

## 《紹介》

O. H. Jacobs: Aussagemöglichkeiten und Grenzen der industriellen Kostenrechnung aus kostentheoretischer Sicht, Köln und Opladen, 1968

近 藤 恭 正

### 目 次

#### I はじめに

- 1 本書執筆の動機
- 2 本書の構成

#### Ⅰ 原価計算の理論的基礎としての原価理論

- 1 原価理論と原価計算の関連
- 2 原価計算に対する生産関数の意義

#### Ⅱ 原価理論の発言にもとづく原価計算の情報提供能力の改良

- 1 変動費の計算の可能性
- 2 固定費の計算の可能性

#### Ⅳ おわりに

#### I はじめに

1 本書執筆の動機 原価計算は、管理のための最も重要な補助手段である。しかしながら、(イ)経営事実のふじゅうぶんな把握と処理、(ロ)情報提供能力のない計算方法の利用という原因から、誤った意思決定をひきおこす原価計算の欠点の問題になっている。そこでこうした問題点に対処し、原価理論的視点から工業原価計算の情報提供能力とその限界を解明しなければならない——この問題意識こそ、著書をして本書を執筆させるにいたった動機であった。

2 本書の構成 そこで著者は前半において、生産-および原価理論が原価計算の基礎になりうるかどうかを吟味し、後半において原価理論の発言から原価計算にたいしてどのような要求と限界が生ずるか、伝統的の全部原価計算および限界原価計算がそうした発言にどの程度応じうるのか、さらにどのように改良されるべきかが明らかにされる。

## Ⅰ 原価計算の理論的基礎としての原価理論

### 1 原価理論と原価計算の関連

著者は、まずはじめに、原価理論が原価計算を改良していく基準になりうるのは、両者が同一の認識対象を有するときのみ可能だとし、両者の関連を考察し、次のようにのべている。すなわち、「生産-および原価理論と原価計算とは基本的には同一の認識対象を有している」(s. 6) と。

### 2 原価計算に対する生産関数の意義

ついで著者は、原価理論の中心をなす生産関数および原価関数と原価計算の関連を明らかにする。そのためには、(1)工業生産過程の現実の状況を反映し、また(2)原価計算における原価計画の理論的基礎を形成する生産関数を提示しなければならないとのべ、つぎの関数を示すのである。(s. 9)

$$x = f_1(a_1, a_2, \dots, a_n) + f_2(s_1, s_2, \dots, s_n)$$

ただし  $x$  : 産出給付に対する一様な尺度

$a$  : 産出単位にかんして変動する生産要素の投入数量

$s$  : ある限界内では給付生産の高さにその投入数量が依存しない生産要素

#### 2-1 生産関数の異質の要素と原価計算に対するその意義

そして生産関数の変動的部分と固定的部分の原価計算にたいする意義を明らかにする。(ss. 10-13)

まず変動的部分にかんして費消関数を取りあげ、変動的間接費は近代的原価理論では費消関数をもちて把握される評価された要素費消であり、個別費は産出にたいするその依存性が直接指令される評価された要素費消であるとする。さらに生産要素の制限性を取りあげ、こうした仮定がなければ変動費の配賦やゾル原価曲線の決定はできないという。

つぎに、生産関数の固定的部分についてみると、能力要素は製造期間中その在 high で維持利用され、たんにその給付潜在力から製造に要する給付を提供することによって特徴づけられる。一般に能力要素の場合分割可能性が問題になる。その典型的な例は、土地、特許権などである。しかし能力要素の中には、たとえば器具や機械のように、一定の給付が費消関数をつうじて一部分量的に把握できるものがあるが、そうした要素以外のものは、その給付支出が生産能力の利用の程度とは無関係に規定される。

そこで著者はいう、すなわち「能力要素と変動要素の産出給付にたいする関係が、まったく異なっているという事実、原価計算では固定費が変動費と区別して処理さ

れねばならないということの意味する。こうした原則を採用しない原価計算制度はわずかの情報提供能力しかもたない。むしろ変動要素投入を原因—作用—関連の意味での原価発生原因原則にしたがって指令し、他方コンスタントな要素投入を変動費とは区別して原価計算の目的に応じて特別に分析し、計算上さまざまな取扱いをする必要がある」(s.13) と。

## 2-2 生産関数からの原価関数の導出

原価計算の目的として価値的考察も重要であるとして、つぎの原価関数を導く。

$$h_{st} = h_v(x) + h_r$$

ただし  $h_{st}$  : 一様な給付生産を行なう領域の総費用

$h_v$  : 変動費

$h_r$  : 固定費

## 2-3 生産および原価関数の変化したさいの原価計算の制限された情報提供能力

原価関数および生産関数は、原価計算における原価計画と指令の理論的基礎をあらわしているの、原価形成要因の変化にもとづく関数の構造変化が生じたとき、原価計算が変化した経営の事実を指令原価で考慮しなければ、それは情報提供能力ある手段にはなることができない。したがって原価形成要因の変化→生産および原価関数の変化→原価計算の情報提供能力への影響が問われねばならない。いいかえれば、(a)構造的には不変である生産および原価関数において純粹の数量変化にもとづく形成要因の変化にしたがって原価は変化するのか、(b)形成要因の変化は、関数の構造を変化させるのか、どうか問題である。

