

[論文]

コジオールのカルクラチオン論に関する一考察

大 澤 一 雄

- 〈目 次〉
1. はじめに
 2. コジオールのカルクラチオン論の特質
 3. コジオールのカルクラチオンの特質
 4. おわりに

1. はじめに

企業活動は、特定の目標実現のために遂行されているものである。なぜならば、企業活動は、基本的には、その外部環境としての市場から経済的価値を調達し、企業内部の活動から産出された市場価値を有する商品を販売市場に供給することによって利潤が獲得される。獲得された利潤は、保留されつづけるのではなく、将来の活動のために資するものとして活用される。このようなサイクルが継続されるためには経済的価値の測定が精確に実施されることが不可欠なものとなる。特に、経済的価値の消費から産出される製品価値の測定・評価に関しては、費消されている価値が余すところなく算出され、産出された価値、すなわち、原価額が産出品に算入されなければならない。こうした意味で、原価計算の手続きに基礎を置いた製品価格設定が行われなければならない。

原価計算は、費目別計算 (die Kostenartenrechnung)、原価場所別計算 (die Kostenstellenrechnung)、原価負担者別計算 (die Kostenträgerrechnung) の三つの段階を経て実施されている¹⁾。この最終段階である原価負担者別計算において、産出された製品価格が設定されることになるが、この前段階で実施されている費目別計算と原価場所別計算の算定結果に製品価格が影響されるものと考えられる。また、原価計算は、製品価格設定の目的だけにとどまらず、企業活動の状況把握にも活用されるものであることから、原価計算が実施されるための段階に関しての検討を本論の目的としている。

こうした目的のために、コジオールが主張しているカルクラチオン論を手掛かりとして検討を進めることにする。

特に、原価額の評価プロセスにおいては、様々な原価概念の活用が想定されるものと考えられる。しかしながら、筆者は、より簡潔な勘定システムにおける振替手続きがどのように機能するのかに関して検討を進めることにする。このことは原価の一つの特質が振替価格であることから、経済的価値の費消を評価した振替価格がどのような機能を有するかに関しての検討に連なるものと考え

られる。そして、振替価格の設定の根拠として市場価格が存在しているが、勘定システム内における経済的価値のフローを把握することに加えた機能がどのようなものであるかの検討を進める。

2. コジオールのカルクラチオン論の特質

コジオールは、カルクラチオン (Kalkulation) が「技術的な経済性を監督する (die Überwachung der technischen Wirtschaftlichkeit)」ために資するものであるとしている²⁾。そして、この監督することが「製品単位に原価を配分すること (die Zuordnung von Kosten auf die Produkteinheit) の精確性 (die Genauigkeit) と原価構成の責任 (die Verantwortlichkeit für die Kostengestaltung) に関する課題を解決する³⁾」であるとしている。このことは、カルクラチオン (Kalkulation) が、「stückbezogene Kostenrechnung」と表現されており、この「stückbezogene」の「stück」、つまり、「ある集計単位」を意味しており、この「単位」に関連している項目の算定を意味するのが「カルクラチオン (Kalkulation)」であり、「配分すること (die Zuordnung)」が集計計算の手続きを意味するものと考えられる。そして、「カルクラチオン (Kalkulation)」が計算手続きを意味するだけでなく、つまり、こうした「配分すること (die Zuordnung)」という計算が行われることは、経済性に関しての「責任 (die Verantwortlichkeit)」が明確にされるものであると考えられる。

計算 (die Rechnung) が行われることは、目的実現の成否を測定することを意味しているものと考えられる。そして、目的が実現されたかの成否だけにとどまるのではなく、目的の達成度 (der Grad der Erreichung) が算定されるべきであると考えられる。この達成度の算定 (die Errechnung) に関して、コジオールは、「実際と実際の、予定と実際の、そして予定と予定の比較 (Ist / Ist-, Soll/Ist- und Soll/Soll-Vergleiche) という比較計算 (die Vergleichsrechnung) と統計的方法

1) 企業規模等によって、第2段階である原価場所別計算が実施されないことが想定される。

1) Erich Kosiol; Kostenrechnung und Kalkulation (Verlag Walter de Gruyter: 1972) S. 66

2) ebenda S. 66

(statistische Methoden)」が用いられる点³⁾を明らかにしている。つまり、計算が行われること、さらに、この計算の特質としてのカルクラチオンを考える場合には、比較計算 (die Vergleichrechnung) と統計的方法 (statistische Methoden) の存在があるものと考えられる。したがって、カルクラチオンが意味するのは、計算手続きをも含めた比較計算にあると考えられる。このことは、コジオールにしたがえば、「計算目標に関しては、原価評価 (die Kostenauswertung) が課題になる⁴⁾」と述べている点にあたるものであると考えられる。

企業において、計算が行われることをカルクラチオンが行われることと考えると、そして、「stückbezogene Kostenrechnung」を給付関連的原価計算 (leistungsbezogene Kostenrechnung) として考えると、原価計算が給付関連的に行なわれることを意味することになる。こうした企業における計算の目的としての「給付の内容 (der Inhalt der Leistung)」と「給付の範囲 (der Umfang der Leistung)」に関して計算手続きが進められることになる。こうした計算手続きに関してコジオールは、「直接的に加算可能な原価と影響を受けやすい原価を見積もる (die Ermittlung direkt zurechenbarer und beeinflussbarer Kosten) ことを強調した方法が意味深いものになる⁵⁾」と述べている。

企業活動を計算対象とするカルクラチオンが実施される場合には、コジオールが主張しているような経済性を監督することが計算目標となるものと考えられる。そして、計算目標の完全な達成、または、目標への達成度を把握する場合に原価計算が行なわれるものと考えることが可能となる。原価は評価された価値としての特徴を持つことは、これまで筆者が取り扱ってきた⁶⁾。そして、計算を行うことそれ自体が「経済性計算 (wirtschaftliche Rechnung)」を意味しているものと認識してきた。このことは「操業度把握の尺度 (das Mass der Erkenntnis von Beschäftigungsgrad)」として機能することを意味していた。操業度の把握は、生産活動を想定した場合には、消費された経済的価値の大きさによって行なわれる。こ

