論社版, 第1部第2分冊, 92~93頁。)

された原価計算はやはり、それ自体としては会計から相対的に独立して管理目的に奉仕するのである。ドイツのカルメスは、すでに早い時期に、「各々の個別の製品のための個別原価計算は、もはや簿記の勘定システムの構造にはおさまらないことは明らかである。それは、簿記の外でおこなわねばならない。」<sup>20)</sup>と述べ、原価計算 (Kalkuation) と原価会計 (Kostenrechnung) とを明確に区分した。

20世紀になっても、経済を管理する目的に規定された多様な原価が生じてくる。簿記会計における計算様式に制約されることなく、それぞれの管理の要求に応じて多様な原価があらわれ、また後には簿記会計システムに包摂されていくのである。たとえば実際原価を規制するための標準原価がそうであろう。これは、もともと会計システムにかかわりなく、時間研究とか課業研究という「科学的管理」と結びついたものであった。直接原価（あるいは変動原価）もそうであろう。それは、製品原価に対する期間原価であり、販売量との直接的関連で利益（貢献利益）を明らかにし、企業計画のための意思決定に役立つ原価であろう。そしてまた、これは、各製品（あるいは部門）の固定費回収能力を明確にした。さらに先に問題とした機会原価<sup>21)</sup>は、会計システムに全く結びつかないものとして、一般に取り扱われている。これは、ある行為の選択にともなう利益機会の断念という思考にもとづく、発生という事実にとらわれない未来指向的な原価である。こうした原価は、現実には会計システムに深く結びついてい

るのであるが、概念的にもそして現実の機能から考えても、それ自体の性格としてはやはり計算上の原価として考えざるをえないのである。

### III 会計上の原価

さて、会計は本来的な性格としては統制計算であり、生産過程を観念的に総括し、統制する方法である<sup>22)</sup>。つまり、それは、貨幣を計量単位として企業の経済活動を一定の計算様式をもって日々系統的に記録・計算し、全面的にその状態と成果を反映し、監督する方法である。機械制大工業の発展とそれを基礎とする資本主義諸国間の激烈な競争およびそのもとで生じてくる恐慌や企業の倒産は、あらためて産業資本家に上記の簿記会計のなかに原価の計算を包摂することを要求した。機械制工業にとまなう生産の社会化は生産の継続性、在庫の日常化をもたらし、原価の計算・管理の常規化を要求した。さらに、資本家は、競争、恐慌、倒産などによって、より正確に生産原価と利潤との関連を認識しなければならなくなった。さらに株式会社制度の発展はこのことにいっそう拍車をかけた。1889年に『織物業者の簿記』という書物を公にしたノートンは、財務簿記と原価の計算との結合を問題にしているわけではないが、競争や企業倒産にかかわらせて、「自己の企業の各部門から生じてくる支出と利益とを期間的に比較する。」<sup>23)</sup>必要性を指摘している。この比較は、簿記会計システムにおいてもっともよくおこなわれるのである。ここにおいて、先にみた費用価格的な資本家の原価認識は、この会計システムに結合するのである。

20) A. Calmes, *Die Fabrikbuchhaltung*, Fünfte und vermehrte Auflage, 1922, S. 145.

21) 拙稿「前掲論文」, 189~190頁および204頁以下参照。拙稿「LPによる利益差異分析の新展開」『企業会計』, 1983年3月号, 113頁以下参照。

22) 拙稿「前掲論文」, 194頁。

23) G. P. Norton, *Textile Manufacture's Book-keeping*, 1894, 3ed., p. 4.

この結合のもとで、総合的な期間損益計算の場において、対象別の「生産原価」(cost of production)が認識され、そして、従来は原価の計算が損益計算と同時的にかおこなわれず、時点的であったものが、期間損益計算との関連性を失うことなく、日常化されるのである。そこでまた、この結合によって、原価は会計の統制計算の対象となり、いわゆる原価会計がここに成立するのである。この点について、カルメスは、的確につきのよう述べている。「簿記は、各々の(取引)項目の二重記帳の結果、一つの有益な自己統制 (eine wertvolle Selbstkontrolle) をもっている。それに対して、原価計算 (Kalkulation) は、それ自体として統制することはできない。したがって、原価会計の統制 (die Kontrolle der Selbstkostenrechnung) は、ただ原価計算の簿記への結合によってのみ可能となる。」<sup>24)</sup> つまり、個別製品の原価を、資本と利益との全般的な関連(資本家的な統制計算)においてとらえるためには、「財務会計と工場会計との完全なシステム」<sup>25)</sup> がなくてはならない。つまり「製造企業の経営活動の詳細な勘定群 (an interlocking of accounts) をつくりあげる」<sup>26)</sup> 必要がある。このように、近代的な原価会計は、「すべての経済取引のもっとも詳細な内容のみならず、幅広く分類された諸事実の期間的な全体