著者は、原価形成要因として、グーテンベルクのあげた5つの作用因をとり上げ、そのおのおのについて考察している。(ss.14-23) 要点のみ指摘すると、操業度について、強度的および時間的適応のさいには関数の構造は変化しない。しかし時間的適応のさい作業中断回数に規定される準備原価等が生ずることに注意しなければならない。量的適応はその変動的部分において関数の構造に影響を与えない。それに対して固定的部分にかんして、生産要素の分割可能性があれば、所与の関数の数量変化が生ずるにすぎないが、分割可能性がなければ、関数の構造は変化する。

生産プログラム、要素質および乗数的規模の変化のさいには、関数は固定的および変動的部分を変える。しかし著者は、プログラムの変化は生産関数の構造を変化させるよりも、むしろ通常強度的ないし時間的適応がひきおこされるとし、この場合には関数構造は不変であるとする。要素質の変化は、それが重要なものでなければ、原価

計算では差異分析で把握されるにとどまる。さらに倍数的規模変化のさい変動費は所与の関数の数量変化にもとづいて変化するが、固定費は要素の分割可能性の有無に応じてその変化が規定される。最後に、価格が継続的变化をこうむるならば、原価関数は、生産関数の変化とは無関係に、独自の情報価値をもつ。

このようにして著者は、原価理論が原価計算を評価し批判する基礎理論になることを説明する。

### Ⅱ 原価理論の発言にもとづく原価計算の情報提供能力の改良

いままでの叙述の基礎になっていた生産および原価関数は、変動的部分と固定的部分とに区分された。周知のように、全部原価計算はこれら二つの原価カテゴリーを同一の方法で計算する。それにたいして純粹の限界原価計算では、変動費は原因—作用—関連の意味での原価発生原因原則にしたがって原価負担者に配賦され、また固定費は通常損益計算において分割されないブロックとして記帳される。問題はそうした二つの計算システムが、原価計算の諸目的を達成するのに適した情報を提供できるかどうかである。

#### 1. 変動費の計算の可能性

ここでは、変動費の線型経過が費消関数の理論と対立していないことが明らかにされる。まず費消関数の典型的な彎曲した経過から、 $y=ax$  のフォームの要素投入関数がどのようにして導かれるかが示される。ただし

$y$  : 原価場所ないし設備の変動間接費

$a$  : 単位あたり一定の強度のさい変化しない時間あたり原価

$x$  : 原価場所における生産必要時間数

そしてつぎに原価計算において使用される比例的原価配賦の方法が説明される。すなわち、1)配賦量の決定、2)配賦単位原価 = 原価場所の変動間接費の合計 / 配賦単位の合計、3)配賦すべき個々の給付の変動原価部分 = 配賦単位原価 × 原価場所での加工製品の配賦単位数。つまり原価場所における変動の間接費の決定も  $y=ax$  のフォームで行なわれる。ただし

$y$  : 原価場所の変動的製造間接費

$a$  : 配賦単位原価

$x$  : 配賦単位数

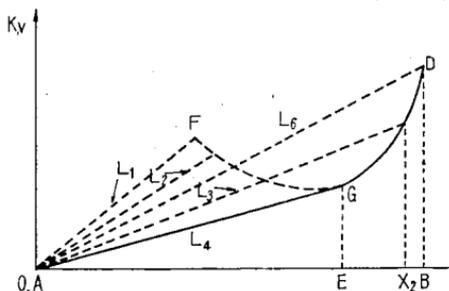
以上から著者は「実践における原価配賦と理論的に得られた要素投入関数との間に一致がある」(s.30) とする。

しかしながら問題は比例的原価配賦がどの程度一般的な妥当性をもつかということ

である。

ここでは配賦量として操業度の尺度のみが使用される。時間的・量的ならびに強度的適応の操業変化が行なわれるので、おのおのの適応形態のさい変動費が直線的に経過するかどうか問われる。

支配的見解によれば強度的適応形態のさい、逡増的原価経過が生ずる。もしそうだとすれば、原価計算において用いられる比例的原価配賦はその一般の妥当性を失なうことになる。それにたいして著者は、リュツケやアルパッハの示した下の図を参照しながら、つぎのように主張する。アルパッハなどの図は、GとDの間では時間は定数として得られるわけだが、GとDの間でも時間を考慮すれば、たとえば  $X_2$  単位生産