のことは生産プロセスを計算対象としていることを意味している。なぜならば、生産プロセスにおいて消費された経済的価値の大きさが把握され、さらに、生産プロセスの維持することから発生する経済的価値の大きさが把握され、これらの発生形態が異なる経済的価値を原価として認識し、原価額の大きさを月毎のデータと比較することによって当該月の生産状況が把握されることになる。こうした点に関してコジオールは、「本質的な数値に個別原価が含まれることにカルクラチオン特有の目的 (ein besonderer Zweck der Kalkulation) がある⁷⁾」と主張しており、この本質的な数値を経済的価値の大きさと考え、個別原価をカルクラチオン、すなわち、配分計算された集計単位と考えることによって、経済的価値の消費を配分手続きを通じて集計することが、カルクラチオンの目的、つまり、配分計算の目的と考えることが可能となる。

経済的価値の大きさ (die Grösse der wirtschaftliche Wert) を表わすものが価格 (der Preis) であるとするならば、カルクラチオンそれ自体が価格算定の性格 (preisbestimmenden Charakter) を持つものになると考えられる。なぜならば、企業活動は、生産活動から販売可能な財をマーケットに供給し、供給した財を販売することから利益を獲得することを目的としていると考えるならば、マーケットに供給する財、すなわち、製品を持つ価値の大きさは価格表示されるためである。つまり、計算対象を生産プロセスと考えた場合には、操業度の把握ということがカルクラチオンの目的となるが、計算対象を販売可能な財の価格設定をカルクラチオンの目的と考えた場合にも、配分計算が行われることを意味するものと考えられる。計算対象の内容・範囲を課題とするのではなく、これら内容・範囲に対して計算手続きが進められることにカルクラチオンの目的があると考えられる。コジオールの言葉を借りるならば、「原価の関数的依存性において (in funktionaler Abhängigkeit von Kosten) 定められる販売価格 (die Absatzpreise) の状態に企業が在る⁸⁾」と表現されており、生産プロセスの状況が操業度 (die Beschäftigungsgrad) によって、把握されるこ

3) ebenda S. 66

4) ebenda S. 66

5) ebenda S. 66

6) 拙著：「シュマーレンバッハの経済性計算の一考察」：『中央商科短期大学論集 (第31号)』平成10年2月

7) ebenda S. 66

とに対して、マーケットへ供給される製品の販売価格が企業の状況を表示しているものを表現しているものと考えられる。このことは、マーケットに対して、供給面における競争企業と同質の製品を供給している場合を想定すると、その製品の販売価格に差異が存在していることは、製品の販売価格設定にカルクラチオンが関連しており、製品産出の大きさを算定する場面における経済的価値の大きさの配分・集計の計算が実施されていることが想定される。そして、厳密な前提としての同質製品の価格に差異がみられることが、製品の生産プロセスから販売にいたるまでのあらゆる経済的価値の費消を集計したものであると考えるならば、企業活動のあり様を表現したものと考えられる。

企業活動を、様々な経済的価値を調達市場 (der Beschaffungsmarkt) から調達し、調達した経済的価値を生産プロセス (der Produktionsprozess) において組み合わせることによって、販売可能となる経済的価値を販売市場 (der Absatzmarkt) へ供給することと考えると、調達される経済的価値には、生産手段 (das Produktionsmittel) としての様々な工場設備、機械などの購入 (der Einkauf) が含まれると考えられる。さらに、生産プロセスに限定されることなく、あらゆる設備などが調達されていることになる。つまり、企業のあり様を表現しているものとしてのマーケットに供給される製品の販売価格は、カルクラチオンを通じて算定されなければならないことを意味することになる。したがって、製品の販売価格それ自体は、「発生している原価を補償 (die Deckung der entstandenen Kosten) する」ものでなければならない。つまり、製品そのものに算入されていると考えられる調達された経済的価値に加えて、調達するという概念をさまざまに購入 (der Einkauf) された経済的価値にまで、調達の範囲が広がることによって、カルクラチオンの意義の重要性がより強く認識されるものと考えられる。

すなわち、製品の販売価格を設定することを目的とするカルクラチオンには、販売価格の下限を見積もること (die Ermittlung von Preisuntergrenzen) が含まれる

ことになる。企業活動が調達・生産・販売のプロセスを通じて構成されていることを想定した場合には、これら各プロセス間の経済的価値のフローは、「振替価格 (der Verrechnungspreise)」を活用することによって実施されていること⁸⁾は、これまでに考察してきた。その中で、筆者は、内部経営的な価格設定 (innerbetriebliche Preisstellung) が内部経営的な価格構築 (innerbetriebliche Preisbildung) と通じて実現することを確認した。つまり、企業の活動領域を構成している調達・生産・販売の各プロセスが、製品が販売可能となるためには、販売活動に先行する意味での製品の生産活動が存在しており、こうした意味での生産活動を実現するための経済的価値を調達する活動から構成されているものと認識した。そして、調達領域から生産領域へ経済的価値が引き継がれていき、さらに、生産領域から販売領域へ経済的価値が引き継がれていくことが調達価格 (der Beschaffungspreise) を基礎とした振替価格によって把握されていることを確認した¹⁰⁾。

しかしながら、企業が販売市場へ製品を継続的に供給していることが想定されると、企業規模に変更がないという条件がある場合において、企業の生産活動そのものが規模の経済を享受する操業度の範囲内において実施されることになる¹¹⁾。また、こうした考え方は、生産プロセスにおいてのみ妥当とする考え方ではなく、企業活動を構成している調達領域と販売領域においても妥当するものであると考えられる。つまり、販売領域に生産プロセスから販売可能な完成品が引き渡されることは、製品が販売された時点で売上原価として売上高と損益計算において対応させられることを意味している。そして、上述したような生産プロセスにおける規模の経済を享受する数量的な意味での操業度・生産量と匹敵する販売数量が予測されるものと考えられる。さらに、損益計算を実施する場合において、損失は蒙ることを回避するために必要となる製品販売数量が把握されているならば、販売領域から生産プロセスへの必要な製品生産数量のデータの伝達が可能となる。こうしたデータの伝達を意味することに関して、コジオールは、「逆行的カルクラチオン

