

原価計算の目的とその論理

大 即 英 夫

序

企業会計は、その対象とする企業とその活動すなわち経営活動を捕捉する計算技術である。しかも、個別企業は経済社会の一環として、他の個別企業との相互連関的關係と、一定の経済発展段階のなかにあって、企業の特殊な環境と課題を荷うものである。従って、原価計算も、企業の荷う課題のもとに発生する企業経営目的に奉仕する手段として、それに適応した計算技術たる構造をもつにいたる。

また原価計算にかぎらず、会計技術は、単に生産技術の如き使用価値の体系（自然科学）に止まるものではない。会計技術を取り扱う場合には、如何なる経済発展段階にある企業の要求と必要に基いて如何なる企業の課題を達成せんとするものであるのかを究明せねばならない。換言すれば、会計技術としての原価計算の目的の意味、内容すなわち本質を明白に認識することが必要である。また他方原価計算制度の成立原因又は物質的基礎、従って、この制度の機能は何かという問題も存するのであるが、この両者は、抽象化して、截然と切り離して論ぜられる問題ではないようである。何故ならば、資本の機能と目的との関係は、資本運動から規定さるべき問題であって、資本の運動法則を認識し得ない資本家の意識は、資本運動の本質で顛倒した形態で現象してくる事実を認識し得ないので、原価計算に与えられる目的が、或いは資本の至上命令である利潤追求を蔭蔽し、或いは変形歪曲した形態において表現されるからである。原価計算は、一面においては計算技術そのものであり、原価を集計し分解し整理する計算構造そのものは、自然科学的技術として、それ相応に精緻を加えて行くであろう。しかし乍ら、原価計算は、単に計算技術であるのではなく、実にその対象としての個別資本の運動に規定される。所有者の資本家の目的意識的最大の利潤目的のための最小費用＝最適原理による手段的使用価値的側面と資本の客観的必然的運動法則との相互連関的にして、且つ矛盾するという面において捉えねばならない。

原価計算が、単なる計算ではなく、独自の作用を営む経営技術である以上、われわれは、資本家の意識をして、必要とさせ、目的として捉えさせた資本運動の価値的側面を忘れてはならない。

(1) 原 価 の 概 念

一般に、原価計算の目的は、1. 財務諸表上の棚卸資産評価決定のため、2. 価格政策のため、3. 原価管理のため、の諸目的に分類され、これら諸目的のため、原価の諸属性として、「正常性」「比較性」等が要請され、それに適合するような計算方式及び計算制度が要求される。かりに、第1の目的のための概念を、原価一般の概念であるとする、第2、第3のものは特殊原価概念であるとせねばならない。これら諸概念における相互連関的整合性が、一般に説得しうる合理性であり、それら諸概念を包摂し得てこそ、一般に認められた普遍妥当なる原価概念となり、原価計算として存立し、制度としては認められることとなると思われる。然し乍ら、このように目的に附随した諸概念並に形式論理的に成立した諸概念のなかには、実はそのような計算制度または理論を實質的に支え、その主要内容を形成している基本的な概念が実在するのであり、それは、資本家の意識の層を通じて、顛倒した形で、すなわち、資本主義的意識形態としての企業会計理論として発現するのである。いうまでもなく、資本主義企業会計制度およびその意味を表現する諸概念は、資本主義企業会計という社会的存在の現実を反映している。資本主義会計の現実とは、資本主義企業がその上に立っている地盤である資本主義社会の発展法則の発現形態であり、換言すれば、総資本と個別資本の総体と個別との絡み合いにおける資本の運動法則の発現形態である。剰余価値創造の法則という資本一般の法則のみならず、個別資本の部門内或いは部門間の競争或いは、平均利潤率、平均利子率等の作用する諸発展段階、または時期に応じて、企業会計の目的形式、概念等は変化し、資本主義企業の至上目的たる利潤追求の発現形態も変化を免れないのである。