するとき、E 単位生産の瞬間から設備は連続的に異なった強度で運転される。そうした取扱が不合理だということは別にして、例外的には技術的にも実現可能である。こうした取扱いにたいして、著者はむしろ、ある設備で  $X_2$  単位生産するとき、設備は要素投入関数  $L_3$  に一致した強度で、その投入の瞬間から運転されるとする。そして「連続的变化の意味での強度的適応は例外的にのみ生じ、代替的強度をもった時間的適応が支配的である。設備が投入される強度は、まったく異常な状態でのみ最適強度から離れるという一般の見解を支持する。実践では、最適強度でもって時間的ないし量の一時間的に、変化した操業状況に適応しようとする。しかし達成された強度が実際に最適強度から離れる場合にも、他の原価形成要因が変化しなければ、直線的法則性が妥当する。一万回のゾルーイスト比較のさい、いかなる逡増的原価経過も見い出されなかったというプラウトの確認はこうした事実の原因を帰することができる。」(s.39)と著者は強調する。

したがって原価計算において用いられる比例的原価配賦は、一般的意義をもつことが確認される。

いいかえれば変動間接費の比例的配賦は、実践的な原価計算における単純な近似方

法ではなくて、費消関数や要素投入関数の理論的概念から一般に基礎づけられたものである。比例的原価配賦のさいの誤謬というものは、したがってシステムに原因があるのではなく、たんに実践上不完全なデータ把握から説明されねばならないのである。(s.51)

## 2. 固定費の計算の可能性

著者の固定費に対する理解はつぎの主張から明確に把握できよう。すなわち「原因—作用—関連の意味での原価発生原因原則(狭義)にしたがってすべての原価を経営給付に配賦することができるならば、原価計算の多くの目的は統一した計算形式でもって実現できよう。しかしながら固定費の場合、個々の給付にたいして直接の原因—作用—関連はなく、たんに手段—目的—関係(広義の原価発生原因原則)が存在するにすぎないので、固定費はそのときの計算目的に応じて特別の分析がなされねばならない。」(s.39)と。

しかし伝統的の全部原価計算も純粋の限界原価計算も、特別の固定費分析を行なわないので、それらは情報提供能力ある手段になり得ない。そこで原価計算の諸目的に応じて、固定費がいかに関係かわれるべきかが問われる。そして価格統制目的にかんして原価計算は、原価を、製品個別、製品グループ、および一般固定費へ区分すること、また原価の支出作用の時点による区分を行なうこと、経営事象の管理にかんしては固定費の除去可能性による区分、その他の目的にかんしても固定費の階梯式区分を強調する。(ss.40-49)

このさい著者のつぎの発言に注意したい。すなわち「ここで提示された区分の方法が唯一つの正しいものであるという主張をしているのではない。固定費の区分は非常に問題があるので、一つの正しい計算方法は存在しない。目的に有用なかつ意味のある計算の可能性を示すことが問題になるにすぎない。」と。(s.40)

## IV おわりに

本書の特徴点を指摘すれば

(1) 原価理論が原価計算を批判し評価していく基準になりうることを明らかにしようとし、そのなかでとくに原価形成要因の変化→生産および原価関数の変化→原価計算の情報提供能力への影響が吟味されていること。

(2) 比例的原価配賦が、単純な近似の計算方法ではなく、費消関数および要素投入関数の理論的概念から一般的に基礎づけられ、同時にそのことによって変動費の計算

の在り方が指摘されたこと。

(3) 固定費は給付にたいして手段—目的—関連のみをもつにすぎないことを指摘し、そこからそれは原価計算の目的に応じて個々に分析計算されねばならないことを若干例示していること。

(1) に限定して本書には十分な展開のみられない点をのべれば、

(a) 原価理論が原価計算の基礎理論として形成される現実の要請が発展史的に解明されねばならない。具体的にいえば、原価理論では古典派から近代派への発展があり、他方原価計算においてはキルガーによれば実際原価計算から限界計画原価計算への進展がみられるが、両者が発展的にどのように関連してきたのか、その必然性はどこにあったのかである。そうした考察を通じて原価計算と原価理論の結合が、限界計画原価計算として結実するのか、あるいは計画計算として登場するのか、もしくは境界領域上の諸概念を利用して情報システムとして原価計算を根本的に再構成するかどうかかわれねばならない。

(b) 原価理論と原価計算の両者では、その課題、概念および構造に相違があるが、このことも明確にすること。

(c) 本書は原価形成要因としてグーテンベルクの体系を取り上げたが、生産という実体を把握し、原価がなにもとづいて発生したかを分析するには、変動費にたいして、さらに生産能力（経営手段、労働力）、ロットの大きさ、歩留が、固定費にたいして生産能力、生産方法（技術進歩、機械化、作業体系、機械配置）および両者にたいして内部経営の非経済性（とくに在庫保有）が考慮されねばならない。そして意思決定目的に応じたそれら要因の相互関連的考察が、不完全情報、時間を導入した多品種製品企業を領域として展開される必要がある。こうしたことによって原価計算の情報提供能力の可能性と限界が一層明確になるといえよう。