(periodical total) をも得ることを可能にさせた。」<sup>27)</sup> そして、この結果、補助的な記録、カードなどによらないで、「独立した、完全な貸借対照表と損益計算書が月次に一般元帳から作成されることになる。」<sup>28)</sup> のである。

以上のように、個別的、場所的に計算された原価が会計システムに組み込まれ、系統的・全面的に集計・概括されることによって、ここに形成された原価会計は、統制計算の機能をより拡大し、経営管理のために役立つのである。かかる結果、原価計算は依然として対象計算(給付単位計算)として存立しているのであるが、会計システムに包摂されることによって、もはや単なる給付単位計算としてだけでなく、産業資本家の期間損益計算の一環としての意味をもちはじめるのである。

#### IV 製造勘定の形成の論理

さて、会計上の原価を問題にするかぎり、すでに指摘したように、製造勘定を抜きにしてはその問題の本質に接近することはできない。なぜならば、製造勘定は、「工場経営における経営計算の中心点」<sup>29)</sup>、つまり原価会計のかなめをなしているからである。しかしながら、これまで原価概念と製造勘定との論理的な関連や製造勘定の形成の論理を論じてきた人は少ない。ただドイツのカルメスは、早い時期に製造勘定の形態変化を通じて製造勘定の形成とその性格を考察した数少ない研究者のなかの一人である。かれは、製造勘定の形成過程を10の形態にわけて考察しているのであるが、その形態変化の分析のなかに、わたしは、重大な問題提起

24) A. Calmes, *a. a. O.*, S. 134. なおカルメスは、すでに1904年に *Der Fabrikbetrieb*, S. 5~7のなかで同様な見解を述べている。なお、フランスの初期の工業会計論においても同様な見解がみられる。大下丈平「フランス初期工業会計論の基本問題(一)」『佐賀大学経済論集』, 第15巻3号, 31頁参照。

25) F. W. Webner, *Factory Accounting*, 1919, p. 51.

26) J. Lee Nicholson, *Cost Accounting, Theory and Practice*, 1910, p. 21.

27) F. W. Webner, *ibid.*, pp. 48~49.

28) F. W. Webner, *ibid.*, p. 47.

29) A. Calmes, *a. a. O.*, S. 243.



をみるのである。以下、かれの分析を参考にしながら、製造勘定の形成の論理を明らかにし、会計上の原価の特質に接近してみよう。

まず、カルメスは、第1図のように、製造勘定を棚卸資産在高(実質的には売上原価)と損益を測定する混合勘定とみている<sup>30)</sup>。

第 1 図

借方	製造勘定	貸方	
期首在高 (材料, 仕掛品, 製品)	150	売上高	450
仕入材料支払高	100	期末在高 (材料, 仕掛品, 製品)	130
支払賃金額	150		
支払経費	100		
損益	80		
	580		580

(なお、期首在高の材料、仕掛品、製品はそれぞれ50とし、期末在高の材料は20、仕掛品は30、製品は80と仮定しておく。)

これは、ガーナやその他の研究者も明らかにしているように<sup>31)</sup>、ほぼ歴史的な展開過程とも照応している。これからもわかるように、製造勘定は、そもそも生産にかかわる貨幣支出額(もちろん債務も含めて)がすべて集計され、売上高と期末棚卸資産が貸記されて、販売損益が計算される場である。おそらく、生産にかかわる貨幣支出額を製造勘定に集計し、経営の損益を算定する行為(あるいはこのような製造に関する勘定が生成すること)は、この勘定のなかから製品生産の支出を抜き出し、製品単位原

