

[論文]

市場思考的原価概念についての一考察  
A Study on the Marktoriented Cost Concept

大澤 一雄  
Kazuo OSAWA

〈目次〉

第1節	はじめに
第2節	国民経済学的価格
第3節	経営経済学的価格
第4節	おわりに

## 第1節 はじめに

企業が製品製造を実施する目的は、生産された製品を市場における製品需要者に供給することから利益と実現することにあると考える。すなわち、市場における財の供給者として、需要者が欲求する財を提供することをその役割とする。市場に関する理論についての研究成果のなかでシュマーレンバッハが具体的な数値例から需要者側と供給者側との合意プロセスを示している。この合意プロセスから決定される価格が国民経済学的価格であると考えられる。

そして、企業が市場において供給者側にあることは、製品製造プロセス・生産プロセスに投入する経済財の価値、製品製造プロセス・生産プロセスの稼動・保全・維持のための支出・費用がどのように製品製造原価に負担させるかの課題をもつことになると考えられる。このような課題解決について、シュマーレンバッハが示している具体的な数値例がどのような内容であるかを本稿において検討する。また、供給者としての企業が製品製造原価を決定することが、市場においてどのような意義をもつかを併せて検討する。

## 第2節 国民経済学的価格

E. シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach)<sup>1)</sup>は、「経営経済家 (Betriebswirtschaftler) にとって、価格設定法則 (der Preisbildungsgesetze) が、経営価値決定の法則 (die Gesetze, die den Betriebswert bestimmen) を明らかにする場合に」<sup>2)</sup>資するものである点を指摘している。そして、「価格の性格に関する (über die Natur des Preises)、国民経済理論家 (die Volkswirtschaftstheoretiker) が経営経済理論に対して (für die Betriebswirtschaftslehre) 活用可能な研究 (brauchbare Arbeiten)」<sup>3)</sup>を提供してきている点をも指摘し、「限界効用学派の研究 (die Arbeiten der Grenzunterschule)」<sup>4)</sup>が経営経済理論にとって「著しく価値のあるもの (grossem Wert)<sup>5)</sup>」であることを強調している。

そして、シュマーレンバッハが、国民経済学的価格として捉えている限界効用学派が価格設定に関して主張している研究成果である「あらゆる財 (alle Gütern) についての価格の主要な算定基礎 (die primären Bestimmungsgründe) に効用性 (die Nützlichkeit) と稀少性 (die Seltenheit) が存在している」<sup>6)</sup>点を指摘し、これら効用性 (die Nützlichkeit) と稀少性 (die Seltenheit) を経営経済的な観点からの検討を進めている。つまり、市場に対峙している財の供給者 (die Anbieter) と財の需要者 (die Nachfrager) が、以下のような財と価格に関するデータ<sup>7)</sup>を基礎に、

表1<sup>8)</sup>

需要者側	財 (数量)	価格 (相場)
	5,000	95.60
	15,000	95.80
	10,000	95.30
	5,000	95.20

供給者側	財 (数量)	価格 (相場)
	15,000	95.80
	10,000	95.20
	5,000	95.50
	15,000	95.30

1) 以下において、E. シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) については、シュマーレンバッハのみを記すことにする。  
 2) KOSTENRECHNUNG UND PREISPOLITIK S.87 EUGEN SCHMALENBACH S. 462 WESTDEUTSCHER VERLAG KÖLN UND OPLADEN 1963  
 3) ebenda. S. 462  
 4) ebenda. S. 462  
 5) ebenda. S. 462  
 6) ebenda. S. 462  
 7) ebenda. S. 464  
 8) 表1という表示をシュマーレンバッハは示していない。本稿において、検討を進めるうえで筆者が付したものである。

これら供給者と需要者の市場における意思決定および経済活動に関する説明を行っている。たとえば、表1にあるようなデータを持つ単数の需要者に対しては、単数ではなく、複数のまたは多数の供給者が存在していることが想定される。しかしながら、供給者には注文履行者 (die Auftraggeber) として、つまり、需要者が必要とする財を供給する活動が可能なものとしての性格が付与される。このことは、表1における需要者側 (単数の需要者と複数の需要者のいずれの場合のいずれをも意味している) が必要とする財の数量が5,000の場合には、その財の単位価格を表している相場95.60に基づいて数量が5,000の獲得を実現することを目的とした一つまたは複数の供給者の選定が行われる。そして、選定された一つまたは複数の供給者に対して数量5,000注文が発せられることとなる。注文を受けた財の供給側は一つまたは複数の供給者のいずれの場合においても、需要者側の財の数量5,000をその時点での相場・価格95.60でもって供給することを意味するになる。

以上のような場合、供給者側は供給者自身が想定していた価格 (相場) 95.80以下の価格 (相場) 95.60で財を供給したことになる。加えて、需要者側からの注文履行者 (die Auftraggeber) としての役割を担う供給側に、需要数量5,000以上の財の生産能力を持つ場合には、すなわち、表1にみられるように、財の数量が15,000、価格 (相場) 95.80で表させるような供給側の生産能力の場合には、供給されていない数量10,000<sup>9)</sup>が存在することになる。そして、需要者側の財の数量5,000をその時点での相

