

經濟論叢

第九十五卷 第四號

シェーカーズの日常生活……………穂積文雄 1

朝鮮の社会主義……………木原正雄 27

恒常在高法の批判的考察(1)……………中居文治 49

不働費計算・理論の史的考察(1)……………西村明 61

昭和四十年四月

京 都 大 學 經 濟 學 會

不働費計算・理論の史的考察 (1)

西 村 明

目 次

- I 序
- II 間接費配賦計算と不働費
- III 補充率法による不働費
- IV 正常操業度計算法と不働費 (以上本号)
- V 現実的操業度計算法と不働費
- VI 不働費概念・理論の問題点

I 序

会計学上にいう不働費の問題は、今日、その重要な問題の1つとされている¹⁾。しかし、この不働費という概念については、従来から統一的な見解は存在しなかった²⁾、今日においてもその内容はなお十分明らかにされていない。このような事情にあるのは、もともと会計学上不働費とよばれているものは、従来その時々資本の立場に左右されながら取り扱われ、それにかかわる経済的な諸関係が理論的・科学的にとらえられていないことによるものとみることができる。しかもこのようにみることによって、従来取り扱われてきたこの不働費なるもののもつ意味・それに与えられている現実的な機能ははじめて明らかにされるはずである。しかしそのためには、上のごとき不働費なるものが歴史的にどのように考えられ、あるいは処理されてきたかをできるだけ具体的にみる必要がある³⁾。本稿で論題のような問題を取り扱おうとするのも、こうした理由によるものである。

もっとも、不働費については、それと過剰固定資本(遊休設備の価値)の損耗(以下本稿では、不働費にカッコを付して「不働費」という表現の仕方のもとに会計学上の不働費と区別して用いる)とを同一視する見解⁴⁾を一般的にみることができる。しかしこの場合、こうした見解はただ過剰固定資本の損耗を不働費ととらえてその経済的意義を指摘するにとどまり、それが会計上ではたす役割を不問に付している。私としては、こ

1) W. L. Ferrara, "Overhead Cost and Income Measurement", *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, January 1961, p. 68.

2) S. P. Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925, 1954*, p. 201 ff.

3) なおかかる意味ですぐれた研究として、アメリカにおける不働設備費を科学的に分析した宮上一男「工業会計制度の研究」(47頁以下)がある。

4) L. Corey, *The Decline of American Capitalism*, 1934, p. 163.

うした従来の不働費に関する見解には当然満足することはできない。

そこで、さしあたり本稿では、会計学上不働費の問題が比較的多く取り扱われてきたアメリカの場合を対象として、前述のような不働費の問題を取り扱ってみようと思う。以下順序としては、まず、この場合論者たちによって取り扱われてきた不働費概念そのものを明らかにするために、この不働費なるものをとらえるための間接費配賦計算の形式の分析からはじめ、その形式のもつ史的性格を、補充率法、正常操業度計算法、現実的操業度計算法とよばれる3つの方法に分けて分析する。そしてこの過程で、間接費配賦計算と不働費計算との関連を解明し、不働費に与えられてきたその独自の機能およびそれを弁護する従来の不働費理論の意義を明らかにする。さらにこれらのことから、元来不働費なるものは、「不働費」として考えられているにもかかわらず、内容的にはそれとはなんら関連のない、単にいわゆる間接費配賦計算から導かれた概念(間接費配賦差額)にすぎないものであることを闡明にし、かつ「不働費」と間接費配賦差額(不働費)との関連を明らかにする。もっとも本稿では、まず前述のような間接費配賦差額を不働費としてとらえ、そしてその現実的意義を明らかにすることに主眼をおいているので、このことをあらかじめことわっておきたい。

なお、最近、従来の理論——とくに後述の損益説——に対立するものとして抬頭してきた不働費理論を、フェーラア(W. L. Ferrara)の論文⁵⁾を中心に批判的に吟味し、今日の新たな不働費理論の性格を明らかにするつもりであったが、紙幅の関係上他の機会にゆずりたい。

II 間接費配賦計算と不働費

最近に至るまでの、間接費配賦方法と関連する不働費の算定については、大別してつぎの3つの方法が展開されてきた。

- (A) 補充率法^(注)によるもの
 (B) 正常操業度間接費配賦法(以下正常操業度計算法と称する)によるもの
 (C) 現実的操業度間接費配賦法(以下現実的操業度計算法と称する)によるもの

(注) この補充率というものは、間接費配賦もれ部分を生産物に再配賦する場合の配賦額(率)を

5) 彼の論文には1)に掲げた以外に、“Idle Capacity as a Loss”, *The Accounting Review*, Vol. 35, No. 3, p. 490 ff.; “The Importance of Idle Capacity Costs”, *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 3, p. 423 ff. がある。また彼への批判論文として、E. H. Weingurm, “The Importance of Idle Capacity Costs”, *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 3, p. 420 ff. がある。フェーラアの見解は、不働費の処理を損益勘定においてではなく、貸借対照表の繰延勘定で行なおうとするもので、繰延説と名づけることができよう。なお、ブラメット(R. L. Brummet, *Overhead Costing*, 1957, pp. 70-71, 97) もそれをしてっている。

さしている。それで、補充率を用いる間接費計算法を補充率法と呼んでいる。なお、補充率法の場合に用いられる操業度は完全操業度 (full capacity) といわれているが、本稿では、完全操業度は現実的操業度と同意義のものとする⁶⁾。

これらの諸方法は、計算上にとり入れられている要件からみると、操業度のとらえ方、不働費として取り扱うものの大きさ、不働費処理の仕方の点においてそれぞれ異なっている。