価を計算することとほぼ同じ時代の行為であったであろう。ともかく、この場合の製造勘定が鉛勘定(lead account)<sup>32)</sup>とか工場勘定と呼ばれるとしても、基本的には損益測定の間所であったことはここで確認しておかねばならない。つまり、製造勘定は、本来的には、在高計算(残高の確定あるいは消費額の確定のための計算)を内包しながらも、生産にともなう損益を確定する売買勘定(trading account)であった。しかしながら、この場合の混合勘定としての内容は、商品勘定の場合の混合勘定よりもさらに複雑である。いま、製造勘定における損益計算を計算式で表示すると以下ようになる。

$$(\text{売上高} + \text{期末材料} \cdot \text{仕掛品} \cdot \text{製品}) - (\text{材料購入高} + \text{賃金支払高} + \text{諸経費支出高} + \text{期首材料} \cdot \text{仕掛品} \cdot \text{製品}) = \text{売買損益} \dots\dots\dots (1)$$

損益計算を明確にするという立場から、この計算式を簡略化すれば、(2)から(3)のようになる。

$$\begin{aligned} & \text{売上高} - \{(\text{期首材料} \cdot \text{仕掛品} \cdot \text{製品} + \text{材料購入高} + \text{賃金支払額} + \text{諸経費支出高}) - (\text{期末材料} \cdot \text{仕掛品} \cdot \text{製品})\} = \text{売買損益} \dots\dots\dots (2) \\ & \text{売上高} - \text{売上原価} = \text{売買損益} \dots\dots\dots (3) \end{aligned}$$

さて、(1)と(3)とは両者ともT字型勘定では差引計算としてあらわれるけれども、全く質を異にする計算式である。(1)は差引計算を通じて全体としての損益計算をおこない、同時にまた差引計算を通じて消費額の計算をおこなっている。これに対して、(3)は、消費額計算を排除した同一物の二側面(売上高と売上原価)を比較(差引計算)する成果測定計算に純化されたものとなっている。すなわち、後者の

30) A. Calmes, *a. a. O.*, S. 84, 242 ff. なお、この問題については、吉田良三、土岐政蔵の両氏がすでに紹介しておられる。(吉田良三『工業簿記と原価計算』, 同文館, 1928年12月刊, 154頁以下, 土岐政蔵『工業会計概論』, 同文館, 1936年11月刊, 287頁以下参照。)

31) S. P. Garner, *ibid.*, pp. 33 ff. (邦訳『前掲書』, 56頁以下参照。)日本の場合にもこうした傾向がみられる。西川登「元禄期の三井京都御用所における複式決算の成立」『佐賀大学経済論集』, 第15巻1号, 45頁以下参照。

32) S. P. Garner, *ibid.*, p. 6.

原価会計の統制機能について

場合には、労働生産物の売買活動の成果（資本の効率）が差引計算（比較計算）を通じて確定されている。この場合には、在高や消費額の確定が問題なのではなく、比較が問題なのである。このように、損益勘定での差引計算は本来的には資本の運動効率を測る比較計算であるから、損益勘定は、投下した資本よりも多くの資本（価値増殖分）を取得したかどうかを測定・比較する経済計算の場なのである。

いま話しをもとに戻して、(1) の計算式を内容とする混合的な製造勘定をみると、機械制工業が発展し、生産が継続的なものとなり、材料、仕掛品、製品の在庫の絶対量が増え、その増減変化が激しくなると、それは、消費額および損益を確定する上で不都合なものとなる。つまり従来の統制計算のあり方は、生産経営過程を捕捉しがたいものとなるのである。会計システムそのものが、原価の計算を包摂すると同時に、自ら形態変化しなければならない。そこで、(1) を消費額（費用）計算と損益計算とに分解し、製造勘定が消費額計算の場として自立化し、損益計算の場としての機能を自己の体内から排除し、会計的な損益計算を純化する動きが起こってくる。つまり、混合的な製造勘定における二つの差引計算は、いまや性質を異にする二つの勘定における差引計算と比較計算に分解する。

$$\text{売上高} - \text{売上原価} = \text{売買損益} \dots\dots\dots(3)$$

$$\text{期首有高} + \text{期中支払高} - \text{期末有高} = \text{売上原価} \dots\dots\dots(4)$$

この操作は、経験的にはまず材料（そしてこの場合の例示では、その他の原価要素の支出額は消費額と一致していたと仮定しておく）勘定そ

のものが製造勘定から分離することからはじまる。これによって、原価要素の系統的、全面的な統制（損益計算につながる期間的な消費額と在高の認識と統制）もはじまるのである。つまりカルメスの第2の形態である（第2図参照）。