場・価格95.60でもって供給した供給側が市場における需要者側に、財の数量10,000を価格 (相場) 95.80で供給可能であることが明らかにされている。

このことは供給者が、需要者側への財の数量5,000の供給を履行した後に、需要者側に価格 (相場) 95.80・数量15,000の需要が存在していることが表1において示されていることから、財の価格 (相場) 95.80でもって数量10,000を供給する可能性を意味していることになる。このような需要者側が必要していることが明らかとなっている数量10,000への供給可能な数量10,000を供給側の価格 (相場) 95.20を持つ数量10,000が供給可能であることを表1が示していることになる。

以上のような財の数量・価格 (相場) を想定した表1では、需要者側が必要している財を供給側が注文履行という形態で供給していくという市場状況が示されている。そして、需要側に追加的な需要が存在している場合には供給側が注文履行の形態での供給が行われることになるが、このような供給が行われる場合には、必ず、供給側に供給されることなく残余の財と保持することとなり、この残余の財に対する需要が、残余数量以上の需要数量を求めて現れてくるという市場状況を想定しているものと考えられる。このことは、市場状況が必要者の需要数量と供給数量が一致するものではないことを表しているものと考えられる。

シュマーレンバッハは、表1にみられたような想定数値について、以下のようなデータを示している<sup>10)</sup>。

表2<sup>11)</sup>

需要者側	財 (数量)	価格 (相場)
①	5,000	95.60
②	15,000	95.80
	20,000	

供給者側	財 (数量)	価格 (相場)
①	10,000	95.20
②	5,000	95.50
③	15,000	95.30
	30,000	

9) 供給者側における価格 (相場) 95.80における財の数量15,000から、需要者側に供給されるべき財の数量5,000を差引いた残余数値である。

10) ebenda. S. 464

11) 注 (8) と同様に、表2は筆者が付したものである。

つまり、表1 需要者①<sup>12)</sup>と供給者①という単数の需要者と供給者からのみ市場が構成されていること、つまり、表1に関するような需要者①と供給者①との間の市場取引<sup>13)</sup>の後に、需要者②と供給者①プラス供給者②の市場取引が行われるのではなく、表2でみられるような2者からなる需要者側と3者からなる供給者側が対峙している市場<sup>14)</sup>をシュマーレンバッハは示している。

表2にみられるような市場では、需要者・供給者の双方が複数の者から構成されており、注14)で言及したような高価な価格(相場)を持つ供給者は市場から排除され、需要者側からみた場合の注文履行者としては供給者①・②・③との間での市場取引が行われることが示されている。したがって、表1での検討と同様のことを表2

においても当てはめるならば、需要者側の需要数量の合計が20,000<sup>15)</sup>・供給者側の供給数量の合計が30,000<sup>16)</sup>であり、需要数量と供給数量が合致していない。このことは、需要者側が供給者側における価格(相場)95.20の供給者①と価格(相場)95.30の供給者③から、需要数量の合計20,000の供給を受けることになることを意味することになる。このことは、価格(相場)95.50の供給者②からの供給を受けることなく、需要者側は、その需要数量を充足したことを意味する。さらに、より高価な価格(相場)95.30の供給者#は、供給可能数量15,000から供給の注文を履行した後に数量5,000を残余として持ち続けることになる。このようなプロセスの結果を表すと以下のようになる。

表3<sup>17)</sup>

需要者側	財(数量)	価格(相場)
①	5,000	95.60
②	15,000	95.80
	20,000	

供給者側	財(数量)	価格(相場)
①	10,000	95.20
②	15,000	95.30
	25,000	

したがって、市場を構成している需要者側と供給者側の構成数の決定は市場創設の場合を想定した場合には、財の需要者の存在から始まり、その財需要を実現するための供給者が現れてくるものである。そして、需要と供給のバランス(die Gleichwicht)がみられない場合には、すなわち、表1でみたような未供給財に対する需要者が、その需要を満たすために需要価格を検討することなく、財の供給注文を発することになる。しかしながら、表2でみられるような需要者・供給者が同時期にそれぞれ複数存在する場合には、需要者側から考察する市場において

は、供給者側が市場に提示している価格を基礎にした、供給者が決定されることになる。

したがって、表3にみられるような需要数量の合計20,000を供給する供給者は供給者①と供給者③に限定されることとなり、供給者②<sup>18)</sup>は、需要者側が需要者!と需要者”から構成されている市場からは排除されることになる。しかしながら、需要が満たされていない価格(相場)95.30を持つ需要者と価格(相場)95.20を持つ需要者が表1において示されていた。供給者側の財(数量)の合計25,000が需要者側の財(数量)の合計20,000より

12) 価格(相場)が異なる需要者と供給者について①と②のようなインデックスは、本稿において、検討を進めるうえで筆者が付したものである。

13) ここでの「市場取引」の意味は、需要者側の需要内容に合致する価格(相場)を持つ供給者側の供給者①・②・③のいずれかが定まるという意味である。

14) 需要者②は財の数量15,000・価格(相場)95.80の需要データで表されている。表1における供給者の中に需要者②と合致する財の数量15,000・価格(相場)95.80の供給データで表されている供給者が示されていたが、需要者②は自身の価格(相場)95.80よりも低い価格(相場)を持つ供給者の中から注文履行者を選定するものと考えられることから、表2にみられるような供給者①・②・③に限定されているものと考えられる。

15)・16)

需要者側の需要数量の合計が20,000と供給者側の供給数量の合計が30,000のいずれもシュマーレンバッハは示しており、表1にあたる数値例では、需要数量の合計と供給数量の合計は示されていない。

