

# 原価の本質規定に係わる要因

正 田 嘉 昭

## I. 序 論

本稿では原価の本質・一般概念の規定要因等について問題にする。ところでこのような問題では原価という日本語とともに英語の **Cost**、ドイツ語の **Kosten** もとり上げねばならない。日本でのこの問題に係わる学の歴史よりして当然であろう。更に又考慮すべきは **Cost**、**Kosten** という英語・ドイツ語が本来的に日常語として使用されてる事、従ってこれ等と専門語としての **Cost**、**Kosten** との関係も問題となる所であり、又専門語という場合でも使用されてる領域が多数あるのでその限定・選択も問題である。原価計算はもちろん財務会計、費用理論、経済理論等々多数の分野で専門語として使用されており、これ等の関係も原価の本質の検討では問題とされるべきである。それは結局原価をどういう領域区画の中でどういう目的で概念規定するかの問題となるであろう。ここでは原価計算に原価概念を限定したいのであるが、実際には隣接分野の考慮を如何なる形とするかも問題である。管理会計と費用理論は相当に原価計算と重複するので重要であろうが筆者はこの点に関してはまだ若干研究不足であるので本稿での取扱いを最小限にしておく。

原価概念を問題にする時これにふれている文献は多種多様で各種テキスト類、雑誌論文類、各種委員会報告書とさまざまである。しかしだいたい原価計算上問題とされている範囲ではその中心は委員会報告書と著書に大きく重点があると思われるのでこれ等のうち若干を取りあげることにした<sup>1)</sup>。これ等にあ

---

1) 多数の雑誌論文がこれに関して書かれているが、AAA（アメリカ会計学会）等の委員会の報告についての検討かシュマーレンバッハ等のものについての検討が大多数と思われる。

っては「一般概念」, 「原価の本質」等々の名称の項目で取扱われているのが通例であるが, アメリカの文献にあつてはテキスト類を中心にこういった点に言及されていないのが通常と思われる。以上は各々の著者・論者に原価に関する考え方に表面的に見られる以上の相違, 立場の相違があるからであろうという事を暗示している<sup>2)</sup>。

本稿ではそこで原価なるものの概要を把握しつつその在り方を規定する要因をさぐっていく事にする。本来的にはこういう問題にあつてはそのように明示された項目のみでなく著作・報告書の全体を通じて表現されていると考えるべきであるから総論的記述, 各論的記述すべてにわたって検討を加えるべきかも知れない。各所に現われる原価の性格を暗示する説明, 手続等々につき検討すべきであろうと思う。しかし各論に関連するものについては個々の問題に特有の性格を除去したうえで検討が必要であるが, これは又同時に総論での原価の見方との関連性も問題となる。どちらが主かを問題にする事になるがこの問題自体が単純ではない。各々の側に十分な理由があると思われる。各論を主と考えるならそれは個別の問題での記述, 手続の個々に暗示される概念構想を抽出し特殊な原価概念として定義せしめたうえで共通要素を抽出して一般的概念構想を打ち出して一般概念の規定をするかたちが採用されよう。一種の帰納法とでも言うべき方法である。総論に力点を置き展開するなら当然原価の計算される要件や外部的要請から概念規定を逐次行なう演繹法とも言うべき方法が採用されよう。これは原価なるものが何等かの必要から案出された別言すれば外部的要請から形成されたという事, 特殊原価という原価概念拡大に大きな役割を果たしたと思われる概念について見られるところのものと符合してするように思われる。この立場ではこういう形で形成された原価構想に規定されて個別の問題の取扱いの指示がなされる。これに該当すると思われる事実もしばしば見受けられる。前者の方法ではすでに全般にわたって内在的に規定されてるものを前に本質を考える点, 後者は中核たる原価構想を前提に各論的問題にこれを表

2) 最近アメリカのテキストにあつても Cost Concept の項目を設けて一般概念をとりあげたものが出てきているが, アメリカでの主たる行き方とは思われない。

現する点に特徴が見出されるように思われる。両者の是非はここではおくとして原価の本質規定という形で直接的に正面からとりあげられる場合には前者の方法が多く見られる。AAAの原価に関する委員会の報告書がこの典型と思われる。シュマーレンバッハの定義もこういう行き方をとってと思われる。ダイレクトに外部的要請事項から演繹されたとは言えないであろう。シュマーレンバッハの記述には学問的要請を考慮して定義を行なったような記述が見られるとしてもやはり前者の性格のもとと考えられるように思う<sup>3)</sup>。AAA委員会の定義とシュマーレンバッハの定義は後述から見られる如くその定義方法の構想を大きく異にしているように見える。しかし前者の方法を根本にしているというのは基本的立場であると筆者は思う。それ等が試みられた時に存在していた資料の性格・当時の状況の相違に因があると推定される。

こういう性格の試みは資料・用途はもちろん、その時々の方の考え方の性格や方向というものが大きく作用するはずであり、今この点につき検討してみよう。まず問題になると思われるのは分析資料即ち材料を採取する範囲である。近年において管理会計の進展に伴って個別的問題の検討は詳細な分析が加えられて使用される原価の性格より正確にはその時々の方の原価という用語に付される意味内容の性格が徐々に拡大されつつあるような印象がある<sup>4)</sup>。例えば原価計算の立場からはこれをどう受け止めるべきであろうか。新しい性格の意味付けはこれをすべてとり入れるべきであろうか、それとも基準を設けてその中から許容出来るものを選択するようにして制限方向で考えるべきであろうか。これは関連領域との関係即ち自らの領域の独立性を如何に考えるかの問題と結びつく。上記の如き新しい特殊の原価概念は隣接分野から導入されたと思われるものが見られるからである。これの受入れは隣接一分野をとり入れる事に進展する可能性を持ち自らの学問的目標を見失う可能性を秘めていると思われ、場合によってはその分野に吸収されて単なる計算技術の実行化を担うにすぎないものとなりかねない危惧を有する。基幹となる概念・本質の規定は学問の独