さらにつぎには、製造勘定自体が仕掛品勘定として自立化するのである。つまりカルメスの第3形態である<sup>33)</sup>（第3図参照）。

第 2 図

材 料 勘 定

期首在高	50	期末在高	20
購入高	100	消費額	130
	150		150



製 造 勘 定

期首在高 (仕掛品, 製品)	100	売上高	450
材料費	130	期末在高 (仕掛品, 製品)	110
労務費	150		
経 費	100		
損 益	80		
	560		560

第 3 図

製 造 勘 定

期首在高	50	期末在高	30
材料費	130	製品原価	400
労務費	150		
経 費	130		
	430		430



売上勘定 (Verkauf K.)

期首在高(製品)	50	売上高	450
製品原価	400	期末在高(製品)	80
損 益	80		
	530		530

33) A. Calmes, a. a. O., S. 84.

最終的には、製品勘定そのものが消費高（在高）計算の場として自立化することによって、会計的な損益計算が純化されるのである。つまり、第4図がそれである。

第 4 図  
製 品 勘 定

期首在高 50 製品原価 400 <hr style="border: none; border-top: 1px solid black;"/> 450	売上原価 370 期末在高 80 <hr style="border: none; border-top: 1px solid black;"/> 450
---	---

↓

損 益 勘 定

売上原価 370 損 益 80 <hr style="border: none; border-top: 1px solid black;"/> 450	売上高 450 <hr style="border: none; border-top: 1px solid black;"/> 450
--	---

以上のように、製造勘定が在高・消費額計算として自立化することは、じつは損益計算の過程を純化する過程なのである。たしかに原価要素勘定からはじまって製品勘定が自立化していく過程はそれ自体としては消費額の確定計算の自立化の過程であり、それ自体意味をもったものであるが、これはまた、期末の実地棚卸額（推計額）を基底としながら期間の原価要素の消費額を確定し、製品原価・売上原価を計算していく過程であり、同一物（売却される生産物）の二側面（原価と売価）の比較計算を可能ならしめる過程なのである。ここにおいて、生産の諸要素とその生産過程は日々記帳・計算され、期間的に統合されて、系統的で、全面的な統制計算が資本主義工業生産の場においても機能するに至るのである。かつて混合的な製造勘定では時点的に原価が計算されたのに対して、いまや日々系統的で、全面的な統制計算を通じて原価および原価と損益との関連が日常的に把握されるようになる。

資本主義生産の発展にともなって、損益計算と消費額確定計算を含む混合勘定としての製造勘定は、在高勘定（消費額を確定する場）と損益勘定に分解し、自ら在高勘定として自立化することによって会計の統制機能をよりいっそう強化した。しかし自立化した在高勘定は、決して純粋な在高勘定ではない。それは、すでに材料、労務費、諸経費などの消費額の集計勘定に転化している。つまりこの場合の製造勘定は、まず期間に消費された生産諸要素の貨幣支出額の集計の場所となると同時に、それ自体製品製造原価としての消費額を確定計算する場所となっている。そして、すでに費用として認識されたものを集計することと、ふたたび期間的な自己の勘定の消費額を確定することとの製造勘定における消費額集計・確定計算のこの二重性こそが、期間損益計算を保証するかなめをなしているのである。逆説的ではあるが、会計における損益計算の規定性が、製造勘定にこの消費額集計・確定計算の二重性を付与したのである。この場合の消費額集計・確定の二重性は、じつは実地棚卸（期末棚卸資産評価）と製造費用となるべき消費額の種類・集計を前提条件として成立している。今日のように製造勘定が製造指図書・製造原価計算表と結びついていないかぎり、実地棚卸（概算）によって製品原価が算出されることになり、その原価の計算は概算的、主観的にならざるをえないのである。したがって、こうした段階の簿記は商的工業簿記と呼ばれる。それゆえにまた、費用となるべき消費額の種類・集計・評価に関しては、今日においてもこれは原価会計の中心問題をなしている。なぜならば会計上の原価概念はこの集計・評価の基準と手続を抜きにしては考えられないからである。この原価は、さらに期間損益計算に深