いうまでもなく、原価計算一般は、生産費の計算である。しかし乍ら、資本主義社会制度の下においては、商品はその価値通りに計算されるものではない。それは、いわゆる費用価格をもって計算される。しかるに、平均利潤率の成立と共に、実際の市場価格を調整するのは、一般的生産価格である。それ故、生産物中に占める原価要素すなわち、原料費、材料費、設備の減価償却費の増嵩が投下資本に対し、平均利潤を確保することを保証す

る限りにおいてのみ問題とされる。従って、個別資本の立場からは、個別的生産価格の一般的生産価格の対比から計算され、材料費、その他の不変資本の価格に労務費等の可変資本を加えて、これに投下資本に対する一定の平均利潤率をもって、利潤を加算して費用価格すなわち原価とするのである。かくて、個別資本家の意識としては、個別資本にとって、費消した価値犠牲は、生産過程における、生産要素及び流通過程、更には経営財務等に要費したもの、換言すれば、経営目的一般に、直接間接に関連ある諸費用が、すべて包含せられるのみならず、平均利潤を構成するものまでも、原価要素として認識されるに至るのである。

かくて、資本主義企業会計制度が、企業経営目的に奉仕する手段であり、したがって、原価計算上の諸概念、諸制度も、それぞれの目的によって規定され、その目的の多様性は諸種の原価概念を発生させ、原価計算制度も諸種の形態を派生させるにいたった。

(2) 原価計算の性格

資本主義企業会計制度が、「企業の立場」或いは、「経営に役立つ」目的に、即ち利潤の確保のために奉仕する手段で、そのために諸種の計算的操作を利用することは前述の通りであるが、それは一定の目的に対する手段の連関体系という形式的技術的規定の範囲に留まる。しかし乍ら、企業は経済を前提とし、経済の中で営まれる。従って、経済との結びつきを抜きにして、企業会計制度の実態は把握することは出来ない。というのは、損益計算や財産計算に、いかに資本家の恣意が介入しようと、原価計算が対物計算であり、生産物の価格との関連が濃厚である故に、そこには社会経済的な平均原理が作用するからである。

従って、原価計算の内容は、計算される原価概念そのものの内容把握如何によって、基本的に異なるものと言わねばならない。

周知の如く、アメリカ会計学会の「アメリカ原価概念および基準委員会」の、1951年に発表されたところを見ると、「原価とは、特定の目的を達成するために発生し、あるいは発生する可能性ある犠牲を貨幣額によって測定したものである。」(註)と述べ、究極のところ「原価の諸概念は、それらに対する必要の生じたときに発生する。従って、必要が変化するにつれて概念も変化する。場合によっては有効な概念に取り代るために、古い概念は放棄されることもある。このことは精密な自然科学において無理であるばかりでなく、また会計や事業経営についてもそうである。」(註)と規定されている。

このような原価概念の規定は、資本家の利潤計算方法

からの視点であって、個別資本家にとっては、投下資本価値の減耗は、それが社会的に流通過程で、生産手段或いは労働が不生産的に支出されても、価値形成的に作用し、生産物価格に追加されるように見えるのであり、必要があれば、不能率費いわゆるアイドルコストでさえも、生産物価格に賦課するのである。原価計算が経営における生産物のために消費された財を、一定の目的に应ずるようその生産物を貨幣額によって、計算把握するという形式的定義によれば、原価に、資本支出即ち費用という概念を用いても差し支えないように思われる。勿論、資本運動の一般的公式の循環形態である貨幣資本の運動としてとらえるので、資本支出は、原則として貨幣支出としてみられ、原価はつねに、その調達価格によって測定される。調達価格(取得価格または歴史的な原価)は、他方には、会計の記録計算の技術的要請から、一般的に客観的信憑性を有するものとして承認されているものであり、実践的にはそれ以外に方法がないように思われる。原価概念の外包が、資本支出としての費用であるとすれば、その内包は、調達価格となるであろう。然し乍ら、原価は根本的には商品(生産物)価値であり、その現象的表示が価格である。それ故に、経済の推移につれて、価値と価格の乖離が生じ、原価と価値とは一致しないのである。この場合、資本主義的会計の意識は、前述の如く、生産物価値の認識は出来ないものであるから、原価は過去の市場価格であり、価値は現在の市場価格となるのであり、貨幣価値変動、或いは、時の経過という視点よりする原価計算の生産要素の基礎価格の評価替えということになる。従って、原価計算の基本的性格たる対象計算性並びに、価値計算性は、原価の時価への技術的接近方法としての計算となる。これは、原価計算が、資本家の支出＝費用と観念され、原価の発生、追跡、記録計算の要具とされながら、他方においては、その費用回収の面から販売時少なくとも、消費時における販売価格＝市場価格を問題とせざるを得ないことを示すものといえよう。