3) これ等は後述するのでそこに表示した文献等参照されたい。

4) 最近こういう傾向が一般的であるように思える。

立性や地位に係わるといえる。次いで問題のあるのは新規の特殊的概念を無制限にとり入れる事或いは極端に辞書的定義を試みる事は少なくとも原価計算での問題としてこれを考える時には、それが会計の一領域である以上この点からの制約を常にその都度考慮に入れねばならない。アメリカのこの種の学が実践的性格を常にもつ事、Costなる語が日常語として使われている事を考える時、学問的目標に反する可能性を有する日常語の意味あいが入り込んでくる可能性は常に存するのである。

帰納法と呼べるアプローチをとるにしても検討すべき資料をしばり更にまたこれが受け入れられるものか否かの判断も本来は必要であろう。少なくとも無制限な受容は自らの学の独立性をおびやかすものとなろう。検討資料として隣接分野で該当する名称で呼ばれているものの採用は自らの学問的目標（実践的目標ではない）と常に照らし合わせた上で行なうべきと思う<sup>5)</sup>。

以下にあっては原価の一般概念や原価の本質に関連して述べられている若干の文献をとり上げて検討し原価概念の規定に関連する問題や因子を検討して私見を加えつつ論述していくことにする。

## II. 若干の論述における原価概念の検討

ここではまず原価概念の規定を試みた論述或いはこれを巡る論述について検討を加えてその特徴を浮き彫りにしてみたい。これ等の論述には同内容と思えるものが多数あり特に和書では原価計算基準<sup>6)</sup>の原価概念の解説に終始しているものが多い。そこで論者の見解が見受けられるものを筆者の手持ちのものの中から選択して内容の紹介検討を適宜加えていくことにする<sup>7)</sup>。

---

5) 本稿では原価計算（論）を維持するとの観点から論述する事になる。

6) もちろん昭和37年11月8日付の大蔵省企業会計審議会中間報告として出されたいわゆる「原価計算基準」のことである。

7) 以下では重要と思われるものが脱落しているようであるが、本稿での目的を達成するのに必要な程度に参照、引用文献を限定したためである。

## 1. シュマーレンバッハSchmalenbachの定義

シュマーレンバッハの定義は恐らくドイツ文献の定義の源泉とも言うべきものではないかとも思われるが原価計算論で彼の理論にふれる場合には必ずと言ってよいくらいにとりあげられるものである。彼のこの分野に関連する著作は**Kostenrechnung und Preispolitik**という著書でありここに彼の当時としては独特の、そして後に主流となった原価計算論が展開されている。当著書の第一版に該当するものが**Deutsche Metallindustriezeitung**という新聞に掲載された論文であり以後雑誌掲載論文を経て **Selbstkostenrechnung und Preispolitik**となり前述の書名の著作となったようである。ここではシュマーレンバッハの概念構想の把握が問題であるので、邦訳のある第6版を参照しつつ<sup>8)</sup>、他の著者達の見解をも適宜言及しつつ概略をまず把握する事にしたい。

ここでは原価というものに関する彼の考えが問題であるが、これは **Der Begriff der Kosten**<sup>9)</sup> なる項目が対応する。そこにあっては原価概念を経営経済学上の概念に限定した後それが一つの経済給付のために消費された財の価値を原価計算が決定するのを容易にする為のものでありこの時この給付につき価値勾配を計算上に反映するように仕立てられるべき事を指摘する。彼は以上の如く原価概念と原価計算との関係をとらえた後に原価計算上の原価を **Was etwas gekostet hat** と区別すべき事、原価発生を決定付けるものは **Was etwas gekostet hat**が通常含意する金銭的支出でなく財消費である事、更にこのような欠陥ある通用語を専門学上の概念を増加させないために選択した旨を注意した後以下の定義を行なっている。

「原価とは給付の爲に消費されたる財の原価計算上評価される価値であ

---

8) エ・シュマーレンバッハ著、土岐政蔵訳『原価計算と価格政策』初版、森山書店、昭和26年、本文1、2頁。本書は多数の版を重ねているが、シュマーレンバッハの基本構想は本訳書原本とそれ以前のもの、文章の加筆、入れ替、削除等があっても、ここでのテーマに関する限り変更がないと判断して訳書を尊重した。

9) 同訳書170—173頁。又173頁—177頁もこれに関連する記述がある。

10) 同訳書172頁。

る。<sup>10)</sup>」

上記の定義に続けて遞減原価の存する時には固定原価即ち経営準備の原価と比例原価即ち狭義の生産の原価とに2分される事を指摘して次いでこれ等と費用との有名な比較を行なっている。これ等の記述の中から原価概念の理解に関係すると思われるものを拾ってみると以下の如くなる。

損益計算は確実性信頼性の点から継続性を重視し貨幣収支との結び付きを必要としている。これに対して原価計算は「事後計算であり又過去を取扱う限り正常を把握する事は肝要である。その為には継続性の原則を犠牲にする。<sup>11)</sup>」

