

經濟論叢

第九十五卷 第六號

経済学における理論と実践	吉村達次	1
1890年代論争にあらわれた ロシア資本主義論の類型 (1)	田中真晴	14
零細専業農家の堆積構造	福本邦行	39
不働費計算・理論の史的考察 (2)	西村明	56

昭和四十年六月

京都大學經濟學會

不働費計算・理論の史的考察(2)

西 村 明

V 現実的操業度計算法と不働費

1 現実的操業度計算法は、間接費配賦額の算定の際補充率法と同じように分母に現実的操業度を用いるのであるが、他方補充率法のように不働費(配賦差額)を生産物の原価として再配賦するのではなく、正常操業度計算法と同じように損益勘定で処理する。したがって、この計算法では、間接費配賦は、補充率法による場合と同じ形式をとり、不働費処理は、不働費を間接費配賦計算から分離させる正常操業度計算法のとる損益説の場合と一致する。またかかる方法の基礎のうえにたつて不働費の詳細な分析を行ない、これを原価管理・経営管理に役立てようとするところにこの計算法の特徴がある。

正常操業度計算法の場合においても間接費管理が指向されてはいたけれども、もともとそこでは「操業度低下」(操業度差異)をあらかじめ考慮した操業度を採用しているなどのことから、現実的操業度計算法のような詳細な差異分析(操業度差異、能率差異、見積り差異等の分析)は行なわれなかった。正常操業度計算の場合には、間接費配賦差額ないしは標準間接費・実際間接費の全体的な期間比較がなされ、かかる比較を経て、間接費節約の方向、販売拡大の必要性等が抽出された¹⁾。補充率法の場合にも、全体的な間接費配賦差額が問題とされ、その分析によって生産・「能率」増進の方向が示されたにすぎなかった。それに対して、現実的操業度計算は、間接費配賦差額(差異)の全体的な分析から差額の原因を経営外的なもの(操業度差異、見積り差異)と経営内的なもの(能率差異)とに区分し、とりわけ後者を追求しようとするものであった。もっとも、現実的操業度計算法がこうした目的を満しうるか否かは別としても、この方法によって、間接費配賦計算が原価管理・経営管理にどのような仕方て役立つかが体系化されるとともに、きびしい標準設定による原価管理・労働強化の方向が指示されたのである²⁾。そのため、ブラメットが指摘しているように、全般的な「操業低下」という社会的状況にもかかわらず、あえて販売可能性を考慮しない現実的操業度が間接費配賦額の算定の分母とされたのである(註)。その結果、操業度差異の全体を明らかにすることが意図され、さらに作業の標準率を設定することによって、能率差異をとらえ、それを通

1) C. H. Scovell, *Cost Accounting and Burden Application*, 1916, pp. 176-177.

2) R. L. Brummet, *Overhead Costing*, 1957, p. 147.

じてより強い労働強化が志向されるに至ったのである。

(注) ブラメットは、現実的操業度を間接費計算に用いる意義についてつぎのように述べている。「実行可能最大操業度(現実的操業度-引[用者])は、不可避的な生産の遅滞によって空費する時間を適当に考慮し、これによって現在の工場設備の理論的最大の操業度を修正して決定される。しかし潜在的な販売力とか、必要生産高を考慮しない。間接費率を決定するにあたって、このような操業度を用いるならば、有効に使用された工場設備の原価のみが製品に配賦され、使用されなかった工場設備の原価は操業度差異として残り、発生した会計期間に負担せしめられる³⁾。」

さきあげた例示⁴⁾を用いて現実的操業度計算の仕方を明らかにしてみよう。

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

A 期の間接費配賦額 $782,000 = \left(\frac{750,000}{100,000} + 4 \right) \times 68,000$

A 期の不働費 $238,000 = 1,020,000(\text{実際間接費}) - 782,000$

この場合経営者にとって重要なのは、単に上の不働費の 238,000 円でなく、それがどのような理由によるものであるかということである。そのためだいたいつぎのような分析が行なわれる。

見積り差異 = 実際間接費 - 標準間接費
 $-10,000 = 1,020,000 - (70,000 \times 4 + 750,000)$

能率差異 = 見積間接費配賦額 \times (実際操業度 - 標準操業度)
 $23,000 = 11.5 \times (70,000 - 68,000)$

操業度差異 = 標準間接費 - 標準操業度 \times 見積間接費配賦額
 $225,000 = 1,030,000 - (70,000 \times 11.5)$

かかる計算を経て、不働費発生理由を、見積り差異(見積りの誤り・補助材料の浪費、間接費に関係する労働者の未熟練・材料仕入価格の変動等)、能率差異(労働時間の浪費)、操業度差異(市場の需要不足による過剰生産能力、生産停止等)に分けることにより、管理可能な差異と管理不能な差異が区分され、前者が極力制御されてゆくことになる⁵⁾。すなわち見積り差異、操業度差異を明確にすることによって、管理可能差異とりわけ能率差異が浮きぼりにされ、原価節約・労働強化への手段がうち出されるのである。現実的操業度計算法はかかる経営管理目的をもつ間接費計算としてあらわれてきたのである。たとえばシュラッターは、正常操業度計算を新しい間接費計算とか「標準」間接費配賦計算と

3) R. L. Brummet, *ibid.*, pp. 33-34. 染谷恭次郎訳「間接費計算」51頁。

4) この現実的操業度計算法の具体例については、C. H. Schlatter, *Advanced Cost Accounting*, 1938, p. 36; T. G. Brocker & W. K. Weltmer, *Cost Accounting*, 1954, p. 200 ff, 365-368 を参照されたい。なお、シュラッターの間接費計算およびその意義については、宮上一男氏が「工業会計制度の研究」で克明に分析しておられる。本稿では、「 \square 間接費配賦計算と不働費」(「経済論叢」95巻4号, 昭和40年4月, 64頁)のところで展開した例示にもとづいて、簡略な具体例を用いた。

5) R. L. Brummet, *op. cit.*, p. 141.