操業度については、(A)と(C)は、間接費配賦額の決定基準として理論的操業度 (theoretical capacity) とよばれるものから一定の諸条件 (たとえば、単一目的に利用される設備、予備用の設備、作業員の不足、作業員の配置転換等) を考慮した後の操業度、すなわち現実的操業度 (practical capacity) なるものをとっているの^(注)にたいし、(B)は、原則として市場の需要予測に基づく操業度、すなわち正常操業度 (normal capacity) なるものをとっている。いいかえれば、(A)と(C)の場合の操業度は生産過程内での機械の稼働 (労働者の作業) の技術的な観点から確定されるものであるの^(注)にたいし、(B)の場合のそれは流通過程についての販売分析・市場調査を通じて決定されるものである⁷⁾。このことから、慢性的な過剰資本の存在、市場の狭あいという条件のもとでは、正常操業度は現実的操業度より低くあらわれてくることになる。

(注) 理論的操業度とは企業の理想条件での最高生産能力であり、それは、ある機械が理想的条件のもとで一定の時間に生産できる生産物単位の最大数、ないしは手労働の場合には、一番熟練した作業員が生産しうる生産物単位の最大数として表わされる。それにたいして、現実的操業度は、機械の破損や故障の発生を考慮して、理論的操業度を低めた企業の達成可能な生産能力である。正常操業度は、さらに現実的操業度に市場の状況、会社の特別な事情を加味した操業度である⁸⁾。

以上の点から、その他の諸条件——ある期間に発生した間接費、当期間の発生を予定した見積間接費、実際操業度——について同一とするかぎり、(A)と(C)の場合の不働費は一致するが、(B)の場合のそれは、上の両者の場合のものとは一致しない。前述した諸要件をつぎの間接費配賦計算式と不働費計算式に当てはめることによって、それぞれの方法をとる場合の不働費の大きさの相違が明らかとなる。

$$\begin{array}{ll} \text{間接費配賦計算式} & \text{間接費配賦額} = \left(\frac{\text{見積間接費}}{\text{各予定操業時間}} \right) \times \text{実際操業時間} \\ \text{不働費計算式} & \text{実際間接費} - \text{配賦済見積間接費} \end{array}$$

6) S. P. Garner, *op. cit.*, p. 212.

7) F. H. Rowland, *How to Budget for Profit*, 1933, pp. 47-48; R. L. Brummet, *op. cit.*, pp. 62-63.

8) E. A. Salters, *Accountants' Handbook*, 1921, p. 609; W. Ferrara, "Idle Capacity as a Loss", *The Accounting Review*, Vol. 35, No. 3, p. 492; J. L. Dohr, *Cost Accounting*, 1924, p. 399.

さらに不働費の処理については、(A)の場合にはこれを生産物の原価とする。したがって、この場合の不働費理論は原価説とよばれている。他方(B)の場合には、2つの処理の仕方が考えられてきた。すなわち、不働費を損益勘定で処理する仕方と、この不働費を損益勘定でなく準備金勘定で処理する仕方である。そして、前者による場合は損益説、後者による場合は準備金説とよばれている⁹⁾。さらにいま1つの(C)の場合には、損益説

例示

	A 期	B 期	C 期
実際間接費	1,020,000円	1,012,000円	997,500円
標準製造能力の現実的操業度に対する比率	70%	85%	60%
実際生産高	68,000個	84,000個	57,000個
1個あたり40円のときの売上個数	65,000個	70,000個	74,000個

製造単位あたり変動製造間接費(見積)4円 当期固定製造間接費(見積)750,000円 現実的操業度(生産量)100,000個 正常操業度の現実的操業度に対する比率75% 製造単位あたりの標準直接費13円

例示に基づく各間接費計算をとる場合の損益計算 (単位千円)

間接費計算	期間	売上高 (1)	売上原価 (2)	製造利益 (3)=(1)-(2)	不働費 (4)	純利益 (5)=(3)-(4)	実際損益 との差異
Ⅰ 実際原価計算を採用した場合(補充率法による場合も含む)	A	2,600	$65 \times 28 = 1,820$	780	—	780	
	B	2,800	$\left. \begin{array}{l} 3 \times 28 = \\ 67 \times 26 = \end{array} \right\} 1,826$	974	—	974	
	C	2,960	$\left. \begin{array}{l} 17 \times 26 = \\ 57 \times 30.5 = \end{array} \right\} 2,180.5$	779.5	—	779.5	
Ⅱ 正常操業度計算を採用した場合	A	2,600	$65 \times 27 = 1,755$	845	68	777	-3
	B	2,800	$70 \times 27 = 1,890$	910	-84	994	+20
	C	2,960	$74 \times 27 = 1,998$	962	199.5	762.5	-17
Ⅲ 現実的操業度計算を採用した場合	A	2,600	$65 \times 24.5 = 1,592.5$	1,007.5	238	769.5	-10.5
	B	2,800	$70 \times 24.5 = 1,715$	1,085	126	959	-15
	C	2,960	$74 \times 24.5 = 1,813$	1,147	342	805	+25.5

[注] この例示はブラメット(R. L. Brummet)のものを修正したものである。なお、間接費配賦計算および不働費の算定については、■補充率法による不働費以下の分析を参照されたい。ここでは、計算式の1例を示すにとどめる。

$$1) \text{ I の A 期の不働費 } 1,020,000 - \left(\frac{750,000}{100,000} + 4 \right) \times 68,000 = 238,000$$

$$\text{当期生産物に関する不働費 } \frac{238,000}{68,000} \times 65,000 = 227,500$$

$$\text{売上原価 } \left\{ 13 + \left(\frac{750,000}{100,000} + 4 \right) + \frac{238,000}{68,000} \right\} \times 65,000 = 1,820,000$$

$$2) \text{ I の A 期の不働費 } 1,020,000 - \left(\frac{750,000}{75,000} + 4 \right) \times 68,000 = 68,000$$

$$3) \text{ II の A 期の不働費 } 1,020,000 - \left(\frac{750,000}{10,000} + 4 \right) \times 68,000 = 238,000$$

9) 長谷川安兵衛「原価会計概論」昭和11年6月、269頁以下。敷田礼二、アメリカ工業会計制度確立過程における諸問題、「立教経済学研究」昭和31年11月、100頁。吉田良三「間接費の研究」323頁以下。

10) R. L. Brummet, *op. cit.*, pp. 34-45.