彼のシュマーレンバッハが、最初、収支計算から出発し、特殊な発生主義的期間損益計算に発展すると同時に、原価計算においても、単純支出計算＝実際原価計算より、部分原価計算(経営価値計算)に到達したのも、市場関係(景気の変動)すなわち、商品販売による費用の回収並びに補償の必要性から生じたものであると思われる。

原価計算の定義が、経営における生産物のために費消された生産財を、その生産物単位について、価値的に計算把握するための手段であることは、一応殆んどの論者で一致をみるのであるが、その本質理解については、そ

の技術的性格から、その原価計算の目的と手段の連関からのみ捉えられがちである。その場合にも、実はその目的が計算の本源的要因であり、また利潤追求という、企業の全体目的に階層的に従属する諸目的の部分的視点のみにとらわれて、その部分的個別目的の発生してきた社会経済的要因をはなれては存しないのである。原価計算の本質が、資本家の支出＝費用すなわち、原価の計算でありながら、市場価格が与えられたものとして、社会経済的に決定される限り、社会経済的価値を問題とせねばならないことは明白であろう。従って、シュマーレンバッハが、収支計算に基づく原価主義を提唱しながら、経営価値計算という時価主義に転向せざるを得なかったわけである。これは、究極的には収支計算（原価主義）に基づく動態論の矛盾である。動態論が個別資本の一般的循環形態たる貨幣資本の運動のみに捉われて、その批判的形態たる生産資本の資本維持的回収的性格に注目しなかった理論の矛盾であり、貨幣が生産資本においては、単なる流通手段の機能しかもたないのだから、原価計算が単なる合理的記帳技術と見あやまれさえする。

資本の集中、集積が進展するにつれて、企業は莫大な固定資本をもつことになり、支払労賃部分は相対的に減少し、資本の有機構成は高度化し、利潤率は低下する傾向をみせる。ところが、剰余価値率の増大の点から利潤率の低下傾向を阻止しようとすれば、労働時間の延長と、労働強化の生産方法によらねばならない。然しながら、これらの生産方法は、労働者自身の肉体的生理的限界と、労働組合等の社会的抵抗によって制限されることになる。また他方においては、商品の能う限り低廉な生産を強要する競争は、進歩した生産技術の援用を強制し、労働節約的に不変資本間の量的比例を高度化する。従って、利潤量を増大するためには、益々資本の累進的蓄積をすすめねばならない。ここにおいて、企業は、資本支出としての原価＝費用をあたう限り最小にしようという努力すなわち不変資本充用の節約は、回転期間の長い固定資本(機械設備)の累積的更新と龐大なる投資をもたらすことになる。かくて、資本の集中並びに累進的蓄積のためには、株式会社という制度を通じて、一般大衆の資金を動員することとなり而も、それは、恒常的に且つそれへの依存度を高めないわけにはゆかなくなった。かくて一般大衆を説得するための収益力測定並びに表示の近代会計制度と労働支出の最大を目指しての、労働の指揮、統制を中心とした経営管理のため、原価管理、価格政策、利益管理等の計算技術が分化する方向をたどると共にそれらは相互関連しながら、その矛盾を表面化してくるのである。前者は、一般に利潤量の測定表示であり、貨幣額の増大を表示する貨幣資本の運動量測定となり、

後者は資本支出の節約としての無駄の排除、能率の増進、概して原価の引下げ、経営の合理化という生産資本の循環に沿うものと思われる。原価が資本の犠牲すなわち資本支出(貨幣支出)であり、原価計算がその原価を対象的に生産物単位毎に追跡記録集計するものである以上それは、アブサーブション・コストすなわち全部原価となり、それは期間計算的に捉えられる費用との本質的区別はなくなるであろう。