8) ebenda S. 66

9) 拙著：「シュマーレンバッハの原価理論に関する一考察」：『中央商科短期大学論集 (第29号)』平成6年6月

10) 拙著：「シュマーレンバッハの原価理論に関する一考察」：『中央商科短期大学論集 (第29号)』平成6年6月

11) 拙著：「シュマーレンバッハの原価理論に関する一考察」：『中央商科短期大学論集 (第29号)』平成6年6月

(die retrograde Kalkulation)」という用語での説明を行っている¹²⁾と考えられる。

コジオールは、「見積原価 (die ermittelten Kosten) の価格限界の性格 (der preisbegrenzende Charakter) が、購買者 (die Abnehmer) が提供された価格 (angebotenen Preis) を受け入れることが強制されないことと無条件な販売行為 (der bedingungslosen Umsatzakt) が強制されないことを現出することになる¹³⁾」と主張している。このような主張において、価格限界が意味しているところは、カルクラチオンを通じて配分された振替価格によって表示された経済的価値の消費の大きさが価格下限 (die Preisuntergrenzen) を把握することになり、この意味での下限は消費された原価額を補償することを意味していると考えられる。そして、販売行為を行う場合には、価格下限が認識されることから価格引下げの限界額が把握されたうえでの販売活動が行なわれるべきであると主張されているものと考えられる。反対に、経済的価値の調達領域においては、コジオールが、達成度の算定 (die Errechnung) に関して、「実際と実際の、予定と実際の、そして予定と予定の比較 (Ist / Ist-, Soll/Ist- und Soll/Soll-Vergleiche) という比較計算 (die Vergleichsrechnung) と統計的方法 (statistische Methoden)」が用いられる点¹⁴⁾を明らかにしており、カルクラチオンのもう一つの特徴である比較計算 (die Vergleichsrechnung) が行われていることから購入価格 (die Einkaufspreis) の予定されていた価格と実際の価格との比較が行なわれることから経済的に効率性の高い購買活動が達成されることを主張しているものと考えられる。

企業活動を計算対象とする原価計算におけるカルクラチオンが機能すること、すなわち、配分計算と比較計算が行われることによって、コジオールが主張している「逆行的カルクラチオン (die retrograde Kalkulation)」を内容とする個別的関連原価計算が購買領域・生産領域・販売領域の間の経済的価値を認識し、数量的なデー

タからの原価額の評価を実施することが可能になると考えられる。これらの領域において継続的な活動に行なわれているものと考えられる、さらに、各領域が独立して活動を行なうものではなく、各領域間相互における他の領域の活動状況の把握が行なわれることを通じて、適切な活動領域が形成されるものと考えられる。こうして点に関して、コジオールは、「計算プロセスの反復 (die Wiederholung von Rechnungsabläufen) が組織の前提条件 (eine Vorbedingung für ihre Organisation) となる¹⁵⁾」とし、その根拠として「反復される事象 (wiederkehrende Vorgänge) だけが構造的に (strukturiert)、そして、制度的に (institutionalisiert) 永続させられる可能性がある¹⁶⁾」としている。さらに、コジオールは、「計算プロセスの反復 (die Wiederholung von Rechnungsabläufen) が総体計算 (eine Gesamtrechnung) と部分計算 (eine Teilrechnung) に広がる¹⁷⁾」ものと主張していることは、企業活動が、反復、すなわち、継続的に行なわれるものであり、継続的に行なわれる活動によって、その活動自体が構造化されること、つまり、活動を継続させるために不可欠となる設備・人員等の整備がなされることを意味することと考えられる。そして、コジオール自身が用いている「制度化される (institutionalisiert werden)」ことの意味としては、「体系的な、組織的な、計画性のある (systematisch)¹⁸⁾」と考えるべきではないかと思われる。したがって、この語意にしたがえば、企業活動が継続的に行なわれることを通じて、設備・人員等の整備に加えて、企業全体として、また、企業を構成する購買領域・生産領域・販売領域の各領域が組織されることを意味するものとなり、そして、こうした組織化された企業の総体 (die Gesamtheit der Unternehmung) と企業の諸領域 (die Bereiche) のそれぞれが計画性を持つものとして存在することになると考えられる。

計算対象としての企業が購買領域・生産領域・販売領域の各領域が組織されていると想定されると、このような組織の活動を反映させたもの (die Widerspiegeln) と

12) ebenda S. 67

13) ebenda S. 67

14) ebenda S. 66 3) と同じ箇所

15) ebenda S. 68

16) ebenda S. 68

17) ebenda S. 68

18) 国松孝行二他編集：『独和大辞典』2162ページ：小学館 昭和61年1月20日発行

しての計算体系 (das Rechnungswesen) が構築されるものと考えられる。そして、構築された計算体系そのものが、コジオールが「反復的」と表現している継続的な企業活動、すなわち、購買領域・生産領域・販売領域の間の経済的価値のフローを評価することを意味すると考えられる。このことは、計算体系が経済的価値のフローを評価することを、その任務としているのであれば、総体としての企業を諸領域から構成された一つのプロセス (der Prozess) として把握することが可能になるものと考えられる。さらに、計算対象がプロセスとして認識されるならば、それを反映させたもの (die Widerspiegeln) としての計算体系 (das Rechnungswesen) そのものもプロセスとして存在することになると考えられる。