17) ebenda. S. 464 表3の表記は筆者が付したものである。

18) 注(14)において、表1に示されていた価格(相場)95.80の供給者が排除されていることは既述した。

も5,000上回る市場状況を表3は示していることになる。

表1・表2・表3は、需要者側からみた市場状況であった。表3において、つまり、需要者①・需要者②と供給者①・供給者②・供給者③の対峙からのみ市場が構成されている場合には、市場状況は有り様についての説明は完了したことになる。しかしながら、表1での検討内容が供給者側に財の残余数量の存在が現れた場合に、そ

の残余数量を需要対象とする需要者が現れてくることに言及されていたことから、さらに、表1においては、価格（相場）95.30と価格（相場）95.20をそれぞれ持つ需要者が示されていることから、表3の市場状況が示された後に、すなわち、供給者側（＝供給者③）の残余数量を需要対象とする需要者が現れてくることをシュマーレンバッハは、以下の表にまとめている<sup>19)</sup>。

表4<sup>20)</sup>

需要者側	財（数量）	価格（相場）
①	5,000	95.60
②	15,000	95.80
③	10,000	95.30
	30,000	

供給者側	財（数量）	価格（相場）
①	10,000	95.20
②	15,000	95.30
	25,000	

この表4において、表1に示されている価格（相場）95.20を持つ需要者が市場の需要者側に加えられる場合には、需要者側と供給者側の財（数量）の合計が30,000として合致することとなり、市場が数量の面からバランスすることとなる。しかしながら、シュマーレンバッハは「より高い供給側の販売（die Umsatz）をもたらすことがない」<sup>21)</sup>ことから、すなわち、供給者側がより高価な価格（相場）95.30を持つ需要者への財の供給がなされることと説明している。したがって、表2から表3への市場状況の変化は、需要者側からみた場合の供給者の排除であった。この排除の結果、供給者側を構成している供給者②が排除される結果となった。

そして、市場全体を考えた場合には、財（数量）の観点を重視する場合には、価格（相場）95.20を持つ需要者への財の供給が選択されることとなるが、しかし、供給者側からの観点で重視されているのは、「より高い販売をもたらす（höheren Umsatz bringen）」<sup>22)</sup>こと、すなわち、財（数量）に基礎を置いた供給の決定ではなく、価格（相場）に基礎を置いた供給決定が実施されることを示している。

したがって、市場を構成している需要者側が表1で見られるように、財（数量）5,000・価格（相場）95.60を持つ需要者が財（数量）15,000・価格（相場）95.80を持

つ供給者からの財の供給を受けた後に、財（数量）15,000・価格（相場）95.80を持つ需要者が市場に現れる場合にみられるような市場状況ではなく、表2にみられるような市場状況では、需要者側からの価格（相場）の観点から価格（相場）95.80を持つ供給者が市場から排除されたことと同じことが、表4において示されるような市場においては、供給者側が需要者側の中での価格（相場）95.30を持つ需要者と価格（相場）95.20を持つ需要者のいずれに財を供給するかに関しての選択決定が行われることが示されている。

以上のような、市場を構成している需要者側と供給者側のいずれもが、表2・表3・表4にみられるような双方が複数の需要者・供給者から構成されている場合には、相手側の構成者の中から市場より排除する者を、つまり、需要者側から財の供給を受けない者として、供給者側から財の供給を行わない者として選択されるプロセスが存在しているものと考えられる。このような選択プロセスにおいて価格（相場）が大きな役割を果たしていることが確認された。

このように表2・表3・表4のなかにみられるようなプロセスに加えて、シュマーレンバッハは、表1において示した需要者側と供給者側のデータを以下のように、需要者側においてはより高価な価格（相場）を上位に置

19) ebenda. S. 464

20) 表4の表記は筆者が付したものである。

21) ebenda. S. 464

22) ebenda. S. 464

き、供給者側においてはより安価な価格（相場）を上位

に置いた表を示している<sup>23)</sup>。

表 5<sup>24)</sup>

需要者側	財（数量）	価格（相場）	
①	5,000	95.80	[15,000]
	5,000	95.80	
②	5,000	95.60	[5,000]
	5,000	95.30	
③	5,000	95.30	[10,000]
④	5,000	95.20	[5,000]

供給者側	財（数量）	価格（相場）	
①	5,000	95.20	[10,000]
	5,000	95.20	
②	5,000	95.30	[15,000]
	5,000	95.30	
③	5,000	95.30	[5,000]
④	5,000	95.50	[15,000]
	5,000	95.80	
	5,000	95.80	

この表5においては、表2・表3・表4でみてきたような市場における需要者側と供給者側のそれぞれの価格（相場）に基礎を置いた需要および供給が行われるものと考えられる。すなわち、需要者側は供給側のより安価な価格（相場）を提示している供給者に注文を発し、供給側はより高価な価格（相場）を提示している需要者に財を供給することである。したがって、財（数量）的な観点からは、需要者①から需要者④までの需要は充足されている。価格（相場）の観点からは、たとえば、表5の需要者①は供給者①から数量10,000、供給者②から数量5,000をそれぞれ供給されている。そして、供給者①は需要者①への供給によって、市場に提示した財（数量）10,000のすべての販売を実現したこととなるが、供給者②は需要者①へ財（数量）5,000+需要者②へ財（数量）5,000+需要者③へ財（数量）5,000という異なる価格（相場）を持つ需要者へ財を供給したこととなる。