これは、支払関係すなわち流通過程を基調とする損益計算方法であるが、根底には企業の継続的活動を費用および収益の流れとして捕捉し、これを現在と爾来とに分割する原価配分とともに、期間的に費用と収益とを対応することによって利益を決定することにある。これは、発生主義すなわち流通過程による損益決定方式であるが、貨幣資本の運動を捕捉しようとする収支計算と齟齬乃至は矛盾をもたらしやすい。シュマーレンバッハによれば、収益、費用計算は未解決項目を考慮する点においてのみ、収入、支出計算と異なっているが、全体計算についてみると、未解決項目は解消するから、収益、費用計算は、収入、支出計算と一致するという。ワルプは、更に収入、支出の機会を拡張し、収益、費用の流れと収入、支出の流れとを同時化することに努め、究極は現金式仕訳法の如き、返戻、追加計算とよばれる簿記修正的計算技術を駆使して、貸借対照表を現金化してそこで損益計算を行うことを説いている。かくして、簿記機構、方式よりする損益計算は究極のところ収支計算に決着する。しかし、原価計算は、簿記機構とならんで資本支出＝費用にもついて、生産物単位当りの価値を意味する価格の計算がとつねに問題とされる。つまるところ、資本家的費消概念たる原価も販売価格すなわち社会経済的に決定される市場価格を考慮せねばならない。従って、資本家的意識による資本支出による原価計算も、終局的には市場価格に規制せられるものであって、市場価格を決定するものではない。個別資本にとってもその存続の一因は、商品資本の実現にあるのだから、もっとも下層の個別資本家であっても、その生産費＝原価が市場価格以下である場合には、企業の継続は困難となるであろう。個別資本が個別に消費した資本支出を生産費として合理的に計算した原価は市場における競合による自己検証を経て経済的平均的生産価格に惹きつけられる。主観的資本支出としての原価は、かくて、交換の繰返しの結果客観的な価値／生産価格に規制せられることになる。従って、資本が生産過程に侵入し、そこに実質的包摂を強化すれば、生産過程の基礎をなす労働者の生産的労働は、生産の筋骨体系としての機械、脈管体系としての装置、さらにはフィードバックの応用等により頭腦的労働計画、あるいは熟練度

を奪われ労働は附随的、従属的な労働として益々単純化され、会計技術的に管理しうる状況となる。かくて、資本家の意識も、故意又は偶然の損費が資本支出であるにも拘らず、経済的平均的生産価格に参加し得ない事実を反映し、原価の「正常性」を主張するのである。収支計算を基調とする原価主義は、その取引価格の中に、資本主義的生産関係を基礎とする所謂資本取引や生産のための消費に直接関係のない資本所有関係に基づく権利の対価更には独占の介入による独占利潤等が含まれ、かかる収入、支出から、生産過程に直接的且つ具体的な消費される事実を区別せねばならぬことは言をまたない。原価計算は、収入、支出すなわち貨幣収出関係をはなれて、生産工程々生産技術と直結し、即物的な消費数量、作業時間を捕捉せねばならない。損益計算が一般に利潤決定計算として理解され、それは流通過程の貨幣の授受視点に立つのにもかかわらず、原価計算は本質的には物量的計算であり、生産過程にたつものであり、一定の生産技術を前提としての生産性計算に至ることが理解される。ここに、原価計算が経営管理目的に使用される意義が見出される。