こうした意味での計算プロセス (der Rechnungsprozess) の特徴づけるものとして、コジオールは、反復の永続性 (die Sätndigkeit der Wiederholungen)、頻度の境界 (die Häufigkeitsberenzung)、反復の周期 (der Rhythmus der Wiederholung) を挙げている¹⁹⁾。こうした特徴を持つ、計算プロセスそのものが「たび重なる計算プロセス (mehrmalig Rechnungsprozess)²⁰⁾」として存在することが示されている。このことはカルクラチオンが実施される計算プロセスが単純に、評価された原価の振替手続きを記帳・計上する場所を意味しているものではないことを表わしているものと考えられる。その理由として、カルクラチオンそのものの性格が配分計算と比較計算にあり、さらに、逆行カルクラチオンが実施されることから、経済的価値の消費の大きさを記録するにとどまるのではなく、記録された過去の経済的価値の消費と現在の経済的価値の消費との比較が行なわれることから、現時点での経済的価値の消費の良否の判断が行なわれる場所としての意義があるものと考えられる。つまり、帳簿に計上された経済的価値の消費が、たとえば、決算の時点で締め切られることによって、一定の活動期間の状況を把握することが完了させるのではなく、一定期間毎の活動状

況の大きさの把握にとどまるのではなく、期間比較の場面で活用されることを意味しているものと考えられる。すなわち、期間比較が行なわれることがカルクラチオンの一つの大きな任務であるとするならば、集計された単位毎の期間比較が行なわれるために、計算プロセスが幾重にも構築されることを意味しているものと考えられる。過去の活動状況を示すデータを修正することを意味するのではなく、過去に行なわれた活動状況を把握していたデータと現時点での同質の活動状況を把握しているデータとの比較から、現時点でのデータから得られた活動状況の良否が計算プロセスの中に参入させられることを意味しているものと考えられる。

したがって、コジオールが述べているように、「計算プロセス (mehrmalig Rechnungsprozess) は反復的性格 (der Charakter)²¹⁾」を持つことになり、この反復的な性格が確認されるためにメルクマールとして、コジオールが以下のように説明している、すなわち、「反復の永続性 (die Ständigkeit der Wiederholungen) にしたがえば、永続的に反復される原価計算 (dauernd wiederkehrende Kostenrechnungen) と偶発的に現れる原価計算 (gelegentlich auftretende Kostenrechnung) が区別されることが可能となる²²⁾…(中略)… 頻度の境界 (die Häufigkeitsberenzung) にしたがえば、限定された反復 (die begrenzte Wiederholung) と非限定的な反復 (die unbegrenzte Wiederholung) が際立つものとなる²³⁾…(中略)… 反復の周期 (der Rhythmus der Wiederholung) が様々に存在することが可能となる。期間的な反復 (die periodischen Wiederholung) には、均斉のとれた意味で 1 年 (jährlichen)、3 ヶ月 (vierteljährlichen)、毎月 (monatlichen) の記帳 (die Buchung)、帳簿の締め切り [決算] (die Abschlüsse)、計画の立案 (die Aufstellungen) が含まれる²⁴⁾…(中略)… 典型的な期間計算 (eine typisch aeriodische Rechnung) が個別的関連原価計算 (die stückbezogene Kostenrechnung) である²⁵⁾…(中略)… これら三つのメルクマールを結び付

19) ebenda S. 68~69

20) ebenda S. 69

21) ebenda S. 68

22) ebenda S. 68

23) ebenda S. 69

24) ebenda S. 69

25) ebenda S. 69

けることによって、永続的に現れる原価計算の反復性の性格が、頻度に限定されることなく、期間的に反復される原価計算に的確に形式化されることを可能にする²⁶⁾」。

つまり、反復される、言い換えるならば、継続的な事象関連を計算の対象とする原価計算が実施されること、原価計算が実施される度合いに相違がある事象関連が存在すること、そして、個別的関連原価計算としてのカルクラチオンが実施され、期間比較を実施すること自体がカルクラチオンの性格を構成するものであることから、継続的な活動状況の把握が継続して実施され、さらに、一定期間毎に実施される決算手続きの後に、期間比較が行なわれること。期間比較の成果が将来の計画立案の基礎として資するものでなければならないことが、コジオールによって、明らかにされたものと考えられる。このような配分計算と比較計算を目的としているカルクラチオンは、個別的関連を有する単位への集計を目的とした振替手続きによって達成されるものと考えられる。そして、これらを目的とするカルクラチオンに関して、コジオールは、「原価計算の期間的なメルクマール (das Merkmal der Zeitpunktes) にしたがえば、カルクラチオンの事後計算 (die kalkulatorischen Nachrechnungen) とカルクラチオンの事前計算 (die kalkulatorischen Vorrechnungen) に区別することが可能となる²⁷⁾」としている。このようなカルクラチオンが構築される根拠として、コジオールは、「計算の事象 (der Rechnungsvorgang) が過去の事象関連 (vergangenen Sachverhalt) と将来の事象関連 (zukünftigen Sachverhalt) と関連させられており、つまり、計算の事象が過去と将来の経済的な経過に基づいて (nach oder vor dem zugrunde liegenden Wirtschaftsgeschehen) 現れてくることを意味している²⁸⁾」としている。

したがって、企業を構成している購買領域・生産領域・販売領域のそれぞれがカルクラチオンの計算単位となり、企業全体それ自体も、同様に、すなわち、配分計

算・比較計算の対象としての計算単位となることが把握されたことになる。そして、継続的な活動に関する記帳手続きが実施され、一定期間毎の帳簿締切りである決算手続きが実施され、さらに、計画立案のための手続きが実施されることがカルクラチオンの目的であり、また、カルクラチオンの内容を意味しているものと考えられる。そして、こうした意味でのカルクラチオンの手続きの中で原価額が評価され、過去において実施されたカルクラチオンの測定・計算・評価の結果と現時点におけるカルクラチオンの測定・計算・評価の結果とを比較考量する場合に、過去の事象関連を計算対象としていたことからカルクラチオンの事後計算の結果と表現しているものと考えられる。そして、現時点におけるカルクラチオンの測定・計算・評価の結果と将来の特定時点におけるカルクラチオンの測定・計算・評価の結果とを比較考量する場合に、将来の特定時点、または、将来の特定時点にいたるまでの事象関連を計算対象としていたことからカルクラチオンの事前計算の結果と表現しているものと考えられる²⁹⁾。