くかかわっているだけに、現実のわれわれの社会では財務諸表公開制度（たとえば原価計算基準）や財務決算政策に規定されてあらわれており、この原価の範囲を決める手続や基準（とりわけ評価基準）は重要な意味をもってくるのである。それゆえ、「生産」、「経済価値」、「貨幣支出」というような多様な基準が、原価概念の規定性にかかわって問題となってくる。たとえば「生産」基準の理解如何によっても、会計上の原価概念も異なってくる。標準原価の場合、正常原価が生産的であり、差異は異常原価であり、非生産的であるという理由から、正常原価が会計上の原価となり、その低評価された棚卸資産が正当化されている<sup>34)</sup>。さらにまた、直接原価計算の場合には、製品原価と期間原価とが最初から区分され、製品原価のみが生産的となり、会計上の原価となってくる<sup>35)</sup>。そこで、多くの論者は、しばしば原価計算上の原価（生産基準とか経済価値）を論じながら、じつは製造勘定に集計されるべき原価要素の支出額の範囲を問題にしているのである。通説は、まさに生産基準や価値基準のあいまいさに依拠して、現実における会計的原価の弾力化（公開される利益の弾力化）を擁護してきたのである<sup>36)</sup>。

したがって、もしも会計上の原価が科学的で、客観的なものになりうるためには、この原価要素の集計・評価の基準と手続が客観的な生産基準を獲得し、原価計算上の原価と合致しなければならないのである。しかしこの問題はま

た、現実の社会経済構造のあり方を抜きにしては議論しえないのである。

## V 原価会計の構造と現実

現実の会計実務の発展をみるかぎり、簿記会計が原価計算を包摂していく過程は、製造勘定に反映される数値を客観的で、正確なものにし、経済過程を系統的、全面的に統制しようとする要求から出てきたものである。そうでなければ、産業資本家は、生産の指揮、監督、調整の行為を十分にはたしえなかったであろう。もしもかれらがまがりなりにも自己の生産経営過程を事実即して捕捉しなかったならば、あの強大な近代社会を築きえなかったであろう。われわれは、そこで、資産の実地棚卸を排して、体系的な原価計算（間接費配賦計算を基礎とする個別原価計算）が会計（あるいは製造勘定）に結合する点に目を移すことにしよう。

まず、材料や賃金、経費などについてカードや表、補助簿を通じて原価計算係等が日々記録・計算し、消費量を確定するようになるや否や、消費額は、それ自体としては、いまや簿記システムの外でまず物量を中心にして客観的に把握される（たとえば補助簿としての材料元帳）。したがって、原価計算係（あるいは倉庫係）が原価要素の消費額を確定し、それを各原価勘定に表示するようになると、これまで商業簿記的に展開されてきた仕入高（支出額）－期末在高（実地棚卸による推計額）＝消費額という消費額確定の計算は、仕入高－消費額（計算表）＝期末在高という型の真の在高計算に転化する。したがって、製造勘定も、いまや実地棚卸を媒介にして製品原価を計算する場ではなく、すでに簿記の外で計算された原価要素の消費額を記録・表示し、さらに製造指図書や製造原価表を通じ

34) A. Calmes, *a. a. O.*, S. 85.

35) 拙稿「原価概念の弾力的性格とその役割」『経済評論』、第16巻第13号、160頁。拙稿「設備の遊休化と原価会計の諸問題」（浅羽二郎編『会計制度の基本問題』、森山書店、1980年12月刊、128頁）。

36) 拙稿「不働費計算・理論の史的考察（1）、（2）」『経済論叢』、第95巻第4号70頁以下、第6号62頁以下参照。

て測定された完成品原価と未完成品原価を記録・表示する場になってしまう。製造勘定は、依然として在高勘定の姿態をとどめながらも、実質的には原価計算 (Kalkulation) を媒介することによって原価計算による結果 (原価要素消費額と製品原価・期末仕掛品) を記録・表示する場になってしまう。この結果、原価勘定は、棚卸資産の推計 (実地棚卸) から解放されるとともに、勘定を通じて原価を計算する場としてではなく、計算結果を表示し、検証する場になってしまうのである。しかしながら、この記録と表示の過程を通じて、期間損益の測定がおこなわれるのである。それゆえ、もし生産される製品に要費した原価要素の支出額ができるだけ生産的な基準に限定され、確定され、その消耗の過程が事実即して原価計算係によって把握されるならば (つまり費用価格概念にできるかぎり接近するならば)、その結果を正しく反映する原価勘定は客観的で、信頼できるものとなる。さらにまた、損益計算も信頼できるものとなるであろう。この意味で、会計上の原価は、決して費用價格的に認識された原価を直接反映するものでないとしても、製造勘定の原価の集計・評価の基準や計算の正確性・客観性およびその記録・表示の正確性・客観性を通じて、客観的な原価に接近しうるのである。しかしこの場合には、損益計算の論理と管理の論理とが対立してはならない。こうした論理の統一を可能とするような社会、つまり計画経済を基礎として労働者が国家の主人公となっているような社会においては、理念としては、工業会計は、原価をできるかぎり価値に近い形でとらえようとするはずである。