損益計算は偶発的な費用を可及的に平均させようとするにしても限界があるが原価計算では偶発的なものの平均化は無制限でありこれは原価計算に継続性がないために損益計算の如き考慮がない為であると看られているのである。

以上要するに平均化思考正常性思考が原価計算には包含されているのである。問題はこういったものが原価概念そのものに包括されているか否かであるが含まれるとの解釈が正しいと筆者は著書の他の部分との関係から考える。シュマーレンバッハの著書では原価計算と原価の概念的関係が若干不鮮明であるが論調より判断して上記を是としうるのであろう。

## 2. Vormbaum の定義

彼はその著書 *Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren* に於いて原価概念に関連して次の如き検討を加えている<sup>12)</sup>。まず文献上の定義が多種多様である理由を支出・費用・原価の三つの概念の間の境界設定の方法の差にあるとして、以下各論者の見解を(A)原価と支出を等置するもの(B)原価と費用を等置するもの(C)原価と費用を区別するものの三つに分類する。(A)に分類される代表的論者として Leitner と Nicklisch を、(B)に分類される代表者としては Fritz

---

11) 同訳書175頁

12) Herbert Vormbaum: *Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren*, Dritte Auflage, C. E. Poeschl Verlag Stuttgart, 1974, SS. 9—13.

Schmidtを、(C)に属する代表者としては又Schmalenbach, Mellerowitzを挙げる。これら各人の行なった定義を検討したうえで自ら次のような定義を行なっている。

「原価は経営給付の生産を目的とした材料，労働力，権利の評価された投入額である。<sup>13)</sup>」

彼の定義では通常使用されている財という用語に代えてより具体的に材料，労働力，権利とした事，消費に代えて投入額という用語を用いた点に注目されよう。通常原価の計算手続きを相当に前面に押し出した定義ではないかと推測される。

### 3. A A A 1951年度及び1955年度委員会の定義

アメリカの原価計算テキスト類を見る時ほとんど Cost の定義を見ることは出来ない。原価の一般概念に関しては原価計算上ではこのA A A原価委員会の行なった定義が目につくのみとすら言える。1951年と1955年と2回の委員会報告書がこの問題にふれてるので逐次とりあげることにする。まず第一回目の51年のものではCost (原価) を次の如く定義してゐる。

「原価とは特定の目的を達成するために発生したまたは発生するであろう犠牲を貨幣単位で測定したものである。<sup>14)</sup>」

これに関連して付記されてるところをあわせてとり上げると、まず第一点としては概念というものに関して古いものが捨てられて新しいものにとって代わられる事がありうるという事を、第2点として上記の定義が「原価計算担当者によって使用される多種多様な原価を包含するように、意識的に広く定義付けられた一般的用語についてのものである。」点を、第3点として消費された客体が関連する時はこの用語が特別の意味付けをされて用いられてると考えられる点を、更に第4点として背後に原価を発生させた人間が存してる点をあ

---

13) Derselb. a. a. Qt. . S. 12.

14) この両報告書についての原文と訳文が下記の訳書に収容されている。以下引用参照はすべてこれより行なう。

青木茂男監修，桜井通晴訳著『A. A. A原価管理会計基準』第3版中央経済社昭和52年。ここでの引用は本訳書（5頁及び）85頁。

げられる。この定義は次項で検討を加えるが非常に広汎な意味をもたせた定義であると見られ、又55年委員会のもと同様の内容と一般に見られてる様である<sup>15)</sup>。次いで55年委員会報告書の定義を引用すると次の如くである。

「経営目的にとり、原価とは有形・無形の経済的諸資源を獲得または創造するにあたって、一定の目的のために費消された、または費消されるべき価値測定額を表わす一般的用語である。<sup>16)</sup>」

以上の定義付けに関連して付記されてるところを次に紹介する<sup>17)</sup>。第一は、経営目的のためを条件としての事である。詳しくは経営目的遂行の為に行なわれる価値犠牲のみをさし計算測定方法は経営者の原価数字利用目的により境界付けされるという事である。第二点は企業活動のリスクの取扱いである。企業リスクのうち保険業者に転嫁されるか或いは評価額測定が可能なものは原価として予測不能ないし非常に不確実なものは含めない。第三点は現金流出以外の方法で価値犠牲の生じる場合即ち現所有資源の放棄による場合は測定が困難な場合がある事と現金流出の時間的調整をも包含させてるという点がある。要するに上記第一点から原価の一般的概念規定は報告書の文言からは測定形式、方法の限定は含意されず数字利用目的が具体的に明示されてはじめて問題にされる。すなわち測定の仕方の指示は原価の一般概念に含められない。第二点からは企業リスクの原価帰属の問題は結局は確実性の原価一般概念での評価のあり方の問題に帰すると思われる。この問題は他の系統の定義にて通常みられる正常性思考と比較されるべきである。報告書の文言は企業リスクという限定的項目がとりあげられているがこれは他系統のものより正常性の点から非原価とされているものも或る意味では企業活動遂行上の必然的リスクとも言えるところのものを含意していると言える。企業リスクに対して上記を拡大的に問題とすれば正常性思考との異同さえ問題となる。第三点は（第一点についての付言から測定方法、形式が原価本質の規定要因とされてないと考えられるとき）原価