この表5においては、需要者①が表5における財（数量）15,000の内、供給者①以外からの財（数量）5,000の供給者の選定においてはより安価な価格（相場）を提示している供給者②を選定している。引き続き需要者②が需要者①と同様により安価な価格（相場）を提示している供給者②を選定しているのではなく、需要者②の供給者選定の前に供給者②における異なる価格（相場）を持

つ需要者の選定が行われ、その中で需要者②がより高価な価格（相場）を提示していることから、財の供給を受けることが可能となると考えることが限界効用学派（die Grenzutzenschule）の特色であり、シュマーレンバッハは、この点に関して、「このような価格理論は価格に関する意見なんら存在しない精確な箇所を提供する過程を持つものである。価格理論は、稀少性に単純に結びつけられるものではなく、供給と需要に結びつけられるものである<sup>25)</sup>」ことを指摘している。こうした需要者側と供給者側の双方が合意に達する箇所が、これまでみてきた表1から表5までの中で、特に、表5において明確となっている需要者①→供給者②→需要者②→…のプロセスにみられる残余分の供給を受ける側と供給する側との双方の決定が価格（相場）を基礎にしていることが明らかにされているものと考えられる。

そして、特に、供給者②において、可能な限り大きな販売を実現する場所（die Stelle des grösstmöglichen Umsates）が残余の財（数量）をどの需要者に供給するかは、市場において対峙している需要者との関連から「対偶理論（die Theorie der Paare）」<sup>26)</sup>とし、需要者・供給者のそれぞれが残余の財（数量）の供給を受ける・供給すること決定する場所が価格（相場）に基づくことから「限界対偶理論（die Theorie der Granzpaare）」とし

23) ebenda. S. 465

24) 表5の表記は筆者が付したものである。

25) ebenda. S. 465

26) ebenda. S. 465

て、これまでみてきたような供給・販売決定を特色づけている。

### 第3節 経営経済学的価格

第2節において、国民経済学的な意味での価格設定のプロセスが経営経済理論に活用可能性を持つことを、特に、表5における供給者②と需要者②のそれぞれの供給

決定<sup>1)</sup>のプロセスであり、このようなプロセスが「限界対偶理論 (die Theorie der Granzpaare)」として特色づけられている。

シュマーレンバッハは、市場における価格設定のプロセスが複数の製品を製造・販売している場合の具体的な数値例からの検討を行っている。すなわち、5種類の製品が同一の生産プロセスから同一の経済財の消費を基礎に生産されている場合の一覧表を示している<sup>2)</sup>。

表1<sup>3)</sup>

	産出+量	等価係数	給付単位	製造原価	1kg当たりの単位原価
製品Ⅰ	2,800	2.85	7,980	6,244	2.23
製品Ⅱ	7,800	2.40	18,720	14,664	1.88
製品Ⅲ	4,600	1.90	8,740	6,854	1.49
副製品Ⅰ	4,400	1.05	4,620	3,608	0.82
副製品Ⅱ	700	0.60	420	329	0.47
	(20,300)		(40,480)	(31,699)	

この表1においては、産出量・等価係数 (Äquivalenzziffern)<sup>4)</sup>・1kg当たりの単位原価 (Kosten pro kg) が所与のものであること<sup>5)</sup>がシュマーレンバッハによって示されているが、たとえば、製品Ⅰの給付単位 (Leistungseinheiten) の計算は、産出量2,800 kg × 等価係数2.85 = 7,980と算定されており、製造原価

(Produktionskosten) は、産出量 2,800 kg × 1 kg 当たりの単位原価2.23=6,244と算定されている。

この表1の産出量データを仕掛品 (製造) 勘定・製品勘定・売上原価勘定の3勘定から構成される勘定システム内での計上状況を示すと以下ようになる。

- 1) ここでいう「供給決定」は、需要者側からはより安価な価格 (相場) を提示している供給者からの供給を受けることであり、供給者側からはより高価な価格 (相場) を提示している需要者への供給という双方の合意の箇所を意味している。
- 2) KOSTENRECHNUNG UND PREISPOLITIK EUGEN SCHMALENBACH S. 377  
WESTDEUTSCHER VERLAG KÖLN UND OPLADEN 1963
- 3) 表1の表記は筆者が付したものである。また、本節における勘定システムでの振替額の計上状況の内容を検討するために、Edelwergを副製品Ⅰとし、Schwungwergを副製品Ⅱとした。
- 4) 等価係数 (Äquivalenzziffern) の算定にかんしては、S. メンラトが、「研究可能な多種にわたる製品 (die Erzeugnisse) が存在しており、一つの尺度値を用いて (mit einer Schlüsselgröße) 均等化される、尺度値の単位に (auf eine Einheit der Schlüsselgröße) 均等化された (Äquivalent) 産出された給付数量があり、計算上の生産量=等価係数 (der rechnerischen Produktmengen=Äquivalenzziffern) の合計が関連数値 (Bezugsgröße) として限定された給付 (abgegrenzten Leistungen) に、配賦計算されている原価の除数 (Divisor der zu verrechnenden Kosten) が適応される」と説明している。  
Rechnungswesen Siegfried Menrad S. 96 Vandenhoeck & Ruprecht in Göttingen 1978
- 5) シュマーレンバッハによって所与のものであるとされている産出量・等価係数・1kg当たりの単位原価の三つの項目の本質には著しい相違がある。すなわち、産出量の数値は、生産場所 (=プロセス) において製造される数値を意味しており、表1にみられるように給付単位・製造原価の算定基礎となるものである。1kg当たりの単位原価は、製品製造のために費やされた経済財の消費の総額を産出数量によって除算プロセスにおいて算定される数値である。この除算プロセスから表1においては産出量にこの1kg当たりの単位原価を乗ずる計算によって、製品 (= 給付単位) に負担することが可能な原価額が算定される。等価係数は、産出量・単位原価とは異なり、生産される製品の重量単位からの製品間の比率等から製品に負担・配賦されるべき金額を算定するための乗数である。したがって、表1にみられるように産出量に等価係数を乗ずることから、給付単位の原価額が算定されていることから、産出量は被数の性格をもつこととなる。同様に、産出量を被数として1kg当たりの単位原価を乗数とする計算プロセスから製品製造に費やされた原価額の算定が可能となる。