3. コジオールのカルクラチオンの特質

カルクラチオン論に立脚した配分計算・比較計算の手續きについてみてみることにする。コジオールによれば、期間的原価計算 (die periodischen Kostenrechnung) は、「連続した段階において (in mehreren aufeinanderfolgend Stufen)、原価費目の最初の把握 (die ursprünglichen Erfassung der Kostenarten) から始まり、把握された原価が原価発生場所 (die Kostenstellen) と原価負担者 (der Kostenträger) に配賦 (die Verteilung) される、最終的に、給付に対置 (die Gegenüberstellung der Leistungen) させられる³⁰⁾」と主張している。期間的に原価計算が進めることの意味は、評価された原価が期間毎に集計されることによって、

26) ebenda S. 69

27) ebenda S. 69

28) ebenda S. 69

29) なお、カルクラチオンの事前計算に関しては、筆者がパイザーの所説を検討したところでは、パイザーの事前計算論の立脚点としてシュマーレンバッハの原価範疇論があるものと認識している。そして、シュマーレンバッハが提唱している四つの原価範疇の適応が論じられていた。より詳細については、以下において検討している。

拙著：「パイザーの事前計算論についての一考察」：『経営行動 (第11巻第1号)』平成8年3月

1) ebenda S. 101

比較対象となることを意味しているものと考えられる。このことは、原価計算が段階を経て行われることを意味しているが、各段階において、つまり、最初の段階における原価費目計算においてもカククラチオンとして特徴付けられる比較計算が実施されることを意味していることになる。なぜならば、経済的価値の調達が行なわれた場合には、その調達取引としての認識・測定・記録が関連する帳簿に記帳されることになる。そして、こうした記帳内容を一定期間毎に締め切り手続きが行なわれた後に、従前の手続き内容との比較が行なわれることが可能となり、したがって、原価費目のすべてに関して、こうした帳簿記帳の内容からのカククラチオンを実施するこ

とが可能になるものと考えられる。このことは、これまで検討してきたように企業活動における調達領域におけるカククラチオンを意味していると考えられる。ここで、コジオールが述べている意味での「配賦 (die Verteilung)」が行なわれるためには、「コンテンプラン (der Kontenplan) における勘定の連続 (die Folge der Konten) の中に、原価計算の段階が現れてくる²⁾」と主張しており、ここで言及されているコンテンプランに関して、コジオールが原材料 (die Rohstoffe)・製造賃金 (der Fertigungslohn)・共通費 (die Gemeinkosten) に関して示しているコンテンプラン³⁾を示すと以下のように要約することが可能となる。

原材料勘定			
			7,000
-----	-----	-----	-----

(筆者：注) 原材料勘定は、原価計算 (die Kostenrechnung) で活用される勘定ではない。右にみられる製造材料勘定・製造賃金勘定・共通費勘定が原価計算で活用される勘定である。

製造材料勘定			
	7,000	①	7,000
-----	-----	-----	-----

製造賃金勘定			
	3,000	①	3,000
-----	-----	-----	-----

共通費勘定			
	7,030	②	7,030
-----	-----	-----	-----

半製品勘定			
期首	6,000		
①	7,000		
①	3,000		
-----	-----	-----	-----

(筆者：注) 製造材料勘定・製造賃金勘定において①を付している金額は、配賦されるのではなく振り替えられる手続き。

一般部門			
②	1,320	③	1,320
-----	-----	-----	-----

(筆者：注) ②を付している金額は、共通費の配賦手続き。

製造部門			
②	2,610		
③	830		
④	960		
-----	-----	-----	-----

管理部門			
②	680		
③	100		
-----	-----	-----	-----

製造補助部門			
②	840	④	960
③	120		
-----	-----	-----	-----

材料保管部門			
②	390		
③	60		
-----	-----	-----	-----

販売部門			
②	1,190		
③	210		
-----	-----	-----	-----

das Konto すなわち、勘定は企業活動を意味している経済的価値のフローを把握することを目的とした計算場所であり、これらの勘定には、それぞれ計算対象があると考えられる。このことから、コンテンプランとは、コジオールが示しているような上記の勘定システムによ

て企業活動の状況を把握することと考えられる。原価計算 (die Kostenrechnung) で活用される勘定としての製造材料勘定・製造賃金勘定・共通費勘定は、原価計算そのものが実施されることに先立ち、企業外部から調達されていなければならない。すなわち、製造材料勘定・製

2) ebenda S. 101

3) ebenda S. 83

造賃金勘定・共通費勘定の借方に計上されている7,000・3,000・7,030のそれぞれの数値が調達市場において評価されている経済的価値の大きさであり、市場価格 (der Marktpreis) である。借方計上されている7,000・3,000・7,030が貸方においても、同額が計上されていることは、調達された経済的価値が企業活動の次の段階である生産プロセスに移転させられたことを意味している。経済的価値の移動、企業内部内の移転は、勘定 (das Konto) において計算・評価を内容とした金額の把握が行なわれなければならない。半製品 (Halberzeugnisse) 勘定に製造材料勘定7,000、製造賃金勘定3,000が振り替えられている [①の振替手続き]。共通費勘定7,030に関しては、一般部門・製造部門・管理部門・製造補助部門・材料保管部門・販売部門への配賦計算を内容とする配賦手続きが行われることになる [②の振替手続き]。この配賦計算がカルクラチオンを意味していることになる。ここまでの段階では、製造材料勘定・製造賃金勘定・共通費勘定の貸方計上額を処理していることから、原価計算の第一段階であると考えられる。

原価計算の第二段階としては、原価発生場所 (die Kostenstellen) の計算が行なわれることを意味している。上記の場面では、一般部門の借方計上額1,320が全額