---

15) 両者の相違を積極的に指摘した論述は筆者は見えていない。

16) 同訳書19頁及び117頁。

17) 同訳書19頁及び117頁。

概念に包括されるべき測定形式の例示がなされてると考えられるが同時に測定技術上の困難の存することを暗示している。以上の如く受取られ得ると思う。

#### 4. 山辺六郎教授の定義と所説<sup>18)</sup>

我が国の論者がこの問題を取り扱かう時には自ら原価の定義を試みる者は少なくたいていはシュマーレンバッハの定義やAAA報告書の定義を引用してこれらの解説を加えている。こういう定義を自ら試みた（或いは改良した）数少ない一人に山辺教授は数えられるかも知れない。ただその中核となるものはAAAの定義とシュマーレンバッハの定義の検討から生まれたと推察されよう。そこでまず教授の試みた定義を下に引用する。

「原価とは経営給付を造り出すために消費した財貨あるいは用役の経済価値をいう。<sup>19)</sup>」

教授はこの定義を行なった後に詳細な検討を進められてる。そこではまずシュマーレンバッハの定義を取りあげその含意する価値の解釈を問題にされ①貨幣支出に依拠するもの②消費との関係から「断念した貨幣収入」即ち機会原価によるもの、が存することを指摘されシュマーレンバッハ自身の構想の中に②が含意されてたと推定される。その根拠は彼が原価計算を当初から経営価値計算と考えていた事にあるようである。又AAA51年報告書の定義も同様のものと主張された上で「支出原価と機会原価という二つの相異なる原価概念を支配するすべての原価種類の上位にある一般概念<sup>20)</sup>」として機会原価を考えて即ちこれを原価本質ととらえて「支出原価はその一つの現象形態<sup>21)</sup>」であると主張される。次いでAAA55年委員会報告書の本質規定を取りあげて原価の一般概

---

18) 山辺六郎著『原価計算論——管理会計としての原価計算——第8版千倉書房、昭和49年、95—100頁参照。

19) 同上書95頁。

20) 同上書98頁。

21) 同上書98頁。

念に関して Value release という新しい観念をとりあげた事、シュマーレンバッハ、AAAいずれの定義も一般概念と呼べるものであってこれの下に下位原価概念は包摂される事、目的によりこれ等が多様な制約を受けることにより「新陳代謝が行なわれる<sup>22)</sup>」事を主張される。一般概念は不変であり下位概念につき新陳代謝が行なわれるという事からは如何なる新規新構想の特殊的原価概念が工夫されたにしても一般概念につき構想された範囲を出るものでないとの見解が引き出されよう。教授の構想はその解説の印象よりAAA51年委員会の構想に近いと思われる。

#### 5. 番場嘉一郎教授の所説<sup>23)</sup>

教授はその著書「原価計算論」において原価の一般概念の詳細な論述をされて<sup>24)</sup>が一般概念そのものについての定義は試みられてない。これについては別の形で規定を試みられているといえる。主張の概要を以下に示す。即ちまず原価の一般概念としては前出のAAAの報告書の概念規定とくに55年のものを妥当なものであるとされており、次いでこの55年報告書の挙げる四つの原価概念即ち取得原価、利用原価、活動原価、処分原価を「経常的原価計算において常に取扱われる原価概念であり、原価計算の段階に係わらしめて区別した原価概念である。<sup>25)</sup>」とされている。この原価計算上の原価概念から現有する未消費原価財の取得原価概念ならびに原価財自体の処分原価（ピリオドコスト概念）を除外すべきでない旨を主張されている。この理由内至説明とみられるところの要点を拾い出す以下の如くなるよう。

即ちまず教授は取得原価を説明したときこれに続けて「実際原価計算のみを念頭において原価の概念を規定することは適当でない。経常的な原価を事前計

---

22) 同上書100頁。

23) 番場嘉一郎著『原価計算論』第62版中央経済社、昭和51年。

24) 同上書17—22頁。なお1—9頁も参照。

25) 同上書22頁。

算すること、特別な経営意思決定に有効な原価が算定されることなども考慮に入れなければならない。<sup>26)</sup>」とされている。これに続いてA.A.A.51年報告書の定義、その委員長だった Benninger の定義、55年報告書の定義をとりあげて検討を加え、更にシュマーレンバッハの定義と順次検討を加え前三者の定義と後者との比較をする。ここに於いて幾つかの問題点をとりあげられ「製品の原価が製品の取得原価に外ならないことを考えるならば、生産販売のために消費されるべき財貨につき算定される取得原価自体をも原価計算上の原価概念に包含することがむしろ妥当である。<sup>27)</sup>」「未消費財貨の原価を原価計算上の原価概念から排除することは明らかに適当でない。<sup>28)</sup>」と論述される。結局シュマーレンバッハの定義は狭い原価概念でより広義のA.A.A.の原価委員会の広い定義をとるべきであるとされている。

以上は原価の一般概念についての番場教授の論述の中から同教授が主張されているのではないかと思えるところを表現してと思われる記述を抜き出してみたのであるが、教授のこの著書には（他の論者の場合も実際には同様であるが）この問題に係わると思われる場所項目が他にも見られると言える。それは原価計算を定義されている箇所である。原価計算が原価を計算する事であるとすればこれに関する概念規定は原価の概念規定とも連らなる。前者はその本質的構成要素に原価の何たるかという概念構想を含む即ち後者を前提として。結局ある意味で別法にて原価を定義してると考え得るであろう。