今日いわゆる社会主義国といわれている国々の現実の原価会計のあり方についてはなお具体

的に分析して結論を下すべきであるが、一つの理論的な傾向としてはやはり上のようなことを指摘できるように思う。たとえばドイツ民主共和国のクッペルナーゲルらは、「原価は原価計算の中心概念である。それは、なんら合目的性という経営経済的な概念ではなく、価値論のなかに客観的な基礎をもつものである。」<sup>37)</sup>と述べている。また中国の論者も、「製品原価は、社会主義経済における一つのきわめて重要な価値範疇である。」<sup>38)</sup>と指摘している。もっとも、この二つの国をみても、価値と原価との具体的な関係ということになると、必ずしも統一した見解があるわけではない。基本的には、原価を  $c+v$  と考える見解と「 $c+v+m$  の一部分」と考える見解とに分かれるようである<sup>39)</sup>。前者の場合には、製品生産のために消耗した原材料、減価償却費および賃金が原価となる<sup>40)</sup>。そに対して、上記の原価にさらに「支払った税金、利息や非生産的支出 (罰金や賠償金)」を含めて原価とするのが後者の見解である<sup>41)</sup>。後者の見解は、国が定めている国营工業企業の原価計算規定 (たとえば、1973年5月12日に公布された『国营工業交通企業若干費用開支辦法』<sup>42)</sup>に準拠した立場であろう。

37) E. Kupfernagel, E. Polaschewski und M. Reich, *Kostenrechnung der Industrie*, Verlag Die Wirtschaft, 1969, S. 45.

38) 李玉生, 陳維涓編著『成本管理』, 山西人民出版社, 1980年10月刊, 4頁。

39) E. Kupfernagel, E. Polaschewski und M. Reich, *a. a. O.*, S. 47~49. なお, 同様なことは中国の場合にもいえる。

40) 陳学齊編著『工業企業成本管理』, 機械工業出版社, 1982年2月刊, 159頁。3頁。王文彬『工業企業成本管理』, 中国財政経済出版社, 1981年8月刊, 3頁。厦門大学経済系財務会計教研室編著『会計基礎知識』, 上海人民出版社, 1978年1月, 113頁。

41) 工業会計教材編写組編著『工業会計』, 中国財政経済出版社, 1981年6月刊, 146頁。

42) 陳学齊編著『前掲書』, 8頁。

この両者についての理論的な検討には、ここでは立ち入ることはできないのであるが、少なくとも上記にあげた国では、価値範疇を基礎とする原価が原価計算と会計の対象となっていることは否定できない事実である。先のクッペルナーゲルらは、この点にかかわってつぎのように述べている。「財務計算 (Finanzrechnung) と原価計算 (Kostenrechnung) との関係は、原価計算と会計・統計システム (System von Rechnungsführung und Statistik) との実質的な結合——とりわけ複式簿記を含めてのこの原価システムとの実質的な結合——および原価計算方法にとって一般的な意味をもっている。原価計算方法は、主としてあるいは基本的に簿記的に (複式の勘定処理で) おこなわれるかあるいは統計的におこなわれるかというように理解される。この両者の方法は、つぎの共通性をもっている。基本財、材料および労働力の計算においてあるいは財務計算において記載され、測定され、そして選別されたデータが、原価システムのなかで合目的に加工されてあらわれるか、あるいはデータの加工の後に原価システムと同時に貸借対照表・損益計算書に流れ込むということ。」<sup>43)</sup> ここでの指摘のとおり、統計的な原価計算は管理目的にしたがって、複式簿記に拘束されることなく、弾力的におこなわれるのであるが、ここでの基本的なデータは、やはり会計システムに結びついていかなければならない。さらに中国の場合においても、「生産費用の発生と分配を反映し、製品の原価を計算し、そして生産資金の占用状況を反映するため、生産過程の計算は以下の一連の帳簿 (つまり“生産”帳簿, “工場部門経費=車間経費”帳簿や