部門へ振り替えられていることが示されている [③の振替手続き]。製造補助部門の借方に計上額の合計840+120=960が全額製造部門へ振り替えられていることが示されている [④の振替手続き]。このことは、製造補助部門の活動は製造、すなわち、生産活動を補助する意味であることから、この製造補助部門の借方計上額が原価発生額を意味し、そして、このような製造部門のみに振り替えられることになる。こうした部門を計算対象として勘定における振替手続きが原価計算の第二段階の内容となる。したがって、製造部門・管理部門・材料保管部門・販売部門においても、同様の配賦計算が実施された後に算定された計数 (kalkulatorish Zahl) が各勘定の貸方に計上されることになる。

ここまでの振替手続きが完了した時点での上記の各勘定の計上状況を示すと、以下のようになる。ただし、原材料勘定 (7,000)・製造材料勘定 (7,000)・製造賃金勘定 (3,000)・共通費勘定 (7,030)・一般部門 (1,320)・製造補助部門 (960) の各勘定は、() 内の数値で借方計上額と貸方計上額が同額となっている、すなわち、簿記の計算原則である貸借一致の原則が満たされていることから、以下のコンテンプランにおいては省略している。

②	2,610	⑤	4,500
③	830		
④	960		
差異	100		

期首	6,000	⑦	13,520
①	7,000	期末	7,400
①	3,000		
⑤	4,500		
⑥	420		

期首	8,000	⑧	17,020
⑦	13,520	期末	4,500

②	390	⑥	420
③	60	差異	30

(筆者：注) 製造部門4,500、半製品勘定13,520、完成製品勘定17,020、材料保管部門420、管理部門746、販売部門1,492の数値は、所与のものとして計上されている。これらの計上額から貸借一致の原則を満たすために、差額としての期末・差異額が算定されることになる。

⑧	17,520		
⑨	746		
⑩	1,492		

②	680	⑨	746
③	100	差異	34

②	1,190	⑩	1,492
③	210		
差異	92		

上記の製造部門勘定において借方に計上されている、2,610は共通費勘定から、830は一般勘定から、960は製造補助部門から振り替えられた金額である。(筆者：注)で記してあるように、貸方に計上されている4,500は所与の数値であり、この4,500がコンテンプランの中で次に位置づけられている半製品勘定へ振り替えられることになる〔⑤の振替手続き〕。しかしながら、製造部門勘定の借方合計額は4,400となる。したがって、製造部門勘定においては、借方に計上される100が差異額として処理される金額と意味する。

同様に、半製品勘定と完成品勘定に関しても、半製品勘定の貸方に計上されている13,520は所与の数値であり、この13,520が完成品勘定へ振り替えられている〔⑦の振替手続き〕。そして、半製品勘定の期首有高、すなわち、前期からの繰越高6,000と材料保管部門勘定から振り替えられている〔⑥の振替手続き〕と考える420を含めた借方計上額の合計が20,920となり、 $20,920 - 13,520 = 7,400$ の計算プロセスから、半製品の期末有高が算定されることとなる。ここで示されている計算プロセスは半製品勘定の借方計上額の合計20,920と貸方計上額の合計13,520を比較することを意味している。そして、このような勘定記帳手続きを経た後に、この7,400が次期に繰越される残高として、貸借対照表に計上されることになる。完成品勘定の借方に計上されている期首有高8,000と半製品勘定からの振替額13,520〔⑦の振替手続き〕の合計 $8,000 + 13,520 = 21,520$ と所与の数値としての17,020とを比較すること、すなわち、 $21,520 - 17,020 = 4,500$ の計算プロセスから、完成製品の期末有高4,500が算定され、貸借対照表に計上されることになる。

製造部門以外の一般部門・材料保管部門・管理部門・販売部門の活動を計算対象とし、これらの活動状況が評価された後に、記録される場所である一般部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定のうち、一般部門勘定は、②の振替手続きによって、共通費勘定から一般部門勘定の借方に振り替えられた金額1,320が③の振替手続きにしたがって、金額1,320の全額が製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定

のそれぞれの借方に振り替えられており、一般部門勘定の貸方にも金額1,320が計上されていた。

材料保管部門勘定に関しては、共通費勘定からの振替額390と一般部門勘定からの振替額60の合計額が450となる。そして、この材料保管部門勘定からは、半製品勘定へ420の金額が振り替えられること〔⑥の振替手続き〕を意味する数値が記されている。このことは、材料保管の意味が生産プロセスにおける生産活動にかかわるものよりも、保管活動に強くかかわるものとしての処理となる。したがって、半製品勘定の借方に振り替えられた金額420は、貸方に計上されている半製品勘定から完成品勘定へ振り替えられている金額13,520と期末有高、すなわち、次期に繰越され生産加工が加えられるべき金額7,400に配賦されることになる⁴⁾。そして、材料保管部門勘定における借方計上額の合計450とこの半製品勘定に振り替えられるべき金額420との比較から差異額としての30が算定される。

この材料保管部門勘定からの保管活動を意味している420の金額は、製造部門勘定への振替手続きが考えられる。この場合には、製造部門勘定の貸方に所与の金額4,500が計上されていることから、借方に計上されている共通費勘定からの振替額2,610と一般部門勘定からの振替額830と製造補助部門勘定からの振替額960の合計額4,400に材料保管部門勘定からの振り替えられたものとして金額420を加えると、製造部門勘定の借方合計額が4,820となり、製造部門勘定から半製品勘定へ振り替えられる金額が所与のものとして4,500が計上されており、この借方合計額4,820と貸方計上額4,500とを比較した場合には、上記の製造部門勘定の借方に計上されている差異額100が貸方に320の金額が計上されることになる。この変動は、生産プロセスに投入されていない保管活動の金額420に影響を受けたことを原因としていることが明らかである。したがって、製造部門勘定を生産プロセスの活動状況を精確に把握することを目的として活用する場合には、材料保管部門勘定から保管活動を意味する金額420は半製品勘定に振り替えられるべきである。

管理部門勘定・販売部門勘定の借方には、②の振替手

4) 半製品勘定の借方計上額の合計が20,920と算定される。この金20,920から完成品勘定へ振り替えられる金額の算定と半製品として次期に繰越される金額の算定は、原価評価を意味しており、カルクラチオンを構成している配分計算を意味することになる。したがって、⑦の振替手続きとして完成品勘定への振替額13,520が与えられていることによって、半製品勘定の貸借差額としての7,400が算定されることになる。