「原価計算とは製品又は役務を生産販売するために消費された（事前計節の場合には消費されるべき）物品・労働・役務などの数量および価額をその消費場所および給付量（原価計算単位量）と関係させて把握する<sup>29)</sup>。」と述べられ併わせて給付の説明もされている。その際生産活動に要した（又は要する）物品・労働・役務などの数量・価額を製額を製造費用と呼び原価と称されてな

---

26) 同上書17頁。

27) 同上書20頁。

28) 同上書20頁。

29) 同上書1頁。

い。更にこの定義はその構造に於いてシュマーレンバッハの原価の定義と同様のものと言える。製品・役務の生産販売（＝給付）の為である点，経済的財貨たる物品・労働・役務の消費を条件とする点，消費場所・給付量と関係付けることが教授の上の定義にも見出される。シュマーレンバッハの原価概念規定と比較する必要がある必要があるとすらいえるかも知れない。これについての教授の説明で関連しそうなところを以下にあげると①給付(量)を目的製品の生産量だけでなく生産過程を構成する作業量更には仕入活動量，事務量更には又売上品数量や売上高や売上総益額までもこれに含めている事，②消費されるものの中には金銭・債権などの消費も含められてる事となろう<sup>30)</sup>。これより判断するなら教授の概念はシュマーレンバッハのものとは表現形式・構造は類似してもその構成要素はより広義にとられてAAA委員会の定義に接近させたものと考えられよう。別言すれば教授はAAAの概念内容をシュマーレンバッハのような表現の仕方では出したといえるであろう。

## 6. 津曲直躬教授の所説<sup>31)</sup>

教授の所説を知るのにここでは雑誌に記載されたものを利用する。これは講座形式で第一回のものが中心でここにAAA51年及び55年委員会報告書の定義に準拠した教授の考えがうかがわれると思われる。以下上記のものに従って教授の所説を探ってみよう。

津曲教授はまず一般のテキストでのこの問題の取扱いを個別企業，個別経営の立場よりの本質規定がなされたものであるが操作性を欠いたものだと称されている。即ち「操作性を欠いた定性的な定義であることが多い。……（中略）…そのことは直接には観察不能な量的概念としての原価についてそれだけをとって一般概念を定義しようとすることの論理的帰結ともいえるであろう

---

30) 同上書2，3頁の注1のところ，及び8頁。

31) 津曲直躬「原価計算の課題」会計人コース，74—86頁。特に79—81頁参照。

う<sup>32)</sup>」と述べられる。そして「各種の原価概念」をこれと対比してこれ等が量的概念として規定されたものであり「原価計算における特定の測定条件——原価の分類・測定・集計・分析操作——との結びつきを前提に提示されている<sup>33)</sup>」と述べられこちらを操作主義の方法による概念規定だと言われている。要するに一般的概念規定は定性的な本質規定であり各種の原価概念の規定が特定の測定操作を前提にする量的規定だというのが主張されてる点であろう。教授は相互の関係を問うてこれが原価計算の対象規定と目的規定とに各々係わることを指摘されている。

これに続いて前述のA A A 51年の定義と55年の定義を本質規定に焦点を合わせて検討されてる。前者については経済財の生産的消費活動を実体的基盤としてこの関連で原価を把握したもの、後者については企業原価の本質規定を試みたものとされる<sup>34)</sup>。そこにみられる **foregoing, value release** という術語が「経済財の合目的々な投入消費活動の特徴を表現している<sup>35)</sup>」事、これ等の定義が原価を生み出す企業活動という実体の本質規定をなすとみなされる事を指摘し、これが「『合目的々に放棄されたもしくは放棄されることになる価値』を有形無形の経済財に転換するプロセスにはかならない<sup>36)</sup>」と、要するにこの定義即ち一般的概念規定は対象である財用役の生産的消費のプロセスと写像である原価の量的大きさの対応関係を確保させるものであると見られてるようである。各種原価概念はこの規定を前提に展開されるものであると見られている。これらは原価本質のさまざまな表現という訳である。以上の如き量的原価概念は計算主体の設定する特定の測定目的のもとで選択された測定操作との関連で定義される。別言すると具体的な測定目的、対応する測定操作双方の特定化を通じて具体的な計量可能な原価概念となると言うわけである。原価計算は主体の測定目的・測定操作に応じて種々の量的大きさに原価の流れを追跡する

---

32) , 33) 同論文79頁。

34) 同論文80頁。

35) , 36) 同論文80頁。

のである。以上AAAの定義を分析しつつ原価の定義が本質規定を担当するものと現実に具体性を与えられてるものに分けられるとされる。一般テキストには前者が見られ原価と生産的消費プロセスの対応を指示するのみであり対象指示機能のみもつ。後者は主体の設定した特定測定目的の下にこれを実現すべく選択された特定の測定操作を通じて特定化される原価概念であると見られてるようである。津曲教授は実際に定義を試みられてるのではなく構造分析をされたのであろう。筆者が本稿で問題にしたいのは原価計算全領域中でいかなる機能や構造を有するか、特に機能の検討に焦点を合わせるので同教授の分析は有意味であると考えらる。

以上は原価概念について触れている論者の概念規定や分析を取扱ったのであるがもちろん他にも数多く同様の試みが存する。こういった試みすべてを分析して検討を加えることはあえて行なわなかった。ただこういった所論に通常みられる規定要素と思われるものをとり出せば足りると考えた。こういう意図で他のすべてに（筆者の検討した）言及しなかったのである。