による仕方がとられてきた。

つぎに前述の各間接費配賦計算法を採用した場合に算定される不働費が、損益計算上どのような影響を与えるかを例示をもって示しておく。ただし前頁の設例においては、単位あたりの売上価格は3期を通じてすべて同様とし、製品原価の標準は製造間接費以外は一定であるとしている。また、標準直接費には差異が生じないものとしている。なお補充率法の場合については、そこで行なわれる原価計算を実際原価計算と考え、不働費の表示を省略した。

以下、前述のような相違を念頭におきながら、まず前述の各間接費配賦計算法と不働費の具体的な内容・意義をこれらの各計算方法の史的展開のなかで究明する。

Ⅲ 補充率法による不働費

1 この方法において不働費というのは、経営内の時間あたりの見積間接費に機械の不働時間 (idle time) を乗じたものである。間接費配賦計算と不働費計算はつぎの算式によって行なわれる¹¹⁾。

間接費配賦計算 $\text{見積間接費配賦額} \left(= \frac{\text{見積間接費}}{\text{現実的操業時間}} \right) \times \text{実際操業時間}$

不働費計算 $\text{見積間接費配賦額} \times \text{不働時間} (= \text{現実的操業時間} - \text{実際操業時間})$

これらの算式からわかるように、補充率法による間接費配賦計算によれば、見積間接費配賦額の算定を現実的操業時間 (現実的操業度) を分母として求めることから、生産物単位への間接費配賦額は、(正常操業度計算に比して) 相対的に少ない。したがって、かかる間接費配賦計算にかぎってみるならば、これによって、企業は、現実的操業度に照応する販売量によって総間接費を回収しうるものであり、そのためには、機械が完全に操業し、生産物はすべて販売可能でなければならないだろう。またこのような場合には、かりに不働時間があっても、それは単に偶然的・一時的なものとして考えられるものとみることができるであろう¹²⁾。だが、現実には、前述の間接費配賦計算法が問題とされた当時、アメリカ独占資本の生成とともに遊休設備・過剰生産はすでに存在していたのであるから¹³⁾、上のような計算式にあらわれた資本の立場にもかかわらず、不働時間の

11) A. H. Church, *Proper Distribution of Expenses Burden*, 1921, p. 66 (長谷川安兵衛, 前掲書, 271頁以下)。なおこの場合、見積間接費と実際間接費とが比較分析されないかぎり、不働費は見積りの誤りを含む。ワイルドマンは、この見積りの誤り等を含む、実際間接費と配賦済間接費との差額を第二次補充率で解決している。J. R. Wildman, *Principles of Cost Accounting*, 1911, pp. 68-70。

12) A. H. Church, *Production Factors in Cost Accounting and Work Management*, 1910, p. 123; J. R. Wildman, *op. cit.*, p. 68。

13) E. G. ノース「アメリカの生産能力, 1900—1930」, 武石勉訳, 127頁。

発生は不可避であった。したがって、こうした間接費配賦計算法のもとで間接費の完全回収を行なおうとするためには、それをもう1つ別の方法で補完せねばならなかった。そしてその方法というのが補充率法とよばれる不働費計算法であったのである。それゆえ、この方法による不働費計算は、間接費計算における第二次的な配賦計算としての意味をもつものである。こうした点から、補充率法においては、経営内の機械運転時間を調べ、予定操業時間（現実的操業時間）と実際操業時間の差としての不働時間を常に求める必要がある。そしてこの不働時間をあらかじめ定めてある時間あたりの予定間接費に乗じたものとしての不働費（前述の算式参照）は、補充率（＝不働費÷実際操業時間）といわれる第二次的間接費配賦額によって、生産物の原価として再配賦される。またこのことから考えられるように、当時不働費は、理論上においても、生産物の原価とみられていた¹⁴⁾。また、補充率法による間接費計算は、見積間接費計算の形式をとりながら、事実上は実際原価計算だと言われていた¹⁵⁾。

2 チャーチ (A. H. Church) によれば、不働費算定の目的は、「利用生産能力に対する浪費生産能力の比率」(the ratio of wasted capacity to utilized capacity) を明らかにすることに置かれている。そして浪費生産能力の発生原因として、不働機械の影響、作業の仕損、工場設備・什器等の移動と再装置、動力装置の休止からの損失、超過勤務の「特別」賃金の支払があげられる¹⁶⁾。浪費生産能力の原因を生産技術上の問題に求めていることから、チャーチの時代(1910年前後)には、不働費（ないし浪費生産能力）は、販売面（需要不足）よりも、むしろ生産組織・計画の不備によって生ずるものと考えられていた。それゆえ、不働費の算定は、その発生原因の分析を経て、「能率」・生産量をたかめることに意義をもっていた¹⁷⁾。

さらに、チャーチは、間接費を生産活動の変動に関連しない非変動項目 (the invariable items) ——たとえば、減価償却費、利子、地代等——と生産活動の変動によって影響される変動項目 (the variable items) ——たとえば、維持費、修繕費、動力費等——にわけている¹⁸⁾。このような間接費の区分は、節約可能な費用を集中的に管理しようとする思想に基づいている。テーラーによる「作業時間」、「課業研究」による労働過程の「計画化」と結びついて、当時原価会計においても、見積＝予定数値による計算が

14) A. H. Church, *op. cit.*, p. 139; J. R. Wildman, *op. cit.*, p. 68. ウェブナー (F. W. Webner) は、生産能力となる生産要素にたいして貨幣の支払が行なわれた以上、材料の仕損と同様、空費能力による損失も原価であると述べている (*Factory Cost*, 1911, p. 322)。

15) C. H. Scovell, *Cost Accounting and Burden Application*, 1916, pp. 69-71.