続きである共通費勘定からの振替額が管理部門には680が、販売部門には1,190がそれぞれ計上され、③の振替手続きである一般部門勘定からの振替額が管理部門には100が、販売部門には210がそれぞれ計上されている。そして、管理活動と販売活動という、これまでみてきたような製造活動・製造を補助する活動・保管活動とは異なり、生産プロセスとの関連性を認識することが難しいものとして損益勘定に⑨の振替手続きとして管理部門勘定から746の金額が振り替えられており、⑩の振替手続きとして販売部門勘定から1,492の金額が振り替えられている。このような管理部門勘定・販売部門勘定の借方と貸方の計上内容から、これまで製造部門勘定・材料保管部門勘定において差異額が算定されていたことと同様に、管理部門勘定における差異額34が算定され、販売部門勘定においては差異額92が算定される。

コジオールが示しているコンテンプラン⁹⁾、すなわち、勘定システムは、企業の活動領域としての購買領域については原材料勘定が設けられており、生産領域に関しては、製造部門勘定・製造補助部門勘定が設けられている。さらに、販売領域に関しては販売部門勘定が設けられている。したがって、購買領域・生産領域・販売領域の活動状況が把握されることを意味していると考えられる。ただし、材料保管部門勘定に関しては、製造部門から半製品勘定へ振り替えられる手続きと同様に、半製品勘定へ振り替えられる手続きが採られており、このことは前

述したように生産活動と保管活動が区別されていると考えられる。

さらに、製造材料勘定と製造賃金勘定の借方計上額と貸方計上額が同額であり、これらの勘定から半製品勘定への①の振替手続きが行なわれていることは、製造材料勘定の計上額7,000と製造賃金勘定の計上額3,000が半製品に算入されていることを意味している。そして、共通費勘定から②の振替手続きによって企業の全活動領域に、金額7,030が配賦されるというカルクラチオンが行われたことを意味している⁹⁾。

コジオールによれば、カルクラチオンは配賦計算だけを意味するのではなく、比較計算もその内容に含めるものとしている⁷⁾。このことは、コンテンプランの構築が企業の活動領域を反映したものあり、その活動領域における原価の評価・把握を通じて実施されるものと考えられる。つまり、これまでみてきたコンテンプランの中で、差異額が計上されている各部門勘定について検討を進めることにする。以下において、一般部門と製造補助部門においては差異額の計上なされていないことから、製造部門勘定(4,400)・材料保管部門勘定(450)・管理部門勘定(780)・販売部門勘定(1,400)の借方計上額の合計は、 $4,400 + 450 + 780 + 1,400 = 7,030$ と算定され、共通費勘定の貸方計上額、すなわち、部門への振替額と同額となる。このことは、下記の勘定システムにおいて、①と表示する。

	7,030	①	7,030
--	-------	---	-------

(筆者：注) 共通費勘定の貸方計上額7,030には、一般部門勘定への振替額1,320と製造補助部門勘定への振替額680が含まれているが、この両部門において、製造

部門・材料保管部門・管理部門・販売部門への振替手続きが行なわれおり、これらの部門勘定の借方計上額であり、①の振替額に算入されている。

①	4,400	②	4,500
③	100		

①	450	②	420
		③	30

①	780	②	746
③	34		

①	1,400	②	1,492
③	92		

②	4,500	④	128
②	420		
②	746		
②	1,492		
	7,158		

③	30	③	100
③	34	③	92
④	128		

次に、コジオールによって設定されている製造部門勘定 (4,500)・材料保管部門勘定 (420)・管理部門勘定 (746)・販売部門勘定 (1,492) の貸方計上額の合計は、 $4,500+420+746+1,492=7,158$ と算定される。製造部門勘定と材料保管部門勘定からは半製品勘定への振替手続きが行なわれ、管理部門勘定と販売部門勘定からは損益勘定への振替手続きが行なわれていたが、これら振替手続きに関しては、カルクラチオンの比較計算を検討する上から、部門からの振替額勘定へ振り替えられているものとし、②と表示し、上記の勘定を筆者が設定した。

①と②の振替手続きから、製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定の借方と貸方の計上手続きが行なわれる。そして、上記の計上状況から、製造部門勘定 (100)・材料保管部門勘定 (30)・管理部門勘定 (34)・販売部門勘定 (192) の差異額が算定される。そして、これらの差異額が差異勘定に振り替えられ、これを③と表示する。差異勘定において、借方に振り替えられた金額の合計は $30+34=64$ が算定され、貸方に振り替えられた金額の合計は $100+92=192$ が算定される。さらに、これらを比較すると、 $192+64=256$ が算定されることとなり、こうした計算プロセスは、上記の差異勘定において計上されることになる。

この差異勘定において算定された256が筆者が設けた部門からの振替額勘定へ振替手続きが行なわれる〔④の振替手続きとする〕と、この部門からの振替額勘定の借方には①と②の振替手続きから計上された金額が示されており、④の振替手続きから計上された金額が計上されると、借方合計額 $7,158$ －差異勘定から振替額 $256=6,902$ が算定される。ここで算定された金額 $6,902$ は共通

費勘定の貸方に計上された金額 $7,030$ と同額である。このこと、筆者が設けた部門からの振替額勘定に部門から半製品勘定と損益勘定へ振り替えられる金額と一括して借方に計上され、製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定において、簿記、すなわち、勘定への記帳・計上の処理に誤りがないことの証しとなる計算原則である貸借の金額が一致していることを確認するためのデータとして、これまで、勘定の締め切りは示していないが、上記の製造部門勘定においては $4,500$ ・材料保管部門勘定においては 450 ・管理部門勘定においては 780 ・販売部門勘定においては $1,492$ が活用されることになる。こうした計算原則である貸借一致の原則が満たされていることが、筆者が設けた部門からの振替額勘定と差異勘定にもあてはめることによって、製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定のすべてにおいて比較計算がなされていることになる。つまり、コジオールが提唱しているカルクラチオンの比較計算が行われていることを意味している⁵⁾と考えられる。