### Ⅲ. 原価概念の規定要因と問題点

以上の論述をみる時特徴的な事実原価の本質規定或いは定義がシュマーレンバッハのゆき方をとるものかAAAの委員会の敷いた路線にそったかのいずれかであることに気付く。我が国の各論者の論ずるところの大勢はシュマーレンバッハの定義からAAAの定義への転換或いは前者の否定から後者の支持という形であらわれている。こういう現象が何故生じてるのかを探ってみるのはどのような問題がこれに係かっているかという問題へのよい手がかりになると思われるので以下まず上の各論者の論述を中心に検討を行ないこの問題への関連要素を探るよう努めることにする<sup>37)</sup>。

まずシュマーレンバッハの定義についてその構成は(1)給付が原価に対置され

---

37) 以下の検討ではそれ以前の記述を参照。原文の参照ヶ所の再度の表示はしない。

キーワードとして機能してる事(2)原価計算は消費財価値を給付評価数値として使用し給付の価値勾配を表現させてる事(3)原価発生を判断する基準は財貨消費である事(4)継続性を正常性より優先する事(5)平均化が無制約に可能である事(6)経営準備が給付生産に係わる時原価に包含される事(7) *Kosten* という語の選択は学問上の概念の増加防止の為である事以上より成る。この定義の骨格は(2)にあるのではないかと考える。要するに(2)に見られるように給付価値を給付成熟度に相応の価値勾配をもつような数値で表現しようとするなら結果的にみられる給付そのものに価値数値を付与する事は評価方法の問題につき当るのであり客観性や評価の安定という点で実現不能であろう。これをさけなおかつ価値勾配を表現させるには投入財貨の金額で見る方法が考えられる。これを原価なりと指定すれば逆にこの定義を与える実際的方法は原価を給付に対置し給付で財貨消費の区画を制限する事即ち(1)の特徴は必至となろう。(3)の特徴は給付評価に消費財金額を採用した以上必然であろう。(4)(5)(6)の特徴については以下の如く言えよう。まず(4)の正常性は(2)の給付評価を給付成熟度に対応させるべく財消費金額をこれに当てるのでありこれが給付成熟度を正しく表現しうるには財貨消費をそれが貢献したものに限定させる必要が生じ更に又貢献しなかったものの混入を回避する為に必要である点に導入内至強調の理由を見出しうる。同様に平均化は価値数字として消費財価値がとられこれが複式簿記機構と結びつきを有する場合であれば外乱による価値数値の不安定性は排除されてないはずであるとの理由によると推測されるが恐らく価格設定、企業価値評価といった目的よりの必要が大きく反映していると思う。安定価値会計等と問題の本質は同じと思う。(5)は(4)と同様に給付への貢献という点から導入されていると思える(シュマーレンバッハのこれの強調と無関係に)。以上シュマーレンバッハの定義は特徴(2)が構想の軸と筆者は考えたいのである。ドイツ経営経済学での定義はほぼこの線にそっている。前出フォルムバウムの定義もこの線上にある。経済的財貨を明示した事に氏の独自性をみる以外にないと思う。両者の定義は結局生産過程の入・出を対置し後者の評価がその成熟度を表現しうる数値とする為にそしてまた結局は会計上の理由から(会計の資産評価形式と同様の構造

との理由から) 入力側に付される価値数値で表現したものを原価と呼んだものと思われる。こういう意味でこの系列の定義では取得原価は各種の原価概念、特殊的原価概念ではなく原価の本質表現即ち「一般的原価概念」の別称であると筆者はみたいと思う。AAAに代表される米国系の定義はこの点の認識、意識は多少弱いのではないかと思う。もし価値勾配が定義に含意されないならそれは産出物の成熟度を表現しない即ち成熟に貢献ある活動で消費される財貨の価値を表わさない数値を暗示してる。その場合にはまさに損失もこれに含まれる。まさにこれは取得原価でなく単なる損失も含まれるか否かという問題であり、結局日常語を原価計算の術語としてそのまま中心的地位を占有させるのか否かという問題なのである。こういった関連も含めてAAAの定義を問題にする必要があろう。我が国の多数の論者もコメントをしてるのでそれについてもあわせて言及すべきであろう。

概要は先にみたとおりであるが特徴的な点をもう一度列記してみる。まず第一は原価の定義を可能な限り広義なものとする立場である事と客体への言及が含意されるのは原価の下位概念での問題とされる事と背後に常に人間の存在を仮定している事これ等が第一回目ステートメントの特徴である。第二に2回目のステートメントの特徴をあげると犠牲が経営目的を意図したものである事と保険に関連して確実性が原価性と如何に係わるか問題にしている事それから第一回同様定義をより広くとるという事であろう。次にこれに関連して我が国の諸家の指摘するところを若干とり上げることにしよう。まず前出の山辺教授の著書ではAAAの原価が機会原価をその本質であるとされている。教授が機会原価が支出原価も包括する広義概念なりとの立場をとられてると符合する。55年委員会のvalue release という用語はこれの意味を有すると考えられるという立場に依拠するのではないかと推定される。又番場教授についてはAAAの規定を採用されてる事は前述のごとくであり未消費財貨の取得原価と原価財の処分原価とが除外されるべきでない点の強調も特徴的である。AAAが取得原価・利用原価・活動原価・処分原価を経常原価計算に係わらせて列挙してる点からの強調と思われるのである。又津曲教授はAAAの定義に依拠する分析