16) A. H. Church, *op. cit.*, pp. 123-125.

17) なお、チャーチは後の論文では、不働費の原因として作業の欠除、取引の不足、管理上の欠陥をあげている (A. H. Church, *Manufacturing Cost and Accounts*, 1917, pp. 75, 351)。

18) A. H. Church, *op. cit.*, p. 143 ff.; J. R. Wildman, *op. cit.*, p. 65.

原価管理の補助手段となってきた¹⁹⁾。また間接費についても、その発生を一定の標準のもとに管理しようとする思想が萌芽的にあらわれてきた。

つぎに、不働費の処理の仕方については、すでに述べたところから、配賦済見積間接費が実際間接費より少ない場合、その差額は補充率によって各生産物に再配賦される。他方配賦済見積間接費が実際間接費より多くなる場合には、論理的には、配賦済見積間接費から超過配賦間接費が控除されねばならないはずである。

しかしながら、チャーチによれば、超過配賦間接費が発生する場合には、配賦差額はすでに配賦された見積間接費の修正としてでなく、「将来の支出のための準備金」(a reserve for against future expenditure)として処理される²⁰⁾。そのため、チャーチ自身は取り扱われる問題からみれば、あまりたいしたものではないとしているが、この超過配賦間接費が発生する期間の売上原価は、過大見積間接費部分だけ過大に計上され、公表利益は過小にあらわれてくる(詳細は後述の準備金説を参照されたい)。なお補充率の場合には、現実的操業度を採用しているから、実際操業度が現実的操業度を越えることはないから、超過配賦間接費は主として間接費の「見積り」の面から生じてくる²¹⁾。

以上、補充率法による間接費計算は、不働費分析によって、間接費管理、生産・「能率」の増進を遂行し、他面未配賦間接費ないし超過配賦間接費を生産物の原価に算入し、回収しようとする計算であることを明らかにした。

3 補充率法による間接費配賦計算は、1901年にチャーチによって確立された²²⁾。それ以前には、原価計算の問題さえも会計士の関心を引かなかつたし、不働時間などはごくつまらない問題としか思われていなかった²³⁾。チャーチは、1910年に「原価会計と作業管理における生産要素」という書物に自己の思想を体系化した²⁴⁾。しかし彼の方法も、1906,7年頃にはじめて経営に導入されながらも、1919年頃にはすでに一般にほとんど忘れられてしまっていた。「補充率は、原価会計の発展の一時期においてのみ問題とされたにどどまり、広くは適用されなかったのである²⁵⁾。」またそれによる計算は上にのべた時期からいえば、アメリカ独占資本主義の生成・確立期における一時期にとりあげられたにすぎないものとみてよいだろう。

19) H. A. Evans, *Cost Keeping and Scientific Management*, 1911, pp. 7, 29.

20) A. H. Church, *op. cit.*, pp. 145-146.

21) J. R. Wildman, *op. cit.*, p. 90.

22) A. H. Church, "The Proper Distribution of Establishment Charges", *The Engineering Magazine*, XXI, XXII, 1901 (S. P. Garner, *op. cit.*, pp. 187, 212).

23) S. P. Garner, *ibid.*, p. 207.

24) A. H. Church, *Production Factors in Cost Accounting and Work Management*, 1910.

25) C. F. Schlatte, *Advanced Cost Accounting*, 1939, p. 78. 宮上一男, 前掲書, 52頁以下。

しかしいずれにしても、前述したところからみるように、補充率法による間接費計算法は、一面では完全操業への志向をもつとともに、他面不働費を生産物から回収しようとするものであった。かかる計算は、現実には遊休設備が存在するにもかかわらず、機械を最大限に利用することを前提として、不働費をも原価に加えて商品から回収し、そしてそのうえにさらにできるだけ利潤を獲得しようとする資本家的な利潤衝動の赤裸々な表現であった。また、独占的な高利潤の獲得を背景として、間接費の見積の過大化によって、売上原価の過大化＝公表利益の過小化をおこなうことができた。とにかく補充率法において、資本の利潤獲得・確保への衝動が、独占段階に現われた過剰資本・過剰生産の問題を包括した間接費回収計算の1つの形式をとってあらわれていたのである。

しかし、このような方法は、独占段階の矛盾としての過剰資本が広く社会的に存在するにもかかわらず、依然として機械の完全稼働を想定しながら、他方では不働費を生産物に再配賦することにより、結局独占的な価格政策に依拠しなければならなかった。

1910年前後のアメリカ独占体は、資本の集中・集積をてこととして生産・市場・運輸手段を独占し、「その生産物の価格を独占の任意に決定する」²⁶⁾と消費者に感じられるほど、国内の経済支配を強めた。さらに、この時期には、独占体は、それまでとっていた市場から競争企業を排除するための価格引下げ政策をやめ、「価格安定」政策をとるようになった²⁷⁾。そしてこの「価格安定」政策によって、独占体は反トラスト法に対処し、また1907年の恐慌時に生じたような価格引下げ競争を防止しようとした²⁸⁾。

以上、こうしたアメリカ独占確立期の独占価格の「安定化」、慢性化の傾向をおびつつあった過剰資本を背景として、補充率法による間接費計算が、独占の高利潤の獲得・確保の一計算として展開されたとみることができる。

IV 正常操業度計算法と不働費

1 間接費配賦計算の場合、不働費は常に同じ額とはかぎらない。正常操業度計算法による場合の不働費は、前述の補充率法によるそれとは異なった大きさとして算定される。これは、他の条件は等しいとする場合、間接費配賦額の算定基準において、現実的操業度に代わって正常操業度が用いられるからである。この正常操業度計算法における間接費配賦計算式はつぎのとおりである²⁹⁾。

26) 野津高次郎「米国税制発達史」35頁、E. O. Durand, *Trust Problems*, 1915, p. 13 ff.