(3) 経営管理目的と原価計算

経営技術は、単なる生産技術に留まるものではない。勿論、生産技術は、自然科学の系として独自の理論体系を有し、固定資本が、生産過程に蟠居する以上、生産技術とは相則不離の関係にあることは言をまたないのである。しかるに経営技術は、使用価値としての生産技術と経済性、いわゆる実行可能なベイスする価値的側面の矛盾せる二面を有し、それ等は相互関連すると共に矛盾相剋する性格をもつのである。一般に、会計は、期間損益を決定するために、個別資本の運動を正確に捕捉記録し、測定整理する計算技術と解され、その形式的方式が解明されるのが会計学と考えられている。と共に会計は、経営に対して、単に資料を提供するのみに終ると説明される。本来的会計は、経営そのものに付着し、それなしには経営が成立しえないところの会計現象を取扱うのである。商品売買、売掛、買掛の記帳、その損益の計算などの記録計算整理なしには、経営そのものが行い得ないであろう。しかしながら、経営に課せられた利潤追求という最高原理が、かかる本来的会計をも支配操作するようになると、会計もそれに追随し、経営の目的によって、独自の会計行為、会計現象を呈するようになる。

動態論とその制度が、財産評価を排除し、取引価額に基づく損益計算に重点をおくから、財務諸表は、一見全く、客観的にして疑うべからざる正確な利潤を決定したかのように思われる。かつての財産計算原理に見られた

財産評価というような恣意の余地がないようにみえる。しかし、この際、動態論の主要原理である収益、費用対応の原則を検討すると、未発生費用の見積りによる発生費用化特に退職引当金等の引当金による見積りが生じ、発生期間に喰い違いがあることがわかる。他方費用性格の認識の歪曲から、岡部教授の言われる利潤の費用化部分も混在し、会計は、単なる計算技術＝会計作業にとどまらず、経営の利潤追求原理に奉仕する価値的側面を荷うことになる。かくして会計は、企業経営に付随した単なる計算機構ではなく、会計操作という独自の経営技術として発展するのである。また、他方、経営業務は、計画（予定）－執行－統制（検証）のフィード、バック過程をもって運営されている。この際も、計画の指導原理は利潤追求原理にあるのは言うまでもないが、経営の実践主体の意志決定は、その時々々の経済状況に適応して決められる。

従って、計画は、競争価格であったり、希望利益であったり計画（標準）原価であったり、そのあらわれる現象は種々なる態容をもつのである。近代資本主義経済の特徴は大量生産方式による固定資本の増大であり、固定原価の支配する拘束経済は、亦その伸縮性を失い、経済変動に対する適応性を著しく失った。第一次大戦後の一般的危機の段階の矛盾と混乱の中、かのシュマーレンバッハは、国際的市場の隘路より、ドイツ独占資本を擁護するために固定原価のもつ費用発展の態容を分析した。すなわち、操業変化に伴う総原価のうち操業度に関係なき固定原価に着目したのである。固定設備は、経営準備の費用として年々固定的に不可避免的に発生するが、その使用価値は長年月に渡り全部的に作用し、その更新は長年月の後になる。従って費用の発生は固定的であるに反し、その回収は弾力的に一時的に可避出来るのである。

数学的函数関係として、総費用曲線と、生産物単位単価の曲線は、生産量または操業度をX軸にとれば、前者はX軸に対して、凡そ、凸であるに対して、後者は凹となるのは、固定費の前記の性格を物語るものである。

戦后ドイツ資本の欠乏の下、既存の固定設備でもって経営を合理的に継続するためには、更にはドイツ独占資本の再建のためには、その価格政策が問題となるのである。

ここに、固定費の前記の性質が取り上げられ、原価主義を基礎とする全体原価計算は揚棄され、時価並に限界原価による部分原価計算が採用される。もっとも、シュマーレンバッハにおいては、逡減操業及び逡増操業の最適操業への誘導が目標であり、また彼の限界効用率＝比例率は通常、最高の市場利子率を使用することとなり、資本の運用の最高の選択をはかることにあった。しかし

ながら、かかる比較性の原理は、いわゆる価格政策としての競争価格の問題となる。価格決定の能力は、いかなる原価計算の方式ももたないものであるが、限界原価を駆使することによって、その販売価格を市価以下とすることによって操業度を増し、経営の目標たる一定期間における最大量の利潤、時には最小量の費用を達成せんとするものであり、あるいは、市価以上とすることによって、操業度を低下すると同時に、過大の費用を節約して一定期間の利潤量を最大ならしめんとするのである。かかるシュマーレンバッハの限界原価主義に対してメレロヴィチの原価発展と原価性格（要素）との混乱の指摘、或いはマレットによるシュマーレンバッハの方法の数学的原価分解法は総費用の機械的分解にして、事実は原価要素として比例費及び固定費のみに分解する記帳技術的原価分解の唱導、カッセルによる人為作為的、抽象的構成にすぎない等という各種の批判があるが、原価主義による総原価の限界費計算を通じての市価への癒合の過程であり、最適操業度における計画原価の嚆矢とも言うべきものである。