“企業管理費”帳簿など) を設ける必要がある。」<sup>44)</sup> とか「生産費用の元帳計算 (総分類核算) は企業が一定期間に発生した生産費用を総括的に反映する。」<sup>45)</sup> といわれているように、価値範疇を基礎とする原価を会計的にとらえようとする努力がなされているのである。

しかしながら、こうした価値範疇に基礎をおく原価の計算が会計システムに結合するためには、基本的には、損益計算の論理と管理の論理とが計算上統一しており、また会計の統制機能が社会主義管理目的に規定されていなければならない。そしてさらに、会計数値が客観的で、正確であるためには、会計諸手続・方法の科学性というものが要求されてくるのである。それゆえ、いかなる場合にも、根本的には、計算としての原価と会計上の原価とは質的に異なっているものであり、両者はたえず相互に統合する方法をみつけ出さないかぎり、やはり分離してしまうのである。

われわれの現実の社会についてみても、歴史的には、製品個別原価計算の精緻化・客観化とその製造勘定における記録・表示機能とは、基本的には統合の方向に向かって進んできた。これは、たしかに原価会計の発展の一つの基本的な流れであったし、また資本主義的な競争のなかで企業管理の面から資本家に要請された課題でもあった。イギリスのフロストは、1905年につぎのように述べている。「原価会計あるいは“原価”は、近代商業生活のもっとも興味深い現象である。それは、事業 (business) にかかわる完全な知識と統制への要求の直接的な結果

43) E. Kupfernagel, E. Polaschewski und M. Reich, *a. a. O.*, S. 28~29.

44) 李祥輝, 宣奉芬, 侯志剛編著『会计学概論』, 中国人民大学出版社, 1980年5月刊, 81頁。

45) 復旦大学政治経済学系; 上海市財会人員訓練班編写『工業会計』, 上海人民出版社, 1975年5月刊, 153頁。

である。そしてまた、おそらく最新の (up-to-date) 事業方法を特徴づけ、展開するのに資するもっとも重要な要素の一つであろう。抽象的には、それは、ただ外面的な自然淘汰の法則にしたがっての創造物にすぎない。具体的には、それは、商業競争の争いを切り抜けるのにどの会社ももっともふさわしいかを決定する要素である。<sup>46)</sup> まさに、資本主義の「適者生存」の論理が、原価計算 (Kalkulation) を簿記会計に結合させたのである。しかし結合は、まさに分化のはじまりでもあった。広範に拡大した生産過程を管理するために計算上の原価が簿記会計に結合するや否や、この結合によって生じた原価会計はあらためて二重性をもって展開する。一つは、資本主義的な経済管理に奉仕する管理的な簿記会計として、もう一つは、財務会計として展開する。会計の本来的な統制機能とこの原価会計の二重のあり方は、まさに資本主義における所有と「管理の二重性 (Zwischlässigkeit)」<sup>47)</sup> の表現形態であるといえよう。管理的な簿記会計についていえば、それは、産業資本家 (あるいは経営管理者) が生産経営を指揮するための用具であり、個別的、場所的な管理 (あるいは体系的な原価計算) を系統的、全面的な統制計算に結合したものであり、かれらの日々の指揮・監督・調整の行為を系統化・全面化することを可能にさせた。それに対して、財務会計としての原価会計は、期間損益計算の一環に位置づけられることによって、その時々財務諸表公開制度に規定され、

単に原価の計算・表示の場であるにとどまらず、それを通じて棚卸資産の弾力的評価や現実の公開財務諸表を正当化するものとなる。原価会計が財務諸表公開制度のわく内に包摂されるや否や、貸借対照表上の棚卸資産は単に製造勘定や製品勘定の在高表示にとどまらず、さらには公開されるべき利益・棚卸資産評価額が逆に製造勘定に集計すべき原価要素の範囲や手続を規定しはじめるのである。すでに言及した標準原価計算における正常原価 (真実原価) や直接原価計算における製品原価は、財務会計的にはそういうものであったであろう。この場合には、製造勘定は、原価計算の諸結果を記録・表示するということに代わって、公開財務諸表上の棚卸資産評価額に照応した原価を記録・表示するものとなっている。製造勘定に集計されるべき原価要素の範囲や金額が公開制度や財務決算政策に規定されてくるのである。