27) R. E. Curtis, *The Trusts and Economic Control*, 1931, pp. 335-348.

28) A. R. Burns, *The Decline of Competition*, 1936, p. 80.

29) 吉田良三, 前掲書, 297頁以下参照。

見積間接費配賦額 $(= \frac{\text{見積間接費}}{\text{正常操業時間}}) \times \text{実際操業時間}$

この場合、正常操業時間は現実的操業時間よりも小さく見積られているため、間接費配賦額は、補充率法の場合よりも多く、ひいて生産物単位にたいする間接費配賦額も当然より多くなる。したがって、他の条件が同一であるとすると、不働費額は相対的に少なくなる。またこの場合にも、不働費が実際間接費と配賦済見積間接費との差額としてあらわれることは補充率法の場合と同じであるが、ただこの場合のそれは、具体的には前述の算式(63頁)にみるように、実際操業時間と正常操業時間との差額に対応する間接費部分としてとらえられる。

見積間接費配賦額の算定において正常操業度を用いることから、この正常操業度計算法は、操業度低下を前提とした計算法である³⁰⁾。つまり、市場の購買力を考慮して(したがってまた、経営の販売政策、価格政策に基づいて)、総間接費を回収しようとするのがこの方法による計算法である。言いかえれば、もし現実の経済過程がゆるすならば、この計算によれば、操業度低下を前提として、現実的操業度計算よりより多くの配賦額と現実的操業度の場合よりもより少ない生産量(ないしは販売量)によって、総間接費が回収できるのである。したがって、この場合には、正常操業度をどのように決めるかが重要な問題となってくる。もちろん、それは、ただ企業の意志によってでなく、政治的、経済的諸条件のもとにおかれたその時々企業の状況によって定められる。またこの操業度には、これを毎年変える場合と数期(3~5年)にわたって固定する場合とがある。

以上から、正常操業度計算は、慢性的過剰資本という状況の認識にたつて、間接費を有効に回収しようとする計算・形式であることを明らかにした。つまり、遊休設備の価値の損耗等を包括した間接費を遊休設備を除外した稼働設備による生産物でもって回収しようとする形式である。しかしながら、実際操業度の正常操業度からの背離、間接費の見積りの差異の結果、不働費(未配賦間接費ないし超過配賦間接費)が生じてくる。その際、不働費発生の原因は、生産物の販売状況、間接費見積り差異、「能率」等に求められるけれども、未配賦間接費はとりわけ需要不足から生ずるものと考えられた³¹⁾。こうしたことから、正常操業度計算の場合には、不働費の測定・分析は主として売上増進(もちろん間接費の節約もあるが)のために行なわれた。そのため、正常操業度計算は、とりわけ予算統制(市場調査・販売分析)と結びついて現われてきたのである³²⁾。

さきに指摘したように(64頁参照)、この正常操業度計算の場合、不働費は生産物に再

30) C. H. Scovell, *op. cit.*, p. 177; H. L. Gantt, *Organizing for Work*, 1919, p. 34.

31) C. H. Scovell, *op. cit.*, pp. 176-177; J. L. Dohr, *op. cit.*, p. 398; L. T. Konopak, *Cost Accounting Fundamentals*, 1924, pp. 120-121.

32) J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, 1922, p. 194 ff.

配賦されずに、損益勘定で期間費用として処理されるか、損益勘定を経ずに準備金勘定で処理される。つぎに、こうした処理の仕方を行なううえに問題とされている損益説、準備金説についてみてみよう。

2 損益説、準備金説をとる論者は、まず、不働費は原価でないとして、原価説に対立する立場をとっている。たとえば、損益説の提唱者として知られているスコヴェル (C. H. Scovell) はつぎのように述べている。「不働機械の間接費は、(やむをえない季節の変動によるものでなければ) 製造原価の一部ではない。それは他の会社の所有する工場の間接費が製造原価でないのと同様である³³⁾。」こうした論者は、普通、不働機械は生産に貢献しないから、不働費を生産物の原価としてはならないとしたのである。そしてこの場合、結局不働費は損益勘定ないしは準備金勘定で処理された³⁴⁾。

それでは、不働費の原価性を否定することと不働費を損益勘定ないし準備金勘定で処理することとは論理的なつながりがあるのだろうか。以下、損益説、準備金説の内容を分析することによって、上の問題を解明しようと思う。

まず、不働費の損益勘定での処理の仕方を制度化した連邦商業委員会の見解についてみよう³⁵⁾。

1916年に、当委員会は、「製造業者のための原価制度の基礎」(Fundamentals of a Cost System for Manufacturers) という公報のなかで、不働費処理についてつぎのように述べている。「周知のように、もし、工場が超過操業にある売れゆきのよい季節に、販売価格が実際原価に基づくならば、販売価格は非常に低くなるので、工場は仕事で忙殺されてしまうだろう。その反対に、工場がひまな時に、もし販売価格が実際原価に基づくならば、販売価格は非常に高くなり、工場はどんな仕事もえられなくなるであろう。それゆえ、原価は、売れゆきの悪い季節とよい季節を考慮した、十分長い期間にわたって平均化される必要がある。これを行なう方法は間接費準備金勘定(内容的には、間接費配賦差額の調整勘定を意味している。“Reserve for Overhead”)をもうけることである。そして、売れゆきのよい季節における原価の控除分(超過配賦間接費——引用者)

33) C. H. Scovell, "Cost Accounting Practice with Special Reference to Machine Hour Rate", *Journal of Accountancy*, January 1914, pp. 21-22.