により基本的には同一の立場のようである。教授は先述の如く原価概念を一般的概念と特殊的概念に二分して前者の規定は対象たる生産的消費過程と写像たる原価の量的大きさとの関係を確保するという機能を果し、後者の規定により操作性が与えられるとされている。これはAAAが原価をより広義に理解しようとした事と符合する。青木茂男教授は近著で「原価の一般概念」との項目の下にこれにふれているがAAAを支持する立場と理解出来るように思われる<sup>38)</sup>。Fiskeを引用して多数の意味付けの存する事を指摘され概念整理の必要を言われ(51年委員会の主張)更にAAAの定義,委員長Benningerの定義等引用され,又給付概念に代えてCost Objectiveを定義の中心にすえて原価概念の意味領域の拡大を主張されているのではないかと推定される。又松本雅男教授も著書の中での論述はAAAの定義を自身の概念の中核にされているようである<sup>39)</sup>。

以上のように原価本質規定・一般概念の論述は他のものにあっても同様であるが、シュマーレンバッハの流れとAAAの流れその両者の併合や妥協といったものに分かれるであろう。全体的な印象は特に我が国ではAAAの唱えるものに移行しつつある点がいえようがドイツ文献では概念拡大傾向はあってもシュマーレンバッハの流れをくむものであろう。AAAの定義を採用してる印象は薄い。今度は細部の検討をする。シュマーレンバッハの流れをくむものとしては当のシュマーレンバッハとフォルムバウムの定義をとり上げたのであるが共通に問題になる点は前述したところではあるが結局は原価は経済的財貨取得の為の犠牲額を価値勾配を表現する手段として採用してるという事である。通常の取得原価概念より恐らく幾分広義と思われるがいずれにせよこの類のものであろう。通常の取得原価概念を拡大するという立場から得られたものと言えるかも知れない。前出の諸特徴はいずれもこれを手続化する為、操作性を与えるためのものであり定義に内在させてるものであってこの意味で重視されるべきものを表現したにすぎないと言えよう。取得原価を拡大したのものとして定義しようとの意図を筆者はこれに見たいのである。

38) 青木茂男著『現代原価計算論』初版, 税務銀理協会, 昭和57年33—37頁。

39) 松本雅男著『原価計算』第9版, 国元書房, 昭和51年, 7頁。

次にAAAの系統と想定される定義については本来51年の定義と55年の定義の内容同一か否かを問題にすべきと筆者は考えるが通常明確なる比較検討は見受けられないがおおかた同一概念とされてるようである。これ等の定義（とくに51年のもの）は **Cost** と呼ばれる文献上出て来るものをすべて含むようにされてる。先述の津曲教授の指摘するごとく一般概念から計算方法を指示するのはこの立場では排除される、操作性は除去されることになるであろう。そして価値犠牲、 **value release** のような用語で表現されるところのものが中核となる。具体的計算手法の指示は何等かの限定が加わった下位の原価概念についてということになる。ここで目につくのはこの種の定義では客体との関連付けが一般概念に含まれてないがそれならば津曲教授の主張の如く実体的基盤としての生産過程が果して必然的に前提とされてるのかの問題が生じよう。客体との具体的関連付けは原価下位概念の要件であるとするれば一般概念には関連付けを一般化したものだけでなく対象をもたないものも包含される。先述津曲教授の行なわれていた原価本質規定が対象と写像との係わりを指示する機能をもつとの指摘はやや狭いものとなるかも知れない。又 **Cost Objective** なる概念の導入についてはやや漠然とした一種「場」とも言うべき概念も含まれることになると思われこれと生産販売過程という実体と同一でない可能性を生じよう。これは津曲教授の指摘したところに反することになるかも知れない。生産を最広義に理解すれば話は別であるが。いずれにせよAAAの立場ではこの線の展開が相当と考えられるがこの時には消費物・産出物・生産行為のつながりはより密でなくなるであろう。概念をより広義に解しよう、形成しようとする事は概念内容をより空虚なものにする危険性をもつと言えると思う。まさに概念として機能しない（役立たない）ものに墮す可能性を見るのである。55年の定義は51年の定義に以上の危惧を見出した為に修正され、リスクの問題に関連して定義内容に幾分でも操作性を与えるような方向がとられたのではないかと推定される。とすればまさにシュマーレンバッハの定義への接近であり我が国のゆき方と逆という事になるかも知れない。

#### IV. 結 論

以上では諸家の述べるところをも若干とり上げて検討したのであるがそこでは2系統の本質規定に分かれるように思われる。シュマーレンバッハに始まる系統とAAA委員会の系統である。前項の検討で前者は恐らく取得原価概念の拡張を後者は会計上のすべての特殊な原価概念を包括させようとするを意図してる。いずれが可であるかの問題の結論を引き出すことはここでは試みるつもりはなく本質規定も試みてない。しかし現実に文献上この二系統に色分けされるよう思われるし、又我が国文献には双方を比較のうえAAAの定義を支持する試みが多数みられる。しかしその論拠・論理展開に今一つ不明瞭なものを感じるのである。