表2 [勘定システム]

[数量データ] 仕掛品 (製造)			[数量データ] 製品			[数量データ] 売上原価		
		20,300		20,300		20,300		

つまり、製品としての産出量の合計20,300が仕掛品(製造)勘定の貸方に計上<sup>6)</sup>される。この計上の勘定システム上での意味は、20,300が製品勘定の借方へ振り替えられることを意味する。この仕掛品(製造)勘定から振り替えられた20,300が販売された場合には、売上原価勘

定の借方へ振り替えられることから、製品勘定の貸方に20,300が計上されていかなければならない。また、産出量を基礎に各製品ごとに算定されていた製造原価の合計額31,699は、同様の仕掛品(製造)勘定・製品勘定・売上原価勘定における計上状況を示すと以下ようになる。

表3 [勘定システム]

[原価データ] 仕掛品 (製造)			[原価データ] 製品			[原価データ] 売上原価		
		31,699		31,699		31,699		

これら表2と表3との関連性は、産出量を基礎にした数量データと原価データを計上していることにある。しかしながら、各製品の1kg当たりの単位原価が異なるこ

とから、原価データを示している表3は、以下のように修正されるべきである<sup>7)</sup>。

表4 [勘定システム]

[原価データ] 仕掛品 (製造)		[原価データ] 製品		
	製品 I	6,244	製品 I 製造	6,244
	製品 II	14,664	製品 II 製造	14,664
	製品 III	6,854	製品 III 製造	6,854
	副製品 I	3,608	副製品 I 製造	3,608
	副製品 II	329	副製品 II 製造	329
		(31,699)		(31,699)

表4の仕掛品(製造)勘定の貸方計上額と製品勘定の借方計上額は表1における5種類の製品の産出量に1kg当たりの単位原価を乗じた原価額である。しかしながら、

表1において産出量に等価係数を乗じた給付単位が算定されており、5種類の製品の給付単位額を計上している勘定システムを示すと、以下ようになる。

6) 仕掛品(製造)勘定の貸方に計上されることの意味は、この勘定の借方に計上される製品製造のために費やされた経済財の消費数量から、製品単位当たりの生産数量に配賦されるべき負担額の算定基礎となることにある。  
 7) 表4「勘定システム」における勘定については、本来、下記にあるような各製品の仕掛品勘定と製品勘定を設けるべきであるが、この表4においては、表1に示されている製造原価額の勘定間の振替状況・計上状況を明確にするために、一つの仕掛品(製造)勘定の貸方計上額と一つの製品勘定の借方計上額が同額となることを示した。また、表3にあるように、製造原価額が製品の販売にいたるまで勘定システム内において把握されなければならない数値・原価額であることから売上原価勘定の借方計上・振替計上を示すべきであるが、仕掛品(製造)勘定の貸方計上額と製品勘定の借方計上額が同額となること、すなわち、製品製造に費やされた経済財の消費額・発生額が、たとえば、製品Iの場合の6,244が、全額余すことなく、製品I・仕掛品(製造)勘定の貸方計上・振替計上されることによって、製品I・製品勘定の借方計上・振替計上に6,244が示されていることを明確にするために、仕掛品(製造)勘定と製品勘定間の勘定システムを示した。



表5 [勘定システム]

[原価データ]	仕掛品 (製造)	
	製品 I	7,980
	製品 II	18,720
	製品 III	8,740
	副製品 I	4,620
	副製品 II	420
		(40,480)

この表5における仕掛品（製造）勘定の貸方計上額と製品勘定の借方計上額は5種類の製品が負担すべき原価額であり、たとえば、製品Iの7,980の原価額には、表4において計上されている6,244が含まれている。そして、この製品の給付単位原価負担額7,980－製品製造原価額

[原価データ]	製品	
	製品 I 製造	7,980
	製品 II 製造	18,720
	製品 III 製造	8,740
	副製品 I 製造	4,620
	副製品 II 製造	420
		(40,480)

6,244＝配賦原価負担額<sup>8)</sup>1,736として、製品製造原価以外の原価額が算定される。これら配賦原価負担額のみを計上している仕掛品（製造）勘定と製品勘定から構成される勘定システムを示すと、以下のようになる。

表6 [勘定システム]

[原価データ]	仕掛品 (製造)	
	製品 I	1,736
	製品 II	4,056
	製品 III	1,886
	副製品 I	1,012
	副製品 II	91
		(8,781)