34) 損益説をとる論者としてはつぎのものがある。H. L. Gantt, *op. cit.*, p. 26; L. T. Konopak, *op. cit.*, p. 118; E. S. Clark, "Practical Cost", *Industrial Management*, Dec. 1916, p. 769; E. D. Sommer, "Budget as a Basis for Calculating Predetermined Ratios", *Industrial Management*, 1920, p. 24 ff.; C. F. Schlatter, *Elementary Cost Accounting*, 1927, p. 282; L. Reittel, *Cost Accounting*, 1933, pp. 185-187. なお準備金説をとっているのは、W. O. Lichtner, *Planned Control in Management*, 1924, p. 198 ff.; A. C. Harrison, *Standard Costs*, 1930, p. 265 ff. である。ドーア、スコヴェルは両説を展開している。

35) *The Accountant*, April 28, 1917, pp. 411, 417-420.

を間接費準備金勘定に貸記し、売れゆきの悪い季節における原価の増加分(未配賦間接費——引用者)をこの勘定の借方に記入する。この勘定の残高………は売上勘定(trading account)に振り替えられる。」そしてそれは、期末に損益勘定で締め切られる。

ところが、こうした不働費の調整勘定である間接費準備金勘定の設定が、「各個々の会計年度よりもむしろ景気循環」のなかで考慮されるにいたる³⁶⁾。つまり、間接費準備金勘定の残高が年度末に損益勘定に振り替えられることなく、「景気循環」を経て消滅すると考えられるようになる。スコーヴェルは、1916年の書物では、これまで主張してきた損益説に加えて準備金説をとるにいたっているが、この場合は、好況期に不働費補償のために利益を蓄積し、不況期の不働費がそれで補填されるような方法を説き、そして、「配当安定」政策上もっとも好都合なものとしてこの準備金説を推したのである³⁷⁾。

第一次大戦後には、準備金説はさらに体系づけられていった。ある論者は準備金説をつぎのように説明している。

「たしかに、設備稼動が正常な稼動を越える時の繁栄期の間には、発生した実際原価は予測原価より少なくなるであろう。原価のこの増加分(超過配賦間接費——引用者)は経営者への正当な報酬(a just reward to the management)であり、この利益は、きつと引続いて生ずる不況の間の準備に保持されねばならない。

不況の間には、実際原価は予測原価よりも著しく高くなるであろう。しかしながら、経営者が同じ割合で販売価格をたかめることは有効ではない。なぜならば、これは販売を減じ、そしていっそう将来の単位原価をたかめる方向にむかう。必要ならば、経営者は、繁栄期に蓄積された準備金を利用しなければならない³⁸⁾。」

つぎに、前に設定した例示(64頁)に基づいて、損益説、準備金説の性格をよりいっそう明らかにしよう。(なお、損益説については現実的操業度計算のところできさらに詳しく立ち入ってみるつもりである。)

損益説の場合 正常操業度計算を採用した場合の公表利益は、A、B、C期において、それぞれ実際原価計算の場合の利益と異なっており、すなわちA期では、3,000円過小となり、B期では20,000円過大となり、C期では17,000円過小となっている。しかし全3期を通じてみれば、上の両者の場合の利益総額は一致する。この例示から、損益説による仕方をとれば、各期の公表利益は変動することがわかる。未配賦間接費が発生する場合(間接費の実際額が見積額より大きいか、実際操業度が正常操業度に達しない場合)には、利益は実際原価計算の場合より過小にあらわれ、超過配賦間接費が生ずる場合に

36) E. A. Saliers, *op. cit.*, p. 626.

37) C. H. Scovell, *Cost Accounting and Burden Application*, 1916, p. 186.

38) W. O. Lichtner, *op. cit.*, p. 200.

は、逆にそれは過大にあらわれる。したがって、論者によれば、不況期の過小利益と好況期の過大利益とが相殺されて、「景気循環」の過程で、正常操業度をとる場合の総利益は、実際原価計算による場合のそれと一致するとされてきた。

しかしながら、この総利益の一致は、3期間において生産された製品がすべて売りつくされるという前提のもとにおけるものである。それゆえ、各期の正常操業度計算による場合の利益が実際利益と異なるのは、AおよびB期末の棚卸資産の大きさの差異の結果生じている。つまり、不働費が期間費用として損益勘定で処理されるために、棚卸資産が、不働費のそれに相当する部分だけ低評価ないし高評価されるからである。

準備金説の場合 準備金説の場合の勘定面を原価説の場合のそれと比較して示せば、つぎようになる。この勘定面から、準備金説をとれば、未配賦間接費の発生の場合に

[1] 実際原価計算の場合の各期の損益計算書

A 期	
売上原価	1,820,000
利益	780,000

B 期	
売上原価	1,826,000
利益	974,000

C 期	
売上原価	2,180,500
利益	779,500

[3] 間接費準備金勘定

A期(末)	65,000	B期(超)	64,000
C期(末)	182,500	[(C期)損益]	183,500

[2] 正常操業度計算の場合の各期の損益計算書

A 期	
売上原価	1,755,000
利益	845,000
未配賦間接費 = 利益の過大化 = 65,000	

B 期	
売上原価	1,890,000
利益	910,000
超過配賦間接費 - 利益の過小化 = 64,000	

C 期 ¹⁾	
売上原価	1,998,000
利益	962,000
未配賦間接費 = 利益の過大化 = 182,500	

C 期 ²⁾	
売上原価	1,998,000
間接費準備金	183,500
利益	778,500
超過配賦間接費 = 利益の過小化 = 1,000	

[注] C期¹⁾は[3]の残高を損益勘定に振り替えない場合の損益計算書であり、C期²⁾はそれを損益勘定に振り替えた場合の損益計算書である。

は利益が過大に表示され、超過配賦間接費の発生の場合には利益が過小に表わされる。秘密積立金がある場合には、A期においてその取崩しが生じ、B期において新たに秘密積立金が形成される。こうした現象は、実際間接費でなく見積間接費が配賦され、損益計算書に計上されることから起こっている。したがって、勘定例が示すように、間接費