皮肉にも、シュマーレンバッハを方法論的に批判したシェンブルークの規範性がこの限界原価の中に含まれているように思われる。管理会計は、実にシュマーレンバッハのこの最適経営を原理とするものであり、それは利潤追求という資本の最高命令の別表現であり、機能としては通常計画―執行―検証の三階段に分かれ、組織としてはラインからスタッフへの横への進化発展を通じて多岐的に階層化される。

財務諸表などの形式をとって、企業の会計が公表されるのは、一般に経営の執行、監督に直接参加しない遥有株主、債権者或いは将来の株主たる一般公衆に対して、企業の財政状態、収益力を明示するということに、形式上の根拠がおかれている。しかしながら、その本質は、株主、或いは一般公衆に対して、企業会計を説明し納得させ、投資を促す資本集中の要具でもあった。形式上の公表制度或いは株式民主化という美名のもとに、その内容は商人実践の秘密主義である保守主義或いは低価主義という18世紀的の遺物がその重要な原理でもあり、管理的視点よりみれば、外部管理とも称すべきものである。これに対し、管理会計は経営の執行活動部門に直接に経営執行部からの各種の命令が伝達され、その業務執行が会計数量によって強制され、その結果が報告される様式をとる。

一般的に言えば、或る種の計画にもとづいて利益が予定せられ、この利益を実現するための予定の費用と売上とが生産、販売活動を規制することとなり、この規制が、責任制によって規律された経営の組織を媒介とし

て、みぎの予定を実現にみちびくのである。この場合の生産、販売活動の主体は労働者であり、従って、そこには資本の強制と労働者との対立を含むのである。殊に産業資本の中に、固定資本の占める地位が増大すると、相対的に於て労賃に支払うべき可変資本部分が減少する。かくて、労働節約的に投下された固定資本は、労働をして労働生産力増大の方向に位置づけるからである。仕損或いは原材料の歩留り率の向上は、かかる意味で取り上げられる。技術の進歩は、労働生産力の増大をもたらし、より低廉なる原材料或いは作業層の効果的利用による関連品の製造、作業工程の簡易化等により、不変資本の充用上の節約をなし、労働日の延長等による労働者の肉体的限界或いは組合の抵抗をさけて、利潤の増大をもたらしたのであるが、他方労働は、益々単純化され、機械、装置の従属物に化したため、機械或いは装置の計器測定更には消費数量指定による労働の管理が可能となる。生産過程における原価切下げは、廉価な原材料を使用することによっても達せられるが、原材料の節約的使用によっても達せられる。すなわち無駄或いは不能率の排除である。かくて、管理可能な「直接原価の低減」がもっとも重要なかつ努力を有する部面となり、原価計算は生産過程における原価管理の要具となる。

これに対して、固定費は、経営財務の問題として、スタッフ部面に吸収され、予算統制に委ねられる。かくて、原価計算は、経営管理の目的から新しい制度を要求される。かくして、科学的管理法をもとにした標準原価計算（ドイツにおいては計画原価）および直接原価計算が発達するのである。直接原価計算の場合の直接費及び固定費の区別は、必ずしもシュマーレンバッハの操業度を基準とした比例費（変動費）と固定費の概念に一致するものではなく、むしろ原価性格（原価要素）的に区別されていることに注意せねばならない。直接原価計算というところの固定費は、経営財務の管理上から、每期固定的に一定の原価として計上されるものであり従ってそれは期間費用と称せられ、直接原価は、シュマーレンバッハの総原価から操業度即ち生産量を基準として変動する原価として算出された数学的概念ではなく、管理可能視点よりの区分であり、計画された販売予定量に比例して変動する原価である。従って、每期支払われる労賃が固定給であると直接労務費であってもプロダクト・コストたる直接原価に計上せず固定費扱いとされるのである。しかし、米国の如き能率給を中心とするところでは、労賃の大部分は直接原価に算入され、原価管理、並びにその中に含まれる。並びに能率管理の目的は達せられることになる。原価計算は、その発端は、生産工程に従事したエンジニアの物量的な測定記録にあったので