つまり、5種類の製品に関しては、シュマーレンバッハが示した表1にあるデータは、産出量を基礎に、原価計算期間内に認識された原価額が余すところなく仕掛品勘定と製品勘定に集計されることとなり、その後、製品勘定に振り替えられる手続きが行われることになる。このことは製品製造原価に直接的に含めることが不可能な生産プロセスの状況を反映した原価発生額をも製品という給付単位に吸収させることを意味している。この吸収させる手続きが原価計算的には配賦計算と呼ばれている手続きであり、期間的に発生額が予め予測可能であり、また、その発生額が一定で変動することがない場合には、上記の表6にみられるような仕掛品勘定から製品勘定へ

[原価データ]	製品	
	製品 I 製造	1,736
	製品 II 製造	4,056
	製品 III 製造	1,886
	副製品 I 製造	1,012
	副製品 II 製造	91
		(8,781)

の振替額に変化がみられないこととなる。

したがって、5種類の製品の1単位当たり配賦原価負担額を定めるが可能となる。つまり、シュマーレンバッハが示した表1の内容から、表4にみられるような製品製造原価額が算定される。そして、表5における給付単位に対する配賦原価額をも含めた原価額が算定される。これら二つの原価額の差額としての配賦原価額が表6において明確に認識・把握されたことは、以下にみられるような5種類の製品の配賦原価額の負担額、つまり、製品1単位当たりの配賦原価額の算定を可能とすることとなる。

8) 配賦原価負担額とは、この箇所での計算プロセスが、給付単位原価負担額－製品製造原価額＝配賦原価負担額であった。製品製造原価に含まれる原価額が経済財の消費、すなわち、素材・材料の消費、加工作業に従事したことからの消費されたものとして取り扱われる労務費、さらに、加工作業場所の保全・維持・稼働費のように製品製造に直接関わりを持つものから構成される。しかしながら、これらの項目内容に含まれることのない原価項目は、製品製造プロセスとの関連性が間接的なものであることから、発生原価額が給付単位に配賦されなければならないことになる。

表7 [配賦原価負担額の計算]

製品Ⅰの原価負担額	製品Ⅱの原価負担額	製品Ⅲの原価負担額
$\frac{\text{負担額 } 1,736}{\text{流産出力 } 2,800} = 0.62$	$\frac{\text{負担額 } 4,056}{\text{流産出力 } 7,800} = 0.52$	$\frac{\text{負担額 } 1,886}{\text{流産出力 } 4,600} = 0.41$
副製品Ⅰの原価負担額	副製品Ⅱの原価負担額	副製品Ⅲの原価負担額
$\frac{\text{負担額 } 1,012}{\text{流産出力 } 4,400} = 0.23$	$\frac{\text{負担額 } 91}{\text{流産出力 } 700} = 0.13$	$\frac{\text{負担額 } 8,781}{\text{流産出力 } 20,300} \doteq 0.43$

シュマーレンバッハが用いている給付単位という言葉は、製品とほぼ同義と考えることが可能である。それは、勘定システム内において仕掛品勘定と製品勘定が対峙しているものと捉えることが可能であることが、その証左になる。つまり、仕掛品勘定の借方には、この勘定に先行して消費された経済財の把握額が記録されている。製品生産プロセスの保全・維持を目的とした支出・費用のそれぞれが、それらの把握する当該勘定の借方に計上された後に、一定期間内の残高が製品生産の目的を達成するために認識されたものであるならば、これら支出・費用項目の借方残高が損益勘定ではなく、仕掛品勘定に振り替えられなければならない。

表7にみられる5種類の製品および全給付単位の配賦負担額は、こうした支出・費用項目の大きさが個別給付すなわち各製品に負担されるべき金額を表したものである。しかしながら、全給付単位の原価負担額が単位当たり0.43であり、この負担額を上回っている負担額を示しているのは、製品Ⅰ・製品Ⅱであり、製品Ⅱは全給付単位の原価負担額とは、近似的な位置にある。そして、副製品との比較を行ってみると、表1に示されている産出量については大きな差はない。

配賦原価額を負担することの意味は、生産プロセスの保全・維持を目的とした支出・費用を製品がどれだけ含んでいるかと考えることが可能である。したがって、製品Ⅲと副製品Ⅰの2製品を比較した場合には、製品Ⅲをより多く生産・販売した場合に、これら生産プロセスの保全・維持に要した原価額がより早期に回収されることとなる。また、製品Ⅲは、製品Ⅰ・製品Ⅱと比較した場合には、製品Ⅱよりも低い産出量であるが、製品Ⅰよりも多く産出されることが確認できる。

したがって、表1は等価係数のより大きい製品を上位に置き、5種類の製品に関しての生産・販売の優先順位を定めたものであると考えることが可能である。この優先順位は、製品Ⅰが製品Ⅱよりも優先的に市場に供給さ

れるべきであることを意味している。しかしながら、製品Ⅰだけを市場、すなわち、需要者に供給するのではなく、5種類の製品の中で最も産出量・給付単位・生産原価が大きい製品Ⅱが市場に供給することは、産出総量・給付単位総額・生産原価総額が大きいことから継続して市場への供給が行われるべきである。このように考えるならば、副製品Ⅲに関しては、その生産・販売の意義は見出しにくいものであると考えることが可能である。