しかし、このことは別に、管理目的に奉仕する原価会計はそれ自体精緻化し、発展していくのである。標準原価会計や直接原価会計にみられるように、これらは広範な経営管理者の管理行為を系統的・全面的に反映・統制するものとなり、株式会社の多階的・重層的な体系を媒介にして、独占資本は、これによって社会化した生産過程の独占的支配を保証されるのである。その意味で、この場合の原価は実践的、現実的でなければならず、客観性を追い求めるのである<sup>48)</sup>。こうした会計の二重のあり方について、レーベンシュタインはつぎのように述べている。「株式会社が現実に獲得された成果を顧みずに安定利益 (gleichbleibende Gewinne) を株主に表示するという目的をもって“利益分

46) G. H. Frost, An Exposition of its Theories and Principles as Illustrated by Professor H. C. M. Vedder, *The Accountant*, November 11, 1905, p. 545.

47) 拙稿「中国における大躍進と財務監督取消し論争」『経済学研究』, 第45巻第4・5・6合併号, 263頁。

48) 拙稿「会計の統制機能と管理会計」『経済学研究』, 第46巻第5・6号, 206~208頁。

配貸借対照表”を作成するならば、株式会社は、純粹經營經濟的な原則に対立するところの成果計算を同時におこなっていることになる。そのような貸借対照表がどの程度まで正当であるのかあるいは不当であるのかをここで研究する必要はない。ただつぎのことが示される必要がある。そのような公開的な成果計算書が經營經濟的な原則に対立して作成されるところで、それ以外に内部的な經營貸借対照表や成果計算書が責任ある企業指導者のよりどころとして作成されるのは、あらゆる場合、秩序正しい經營執行と関係しているのであろう。』<sup>49)</sup> ここにレーベンシュタインが指摘しているように、原価会計の管理的なあり方と財務會計的なあり方との二層化は、まさに株式会社制度の生成・発展のなかでもっとも鮮明に社会的にえがき出されてくるのである。

そしてさらに、現実の原価会計にみられる財務諸表公開制度や決算政策によって弾力化された原価は、じつは、この客観的な原価（あるいは体系的な原価計算の結果）を記録・表示したものであり、客観的で、正確であるかのようにわれわれの目に映るのである（たとえば財務會計上の減価償却費＝過大減価償却費と原価計算上の減価償却費＝正常減価償却費との関係）。會計上の原価は、現実のわれわれの社会では機能的には原価計算上の原価と分離し、相互に対

立しているのにもかかわらず、われわれの目には統一したもので、客観的で、生産的なものとしてみえてくるのである。原価会計の二重性は、またかかる形で統一されているのである。

以上にみてきたように、原価会計の本質的な理解と現実のわれわれの社会におけるその機能の分析のためには、まず原価計算上の原価と會計上の原価とを区分し、製造勘定を中心として展開される原価会計の論理を認識しておくことが重要であるように思われる。なぜならば、統制計算としての原価会計は、必ず資本主義管理や社会主義管理のなかでしか具体的に展開しえないからである。この特殊なあり方のなかにこそ、生き生きとした原価会計の現実の機能がみられるのである。そこでまた、この機能の科学的な理解のために、特殊的、個別的な會計現象を具体的に分析することを経て、原価会計の一般的性格が如何なるものであるかを明確にすることがきわめて重要なことであるように思われるのである。

(注)

事実、正しい原価の認識は、製造指図書別の労働時間の認識からはじまる。その意味で、ガルク、フェルズが『工場会計』の冒頭に労働(費)(Labour)をおき、労働時間の管理問題を詳細に分析したことは注目すべき事柄である。さらにかねらは、製造指図書別に労働時間を確定するために時間配賦帳 (Time Allocation Book) を設けているのであるが、この手続は、まさに製品原価を正しく認識するための根本的な保証であった。(E. Garcke and J. M. Fells, *ibid.*, 1887, pp. 16ff.)

49) R. Löwenstein, *a. a. O.*, S. 18.