準備金勘定での未配賦間接費と超過配賦間接費との相殺は容易に行なわれない。なぜならば、間接費の過大な見積りは、ただ単に「景気循環」の過程で相殺されるだけでなく、とりわけ過小の見積りと相殺されねばならない。それゆえ、間接費準備金勘定での間接費配賦差額の相殺は、「景気循環」とは簡単に結びつかないといえるだろう。そして、間接費準備金勘定の残高を損益勘定に振り替えた場合（C²期のP/Lを参照）にのみ、準備金説をとる場合の利益は、各期を通じてみた場合、原価説をとる場合のそれに一致する。したがって、不働費（間接費配賦差額）を利益にたいして加減しないかぎり、両者の利益は一致することなく、準備金説をとる場合の利益は過小、過大となってあらわれてくる。

3 以上のことから、損益説、準備金説をとれば、棚卸資産から不働費を除くことによって、棚卸資産の低評価、高評価が行なわれ、それに照応する利益が過小、過大となることが明らかとなった。しかしながら準備金説の場合には、未配賦間接費が発生した時は過小な間接費の見積りの計上が棚卸資産の低評価より大となり、結局利益が過大にあらわれ、他方超過配賦間接費が生じた時は、過大な間接費の見積りが棚卸資産の高評価より大きいため、結果として利益は過小にあらわれてきたのである。

しかしながら、現実の実務では、超過配賦間接費が生ずる場合には、保守主義を標ぼうして、実際間接費による棚卸評価がとられた³⁹⁾。この方法をとれば、準備金説の場合、利益はいっそう小さく表示されることとなる。第一次大戦中の税法では、見積原価による卸棚資産の評価、「機械の不働時間」(“idle time” of machine) のための費用を棚卸資産から控除することが認められていたので、正常操業度計算に基づく棚卸資産の低評価は、戦時所得税法・戦時利得税法の免税措置と結びついて重要な意味をもっていた。また準備金説においては、上のこととともに、間接費（見積）の過大計上は配当政策上の意味をもっていた。

(注) 税法と棚卸資産評価との関係を論じながら、バラントイン (A. A. Ballantine) は、評価基準としての原価についてつぎのように説明している。「全くしばしば使用されねばならないものが見積原価 (estimated cost) であることを財務省は承認している。……工場が完全操業していない場合には、特別な原価問題がおこってくる。このような場合には、総間接費が配賦されるべきでないように思われる⁴⁰⁾。」

戦時における物価騰貴に反して物価下落の激しかった1920～2年頃では、需要の減退と結びついて、準備金説は否認されるにいたっている⁴¹⁾。こうした時期に準備金説をとれば、売上高が減少しているところに、売上原価の過小＝利益の過大表示（例示A期参

39) E. A. Saliers, *op. cit.*, p. 626.

40) A. A. Ballantine, *Inventories, The Federal Income Tax, 1921*, p. 174.

41) E. A. Saliers, *op. cit.*, p. 626.

照)が加わって、この不働費の処理の仕方は、「配当安定化」＝内部蓄積政策上不都合なものとなる。こうしたことから、この時期には損益説がとられるにいたったとも考えられる。

以上より、準備金説は、第一次大戦中および相対的安定期において、独占の高利潤を獲得した企業が秘密積立金の形成、配当・税務政策のためにとった間接費計算政策面からの弁護論であり、損益説は、第一次大戦前から棚卸評価政策と結びついて、秘密積立金実務、配当・税務政策の効果をねらう理論として抬頭してきたことを知るであろう。こうした点を考える時、歴史的には、損益説、準備金説は、不働費の原価性の否定、その「景気循環」での相殺を内容としながらも、不働費(間接費配賦差額)の処理の仕方による公表利益への効果を弁護したものとみななければならないだろう。したがって、不働費は生産に貢献しないから原価でないという主張は、ただちに不働費の損益勘定、準備金勘定での処理と結びついて、棚卸資産からの不働費の控除、見積間接費による損益計算、不働費の損益計算における機能をおおいかくすものである。

4 前述のような正常操業度計算および不働費処理法は、第一次大戦前後に抬頭し、現実的操業度計算(後述)とともに今日まで使用されている。以下さらに、この生成・確立期の政治的、経済的基礎を明らかにしよう。

正常操業度計算は、第一次世界大戦を契機として確立したと考えられる。戦争経済のもとでは、工場設備の「平和産業」から軍需産業への拡張が企業の投資活動を規定していた。それとともに、1907年、1914年の恐慌後における生産設備の過剰化が間接費計算上無視しえなくなった⁴²⁾。しかしながらそれ以上に、戦時体制を標ぼうして行なわれた国家的独占価格政策(価格統制)が、間接費計算に影響を及ぼした。周知のごとく、アメリカ政府を楯とするヨーロッパ諸国への軍需品の高価格による売りつけ、国家資金の貸与による利子収入⁴³⁾および国内一般大衆にたいする増税(戦時超過利得税、戦時所得税⁴⁴⁾)等による膨張した国家資金は、国家的価格政策(バルタ・ライン法、最高価格法等)を媒介として……独占の性質をおおいかくしながら……軍需品発注を通じて独占企業に流入していった。こうした国家的独占価格政策と戦前からの遊休設備、戦争経済にともなって生じた遊休設備等で低下した戦時中の操業度が、正常操業度計算という形式を生みだした。つまり、この計算によって、遊休設備の存在にもかかわらず、軍需発注品(稼動設備による生産物)によって、総間接費を回収する方法が正当化されたのであ

42) C. H. Scovell, *op. cit.*, pp. 66-72, 177; H. L. Cantt, *op. cit.*, pp. 33-34.