第2節 国民経済学的価格において検討したように、限界対偶理論に基づいて、市場を構成している需要者側と供給者側は、最終的には価格（相場）95.80を持つ供給者が供給可能な財を需要者が需要することをみた、したがって、市場への製品の販売を目的としている場合には、表1にみられるような優先順位の高い製品に限定することなく、製品生産プロセスにおいて製造された市場性を有するモノを常に製品化することを示しているものと考えられる。

### 第3節 おわりに

価格は、対峙している2者の間に財の受け渡しが行われる場面では、受け渡しの対象となる財の価値の大きさを表すものであると考える。購入によって財を受け入れを目指す者は、財の購入を実現するに足る金を保有することを目指すことになる。有り余る金を保有している者は、躊躇することなく欲する財を購入することになる。第2節で取り扱った国民経済学的においては、市場において需要者と供給者が財の受け渡しを実現する場面を検討した。その場合、需要者が欲する財を供給者がより多めに保有している市場状況を出発点としている。そして、複数の需要者と複数の供給者が市場において対峙する場面での、需要者側の財（数量）と価格（相場）に関するデータと供給者側の財（数量）と価格（相場）に関するデータが明らかにされている。需要者側は需要する財

(数量)を供給者が供給する財の価格(相場)をシグナルとして供給者を選定する。

複数の財の供給者は、複数の需要者が需要する財の数量以上を供給することが可能であるが、第2節でみたように供給者①と供給者②では価格(相場)は異なっている。市場を構成している複数の需要者についても需要者①と需要者②では価格(相場)は異なっている。したがって、第2節の表5にみられるような需要者と供給者が対峙するような形態での市場取引が行われる。その場合、「早いもの勝ち」の原理ではなく、需要者側と供給者側の双方が合意に達した価格で、供給者が需要者に財を供給することになる。

財を需要者に供給した供給者が手元に財を持ち合わせていない場合には、財の供給活動は完了することになる。第2節表5の箇所を検討したように、需要者は、その需要を満たす供給を受ける供給者を特定しているのではなく、供給可能な供給者の中から選定することとなる。さらに、需要数量を満たすためには、複数の供給者からの供給を受けることとなり、需要量を満たすための供給者の選定が繰り返し行われることになる。第2節表5にあるように財(数量)5,000毎に、需要者は、このような繰り返しの選定を行うことになる。そして、「残余5,000」の需要を満たす場面での供給者が示している価格(相場)の中で「より安価な」価格を提示している供給者から財(数量)2,000を供給される。

供給者側からは、需要者の財(数量)5,000単位ごとに需要者が提示している価格(相場の中から、「より高価

な」を提示している需要者への財(数量)が供給されることとなる。したがって、市場において対峙している需要者と供給者が、それぞれ複数の者から構成されている場合には、需要者と供給者との間での「合意」された価格(相場)にもとづいて財(数量)が5,000単位ごとに市場から姿を消していくという状況となる。供給者の手元にある「残余」の財が需要者に対して「限界的に」供給されることを示しているものと考えられるプロセスが、市場を構成・対峙している需要者・供給者との間での「合意」に達することを、その内容としているものと考えられる。

市場を構成している供給者は、市場に財を供給する役割を果たしている。この供給される財には、供給者自身が価格を設けていることになる。したがって、第3節表1にみられるような5種類の製品を取り扱っている場合には、等価物(das Äquivalent)とすることを目的とした原価負担額に差異を持つ原価計算的な手続きをみた。単一製品を取り扱っている場合の原価計算のプロセスを経た、価格設定は以下ようになる。第3節表4でみたような1kg当たりの原価を直接費とし、第3節表6でみたような原価負担額が間接費と販売費・一般管理費から構成されているものとする。これらの直接費、間接費、販売費・一般管理費が第3節でみたような勘定システムにおける取り扱い、すなわち、勘定における計上状況・振替状況をみるために、直接費600,000円、製造間接費180,000円、販売費及び一般管理費130,000円、の金額<sup>1)</sup>を想定する。

表1 [勘定システム]

直接費		(単位:円)	
	製造		600,000
間接費		(単位:円)	
	製造間接費		180,000

製造		(単位:円)	
直接費	600,000	製品	780,000
製造間接費	180,000		780,000
製造間接費		(単位:円)	
	180,000	製造	180,000

1) これらの金額を想定した勘定システムにおける取り扱いの詳細の説明は、拙著:「原価計算の基礎」(2006年4月 森山書店) 第1章 原価計算システムを参照されたい。

したがって、第3節では、仕掛品（製造）勘定として取り扱った製品製造を目的として経済財の消費額・支出・費用の集計勘定としての役割が、製造勘定において実施されることになる<sup>2)</sup>。したがって、製造勘定における金額780,000円が製品製造プロセスにおける給付単位<sup>3)</sup>に算入される原価額を意味することになる。追加的な取り扱いとして、販売費及び一般管理費130,000円、が与え

られている。製品製造原価780,000円の製品が、市場価格1,300,000円で掛での販売が実現されたことを想定した場合に、この販売を実現するための支出・費用の金額と考えた場合に、780,000円の製品に関連された取り扱い、すなわち、以下のような関連勘定<sup>4)</sup>から構成される勘定システムが成立する。

表2 [勘定システム]

販売費・一般管理費 (単位：円)			
		損益	130,000
-----			
製 品 (単位：円)			
製造	780,000	売上原価	780,000
-----			
売上原価 (単位：円)			
製品	780,000	損益	780,000
-----			