4. おわりに

コジオールは、カルクラチオン論の特質として、配分計算が考えられる。特に、コジオールは、期間計算 (die Zwitrechnung) に関しての言及を行っている⁶⁾。そして、「カルクラチオン (die Kalkulation)、すなわち、原価負担者別計算 (die Kostenträgerstückrechnung) において、製品単位 (die Erzeugniseinheit = das Stück) に期間原価を配賦すること (eine Verteilung von Periodenkosten) が実施される⁷⁾」と主張している。さ

5) ebenda S. 83

6) コジオールが示しているコンテンプランにおいては、製造材料勘定と製造賃金勘定からの企業の活動領域への振替手続きが省略されているものと考えられる。この意味するところは、共通費勘定からの②の振替手続きにおいて $7,030$ の金額が全ての部門に振り替えられ、この振替額からカルクラチオンの計算である比較計算行われていることを強調することを目的としていると考えられる。

7) ebenda S. 67

8) ebenda S. 66: すなわち、コジオールが「原価構成の責任 (die Verantwortlichkeit für die Kostengestaltung) に関する課題を解決することと主張している箇所である。このことは、カルクラチオンが、単純に、製品単位当たりの製造原価を計算することではなく、ここでみてきたような、部門勘定における借方計上額と貸方計上額とを比較することを通じて、企業活動を計算対象とするカルクラチオンが実施される場合には、コジオールが主張しているような経済性を監督することの対象としての部門の活動が数値によって評価されているものと考えられる。

1) ebenda S. 175: その一例として、原価部門別計算に関して、Kostenstellenrechnung に加えて期間的原価部門別計算として Kostenstellenzeitrechnung を示し、原価負担者別計算に関しても、Kostenträgerrechnung に加えた Kostenträgerzeitrechnung 期間的原価負担者別計算を示している。このことは、コジオールが、期間原価 (die Periodenkosten) の取扱いを課題にしているものと考えられる。

2) ebenda S. 175

らに、「カルクラチオンの方法 (die Kalkulationsverfahren) は、期間の原価負担者に関して、一定の期間原価を見積もる原則にしたがって (im Prinzip die Ermittlung bestimmter Periodenkosten) ことが想定されており、この方法は、原価—給付関連 (die Kosten — Leistungs — Relation) を可能な限り精確維持する下で、個別的な考察の経過 (die Übergang zur Stückbetrachtung) と関連付けられる³⁾ ものとし、「原価負担者別計算が、期間計算 (die Periodenrechnung) との結びつきを断たれることはない⁴⁾」ことを主張している。

このようなコジオールの期間への言及は、コジオールが「反復すること (die Wiederholung)」と表現している継続的な企業活動が進められていることが想定されている場合には、こうした活動状況の良否の把握が一定期間毎に実施されるべきことを示しているものと考えられる。このことは、経済的価値の消費を評価することが計算プロセスを通して実施される場合でも、その計算が誤りのないことを確認する場合には、コジオールがコンテンプランと称している勘定システムの存在があるものと考えられる。なせならば、簿記 (die Buchhaltung) における勘定 (die Konto) への記帳・計上は、経済的価値のフローを把握する場面で実施されている。その記帳・計上内容の正誤は一つの勘定が締め切られる時点における、簿記上の計算原則として機能する貸借一致の原則が満たされているかに求められていると考えられる。

コジオールが単純な数値を設定したコンテンプラン内に示されている一つ一つの勘定が、企業を構成している活動領域を計算対象とする計算単位であると考えられ、配分計算・比較計算の対象としての計算単位となることが把握されたことになる。さらに、このような計算単位である勘定は、継続的な活動に関する記帳手続きが実施され、一定期間毎の帳簿締切りである決算手続きが実施され、さらに、計画立案のための手続きが実施されることがカルクラチオンの目的を達成するために機能するものと考えられる。言い換えるならば、過去において実施されたカルクラチオンの測定・計算・評価の結果と現時点におけるカルクラチオンの測定・計算・評価の結果との比較考量を可能とし、現時点におけるカルクラチオン

の測定・計算・評価の結果と将来の特定時点におけるカルクラチオンの測定・計算・評価の結果とを比較考量を実施する場合にも、計算単位である勘定が活用されるものと考えられる。

したがって、3. のコジオールのカルクラチオンの特質で検討したように、原材料と製造賃金と、さらに、一般部門勘定と製造補助部門勘定に関しては、計算・振替手続きの簡略化のために、借方計上額と貸方計上額が一致させられているが、その他の製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定の借方計上額と貸方計上額が異なる数値を計上している場合においても、筆者が設けた部門からの振替額勘定と差異勘定において検討したように、製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定の借方計上の根拠となっている共通費勘定からの振替額と製造部門勘定・材料保管部門勘定・管理部門勘定・販売部門勘定の貸方計上額が、差異勘定においてカルクラチオンされた計数を活用することによって、コジオールが示しているコンテンプラン内の半製品勘定へは、製造部門と材料保管部門の活動状況の評価した原価額が振り替えられ、損益勘定へは、管理部門と販売部門の活動状況の評価した原価額が振り替えられることが確認された。

したがって、コジオールのカルクラチオン論は、原価 (die Kosten) が持つ特質としての振替価格 (die Verrechnungspreise) が経済的価値の評価にとどまることなく、企業の活動領域の評価の場面において機能することを示しているものと考えられる。そして、企業活動が継続的に行なわれていることから、一定期間毎に勘定が締め切られることを意味する一定期間毎の決算が行なわれる場面での比較考量、すなわち、比較計算が行われること、すなわち、カルクラチオンが実施されることは、計算対象を限定している計算単位である勘定における貸借不一致額の認識を通じて、製品製造原価の算定に加えて、経営管理目的にも資するものとしてのカルクラチオン、すなわち、比較計算の特質が示されたものと考えられる。

3) ebenda S. 175

4) ebenda S. 175