43) アンリ・クロード「アメリカ帝国主義の史的分析」(小出他訳)、367頁、I・リュエマ「戦争経済と恐慌」(小椋訳)、97-98頁参照。

44) T. S. Adams, *The Income and Excess-Profits Taxes, Financial Mobilization for War*, 1917, pp. 113-114, 野津高次郎、前掲書参照。

る。そして、未配賦間接費が発生した場合には、それは、戦時の労働強化をおしすすめ、国家発注の獲得を行なうことの指標となったのである。

しかしながら、現実には、不働費部分が非常に高くなるので、それを実際原価として回収していた⁴⁵⁾。そうすることが、国家独占的な政策によって許されていた。軍需発注における価格は見積原価計算を基礎としていることから、逆に、見積間接費計算は国家独占価格を正当化するものとなっていた。戦時産業局、価格固定委員会によって決定された価格は、少数の産業の指導者との合議による「形式上的一致」、「脅迫」⁴⁷⁾の産物であり、連邦商業委員会の原価調査とは直接的にはかかわりもなく、現存の「戦時需要」を満たすために、すべての工場および熔鋳炉の完全操業を維持するために適当な高価格であった⁴⁸⁾。その結果、「原価粉飾」⁴⁹⁾ (cost modification)、「原価の詰物」⁵⁰⁾ (padding)、「原価表の歪曲」⁵¹⁾が、会計上の単なる一時的なごまかしとしてでなく、制度的に位置づけられた。また、アメリカ経済の全般的な遊休設備の存在にもかかわらず、軍需産業部門の企業(主として独占企業)は労働時間の延長、超過操業を行っていたのである。超過操業を理由としてアメリカの主要鉄鋼会社は特別償却を税法上承認させたのであった⁵²⁾。こうした戦時中の急速的・過大減価償却等による間接費の増大と超過操業との条件が結びついて、軍需関係の企業には、超過配賦間接費が発生する可能性もあった。

そしてさらに、国家的に保証された戦時高利潤を背景として、物価騰貴という条件のもとで、超過配賦間接費の準備金勘定での処理の仕方、未配賦間接費の損益勘定での処理の仕方⁵³⁾は秘密積立金の形成、高額の戦時利得税・所得税の免除、配当制限をうながし、アメリカ独占資本の蓄積を強めた。

45) F. W. Taussig, "Price-Fixing as Seen by a Price Fixer", *The Quarterly Journal of Economics*, Feb. 1919, pp. 211, 219; P. W. Garrett, *Government Control Over Prices*, 1920, pp. 261-404; C. O. Hardy, *Wartime Control of Prices*, 1940, pp. 60-63; S. Litman, *Prices and Price Control in Great Britain and the United States during the World War*, 1920, p. 228.

46) A. H. Church, *Manufacturing Cost and Accountants*, 1917, p. 352.

47) F. W. Taussig, *op. cit.*, p. 209; C. O. Hardy, *op. cit.*, p. 60.

48) S. Litman, *op. cit.*, p. 285.

49) C. O. Hardy, *op. cit.*, p. 62.

50) K. Simpson, "Price Fixing and the Theory of Profit", *The Quarterly Journal of Economics*, Nov. 1919, p. 139.

51) H. Stein, *Government Price Policy in the United States during the World War*, 1939, pp. 104-106. (メンデルハウゼン、「戦争の経済学」173頁参照)。

52) J. L. Nicholson, & J. F. D. Rohrbach, *Cost Accounting*, 1919, pp. 155-156.

53) コノパークは、損益税をとりながらも、超過配賦間接費については、それを「剰余準備金」とするか、配賦見積間接費の調整として処理することを主張している。電機製造業者協議会もそれとよ似た方法をとっている。L. T. Konopak, *op. cit.*, p. 122; E. A. Saliers, *op. cit.*, p. 626.

さらに、正常操業度計算は、第一次大戦中の役割を引き継ぎながら、相対的安定期を
(注) 経て、1929年の恐慌直後までとりあげられていた。しかしそれは、1934年頃から1939年
の第二次世界大戦勃発時には、現実的操業度計算にとって代わられたようである⁵⁴⁾。

(注) 第一次大戦後、まず綿織物協会が正常操業度計算を組合員に勧告した。1921年6月には全
米家具組合協会が、1928年には毛織物協会がそれを勧告した。機械建造者協会は1922年1月
に正常操業度計算と同時に損益説による方法を統一会計制度として用いている。同年10月
には電機製造業者協議会が正常操業度計算と準備金説による方法を採用した⁵⁵⁾。

以上、正常操業度計算法は、アメリカ独占資本主義の危機の深まり（恐慌・過剰固定
資本・物価騰貴・失業等）のなかで独占体が戦争経済を利用し、巨大な戦時利潤を獲得
するための計算形式であり、さらに大戦後の慢性的過剰資本という状況のなかで定着し
たものであり、他方損益説、準備金説は戦時利潤の獲得を背景としてとられた間接費計
算面からの秘密積立金実務＝戦時利潤の確保の弁護論として拾頭してきたことを摘出し
た。

54) F. H. Rowland, *op. cit.*, 1933; E. A. Camman, *Basic Standard Cost*, 1932; M. V. Hayes, *Accounting for Executive Control*, 1929, p. 180 ff.; C. F. Schlatter, *op. cit.*, 1939; T. H. Sander, *Cost Accounting for Control*, 1934.

55) A. R. Burns, *op. cit.*, p. 50; E. A. Saliers, *op. cit.*, pp. 525-526.