原価とは何か、本質を如何にとらえるかの問題は何を論拠としてるのかは筆者には明らかであるとは思えない。シュマーレンバッハに発する本質規定は中核は結局は産出財貨の評価を価値勾配を表示すべく消費財貨価値によるべしとの概念構想によると筆者考える。そこでは定義自体に操作性を与える為の手掛りをも含ませている。AAAの定義は原価を経営目的達成の為のvalue release とみる。そこには直接的な産出物に対する意識は若干背後に後退し、これの為の財消費を伴う活動が前面に強調される。前者の定義は消費を伴う活動側面のより細かい取扱いに若干手数がかかるであろう。後者は産出物のイメージが場合によっては完全に消失してしまう感が生じる。要するに消費面のより細かい表現乃至生産活動の財貨投入面のより詳細な取扱が必要と認められる時に常にこれを給付と関連付けていく方法は若干適応性を欠くと思う。原価の本質規定で考慮すべき要因の一つは投入面のより詳細な取扱いという点にあるといえよう。ところでこの強調は当然AAAの定義方式では、財貨消費価値をもって生産活動における努力を詳細に表現しようとする事より原価は消費の全側面に係わらせる事が場の状況表示の点より当然と思われる。即ちこの方向での定義は財貨価値消費をすべて原価に係わらしめる事を本来的に特質としてると思われ、産出物と関係付ける事は原価の二次の規定即ち特殊的原価概

念として表現されるものになり原価の本質とならないとされて不思議でない。損失が生産活動に係わって生じる消費か否かはまさにこの方式ではそれが生産の場にあったか否かが基準であるとの主張がたとえあったとしても不思議でない。ふつう判定基準としてとられている有効なるものの産出にとり実効ある消費か否かという観点は産出に財貨消費を関係付ける意味も含意してるからこの立場の定義にはなじみにくく思える。有効性といってもそれはまさに財貨投入消費が経営上の目的で行なわれたか否かについて主体の意図という面が強調されるであろう。これでは損失に分類されるものが原価を構成することになっても一貫性を有すると思える。AAAの立場は極端化すれば原価は費用・資産原価・損失のすべてを含む即ち企業の消費面すべてを含むところの収益・利益に対置される概念となり、原価計算を原価を計算することであるとの定義更には又原価を有意味にこの学を指導する本質規定たらしめるには不適切に思われる。原価計算あるいは原価の定義を無意味たらしめる事になりかねない。ここに原価の定義・概念を規定する要因として原価をどの範囲にとどめるかという問題が重要視されるべきである。Cost 概念が本来日常語であること、米系の文献が実学としての性質を強く打ち出してる為に日常的に使用される拡張語法を次々と導入されること言えない事よりこの学を収しゅう出来ない程に拡散させる危惧を生じるのである。この要因は原価計算が原価を計算するものと規定されることになればそこで取扱かわれるものすべて含める必要があるとするだけでよいのか管理会計、会計一般についてのものまで拡張して扱かうのはどうかとの問題に係わる。AAA55年委員会報告書の追加とも言うべきものは無制限のこういう拡張を阻止しようとの意図を推測されよう。Cost と呼ばれる全部を包含させようとすれば会計の全体収益とでも言うべきものに対置される面のみでなくこれと間接的にでも関係付けられるところのものも問題とされるはずであろう。これは米国の通常の Cost Accounting 文献の取扱いを越えるであろう。この種のタイプの定義は原価を規定するところのものが果たして具体的に確定しうるかという点に問題があり55年委員会の定義すら経済的財貨の取得や生産の為を要件としていてもほとんどその実態を具体的に限定

しえない、規定条件を実効あるものになし得ないと筆者には思えるのである。すべての経営・企業の為と意図したものの中から損失を排除するものはもはや本質規定よりする原価ニアラザルモノの除外ではなく原価の二次的規定の問題になってしまうと思われる。

結局は原価を思考する時には生産活動の場が問題であり、そこでは財貨投入面と新財貨の産出面が表裏一体として考察出来る。原価を本質規定する時シュマーレンバッハの系統の定義は産出面の評価を投入面で表現することにより価値勾配を併わせて表現するところのより確実な基盤に基づくものにするという形で常に給付という制約がつきまっていたのである。AAAの定義では投入面の様子の明細表示により力点が置かれて定義が構成されてるフシがあり、給付という如く産出側面の考慮は原価の特殊的規定の問題に追いやられた感があるのである。少なくとも後者には個々の産出物を個別に或いは集合体として特別に認識するという事はそれほど問題にされてないように思われる。この事は原価を無制約に拡大せしめて原価の本質規定を無意味化する危険なしとしない。或いは原価自体の本質の分析を不可能にする可能性を持つかも知れない。

以上の検討でとり上げた要因以外にもまだ多数の規定要因は列挙される。例えば原価計算上の原価は会計学上の資産取得原価と切り離して考察されるべきか否か、更には又原価計算論という学の中で自己の分野の独立性をどのように考えるべきか等々他の例をまだ多数列挙出来よう。こういった問題は相互に複雑にからみ合っている。結局はこれを取扱かう学がどのような行き方をするかに依存するのではないかと思われる。その場合にはしかし原価の本質規定が原価の計算処理報告を課題とするとの立場からの実効ある形で定義するのが望ましいと思う。その場合は生産の場における投入面と産出面の有機的な関連付けが計算処理の有効性・機動性を考慮してなされるべきであると思われる。ただしこれについてもただ単にその役立ちのみを考慮するというだけではあまりに技巧的にすぎると思われる。やはり原価として観念されるものの本性を軸とすべきであり、これをあいまいにする形式の定義には筆者は賛成しかねる。学としての統一性ともかく、その内実について或いは学の要件としての普遍言

明の追求を不可能にする事になり、結果は実務の描写のみしか出来ない事態すら考えられるからである。