あり、本源的には、生産工程の能率管理にあったといえよう。しかるに、資本主義経済の発展に従い固定設備の増大は、ここに間接費としての問題を、固定原価に投げかけ、減価償却を以て固定原価の原価性が認められ、製造原価として種々なる配賦率をもって割掛られることとなった。かくして、原価計算制度としての全部原価計算制度が発展してきたのである。

全部原価計算の欠陥は、生産物単位当りの製造原価が生産量の増加量とは反比例し、生産工程における製造能率を反映しないことにある。従って、経営の最適操業度を探究し得ない。また他方、正しい経営の利益は、製造能率の反映としての原価、販売活動の表現としての販売量というような経営活動の総合的結果として算定されたものでなければならない。かかる意味から、全部原価計算は、C.V.P. 関係を表示しないから、利益管理の要具としては不適當であり、従って、数種の製品を生産している経営では、その何れの製品生産が他と比較して有利であるかは、全部原価計算では判明しない等の批判から、直接原価計算の優位が説明される。それに対して、全部原価計算擁護者は、直接原価のみにて棚卸原価を計上するのは、財務会計上正しい資産評価を示すものではなく、一般に公正妥当と認めらるべき財務諸表の原価としては不適當であると反論するのである。

直接原価計算は、製造原価を時価でもって価格算出される直接費のみを原価とすることによって、一定期間におけるC.V.P. 関係を有機的に把握し、この関係から、現下の経済の諸条件の下で、利益曲線を予測し、同一固定設備（経営準備）のもとで生産される各種製品別の価格変動および販売量の変動による利益の推移を迅速且つ正確に予測し、予想利益を設定し、物価変動に対処して、経営の最大利潤量を確保せんとする有力な管理用具と言えるのである。換言すると、資本主義の発展と共に招来する景気変動の下で、資本の独占を目指さしての競争の下で、矛盾として意識される固定費増大の事実直

面して、個別資本がその矛盾を切り抜ける積極的な方策は、新しい市場開拓による販売量の増大と利潤量の最大確保の途以外になく、その具体的要求として、原価計算にかかる強力な管理機能をもつ計算方式を採らしめることになったのである。

結 論

原価計算は、本来的には生産過程における財の消費量を価値計算するものである。従って、原価計算の本質は、社会的必要量としての労働が、どれだけの死せる労働量を客観的条件として、且つ生産過程に於て生産的労働を媒介としてどれだけの価値を生みだし、どれだけの価値移転を行ったかということの実体の把握にある。原価計算は、その目的によって各種の原価概念と計算形式を生みだすが、それは、実に資本運動の矛盾が資本家の意識に反映した切実なる要求と必要の表現である。資本家の意識としての原価計算は資本支出＝貨幣支出にあって、価値形式にはないのであるが、資本運動の矛盾は、社会的存在としての固定資本とその私的原価との間に激化し、原価計算は資本支出＝貨幣支出による原価主義を貫徹し得ずに、限界原価、或いは機会原価等の時価主義（価値計算）に転ぜざるを得ない。このことは、生産工程における記録測定法が、生産設備の機械化、自動化と共に機械化自動化され、その生産量も機械的自動的に且つ客観的に記録集計整理されるようになると、直接原価は迅速に且つ正確に時価をもって計上されるようになると共に、原価計算は管理の用具として益々有用となることを示す。

固定設備に投下された固定費は、予算統制やプロジェクトランニングに譲られ、経営財務の管理下にいる。それは打寄せる固定費の増大の社会的性格を私的に管理せんとする矛盾の表現であるといえよう。

註記は、頁数の関係から省略