売 上 (単位：円)			
損益	1,300,000	売掛金	1,300,000
-----			
損 益 (単位：円)			
売上原価	780,000	売上	1,300,000
販管費	130,000		
営業利益	390,000		
	1,300,000		1,300,000
-----			

製品製造が行われ、生産された製品が販売された時点で、上記の勘定システムにおける製品製造原価780,000円・販売費及び一般管理費130,000円・販売価格1,300,000円のデータから、直接費600,000円・製造間接費180,000円を費やして製造された製品が販売された損益計算が可能となる。これらの金額データのうち販売価格1,300,000円のみが市場価格であり、売上原価額780,000円と販売費及び一般管理費130,000円は生産活動・販売活動を実施することから、消費・発生した原価額として認識される。<sup>5)</sup>

このように製品価格を設定する場合には、製品製造のために費やされた経済財の消費・支出・費用のすべてが

加算される。そして、生産が完了した完成品の価値の大きさが金額表示されることになり、この金額表示された価格が、完成品の市場価格に対応させられる計算プロセスにおいて、当該製品の損益計算<sup>6)</sup>を可能とさせることになる。製品製造のために費やされた経済財の消費額が原価であり、また、製品の販売活動の対象が製品780,000円であることが判明しており、この販売活動の大きさが130,000円として認識されている場合には、製品780,000円の販売価格をも併せた、以下の原価構成図の作成が可能となる。

2) 勘定システム内では、直接費600,000円・製造間接費180,000円・販売費及び一般管理費130,000円の勘定への計上状況・振替状況を示している。  
 3) ここでの給付単位は、第3節表1にある給付単位の意味であり、産出量との関連から算定される製品価格を意味しているものとする。  
 4) 本節の表1の勘定システムにおいて示した製造勘定の貸方計上額が製品勘定の借方に振り替えられている。その後に、販売として供給されたことが売上原価勘定への振替手続きとして行われる。  
 5) 参考までに、表1と表2のそれぞれの勘定システムを一つの勘定システムにまとめると、P.73のようになる。  
 6) 表1と表2の勘定システムを注(5)において一つの勘定システムにまとめているが、勘定システムにある全ての各勘定の残高から、P.74の損益計算書の作成が可能となる。

図1 [原価構成図]

			収 益	390,000円	販売価格 1,300,000円
		販管費	130,000円	総原価	
	製造間接費	180,000円	(製造原価)	910,000円	
製造直接費	600,000円		780,000円		

したがって、製品価格の決定には、加算にもとづく積み上げ計算によって実施されることになる。これまでみてきたような製品製造原価780,000円の数値例では製品生産数量に関するデータが明らかとされていない。数量に関するデータがもたらされることによって、生産されている製品1単位の価格計算が可能となる。

製品1単位当たりの価格、すなわち、原価額が認識されている場合には、第3節表1にみられるような生産プロセスの投入された経済財・生産プロセスを稼働させるための支出・費用を給付負担額として、産出量に製品製造単価を乗ずることによって製品製造原価を算定することが可能となる。

第3節表1にある等価係数は生産プロセスにおける原価負担比率から5種類の製品製造原価額を算定することを目的としていた。等価係数が市場状況、すなわち、市場価格設定目的から導き出される場合には、上記の原価構

成図の販売価格を出発点として、製造原価額の算定が実施されることとなる。このような、市場価格からの製品製造原価の決定が行われる根拠は、第2節表5にみられるような供給者としての価格（相場）の決定にあると考えられる。つまり、需要者の財（数量）のデータにみられる5,000ごとの需要を実現させるため供給者側におけるより高い市場での競争力を具体的な数値で把握させることを可能とするものである。

国民経済学的な価格が市場における需要者側と供給者側との合意のもとに実現するものであるが、こうした合意にいたるまでのプロセスを説明しているのが「限界対偶理論」であった。市場を構成している供給者側においては、単純な「言い値」ではなく、勘定システムにもとづいた製品価格決定が行われていることによって、市場におけるより優位な位置を確保することが可能になるものと考えられる。

直 接 費 (単位：円)			
		製造	600,000
間 接 費 (単位：円)			
		製造間接費	180,000
販売費・一般管理費 (単位：円)			
		損益	130,000
損 益 (単位：円)			
売上原価	780,000	売上	1,300,000
販管費	130,000		
営業利益	390,000		
	1,300,000		1,300,000

製 造 (単位：円)			
直接費	600,000	製品	780,000
製造間接費	180,000		
	780,000		780,000
製造間接費 (単位：円)			
間接費	180,000	製造	180,000
製 品 (単位：円)			
製造	780,000	売上原価	780,000
売上原価 (単位：円)			
製品	780,000	損益	780,000
売 上 (単位：円)			
損益	1,300,000	売掛金	1,300,000

市場思考的原価概念についての一考察

(報告式)	(月次) 損益計算書		(単位：円)
I 売上高			1,300,000
II 売上原価			
1. 期首製品棚卸高	0		
2. 当期製品製造原価	780,000		
合 計	780,000		
3. 期末製品棚卸高	0		
差 引	780,000	780,000	
売上総利益			520,000
III 販売費・一般管理費	130,000		
営業利益			390,000

(勘定式)	(月次) 損益計算書		(単位：円)
売上原価	780,000	売上高	1,300,000
売上総利益	520,000		
	1,300,000		1,300,000
販管費	130,000	売上総利益	520,000
営業利益	390,000		
	520,000		520,000