呼ぶのに反対して、つぎのように述べている。正常操業度計算は、「生産物原価と操業度差損 (activity variation losses) とを混同するので、良い経営管理のための解答をあたえないばかりか、その結果は無益で、有害でさえある。またそれは、生産政策・販売政策によい基礎をあたえない⁶⁾。」そして、彼は、このような正常操業度計算の欠陥を解決するものとして積極的に現実的操業度間接費配賦率 (practical capacity burden rate) を弁護した。

2 さらに、現実的操業度計算法は、不働費処理の仕方については、正常操業度計算法の損益説を継承していた。そしてこの現実的操業度計算法の場合にも、不働費の損益勘定での処理は、もっぱら棚卸資産評価の面から強調された。つまり、(正常操業度計算法に比べて) 間接費配賦額が相対的に低くなる現実的操業度計算法は、不働費を期間費用として期末棚卸資産から控除する結果、棚卸の低評価・利益の過小表示をもたらし⁷⁾、秘密積立金を形成する。その結果、この方法は、税務・配当・賃金政策上重要な意味をもってくるのである(注)。

(注) ブラメットは、間接費計算と税務政策との関係についてつぎのように述べている。「超過利得税が課せられる期間において、あるいは利益と損失の循環の波の大きい会社にとって、公表利益の安定化は所得税の観点から重要な要素となっている。このような時期にそしてこのような会社にとって、長期にわたって総製造間接費を生産物にほとんど完全に配賦する間接費計算法 (現実的操業度計算法もこれにあてはまる方法とみることができよう—引用者) は最も有利である⁸⁾。」

例示をふたたび引用して、正常操業度計算法と現実的操業度計算法の場合における棚卸資産評価の差異を示してみよう。

期 間	実 際 利 益 ⁽¹⁾	正常操業度計算		現実的操 業度計算	
		利 益 (2)	差 異 (2)―(1)	利 益 (3)	差 異 (3)―(1)
A	780	777	-3	769.5	-10.5
B	974	994	+20	959	-15
C	779.5	762.5	-17	805	+25.5

(単位 1,000 円)

[注] (1)の実際利益は実際原価計算によるものである。

左の表からわかるように、正常操業度計算の場合には、実際利益より過大な利益がすでにB期にあらわれているのに対して、現実的操業度計算の場合には、B期まで利益の過小表示が続き、C期ではじめてそれが過大に表示されるにいたる。かかる過程を経て、両計算の場合の利益は通算して実際

利益と一致する。この場合各期間における利益のあらわれ方の違いは、両計算における間接費配賦額の相違によるが、いま、この各々の場合における棚卸資産評価と利益のあ

6) C. F. Schlatter, *op. cit.*, p. 79.

7) R. L. Brummet, *op. cit.*, pp. 49-50.

8) R. L. Brummet, *op. cit.*, p. 79.

られ方の違いを示せば、下の表ようになる。

この設例では、正常操業度計算のB期には84,000円の超過配賦間接費が発生し、利益は、20,000円過大にあらわれている。これは、実際間接費配賦額(13円)より見積間接費配賦額が1円多くなっていることに帰因している。そしてこの差額は、B期の単位あたりの実際間接費がA期のそれより2円引き下げられていることから生じている。B期末の棚卸資産(17,000個)にこの差額(1円)を乗じたものが、B期末の棚卸資産の高評価部分である。したがって、A期末の棚卸資産の3,000円の低評価部分がB期のはじめに実際原価計算の場合よりも借方に低くあらわれてくる結果、正常操業度計算の場合のB期の利益は、実際原価計算の場合のそれより20,000円過大にあらわれてくる。

	A 期		B 期			C 期		
	期末	利益との差	期首	期末	利益との差	期首	期末	利益との差
正常操業度計算	-3	-3	-3	+17	+20	+17	0	-17
現実的操業度計算	-10.5	-10.5	-10.5	-25.5	-15	-25.5	0	+25.5

(単位1,000円)

[注] (-)は棚卸資産の低評価を示し、(+)は棚卸資産の高評価を示す。なお、(実際)利益との差は、期末棚卸資産マイナス期首棚卸資産でもとめられる。

それに対して、現実的操業度計算の場合には、設定されている操業度はきわめて高く、通常達成しがたいものであるから、見積間接費配賦額はきわめて少ない。それゆえ、実際間接費のコスト・ダウンも現実的操業度計算による配賦間接費の点にまで及ぶことができない。だから、期末棚卸資産が大きくなればなるほど、棚卸資産の過小評価がますます進行し、公表利益はますます過小になってあらわれてくる。しかしながらこの設例では、C期末には棚卸資産が存在しなくなると仮定しているから、C期までに棚卸資産低評価によって形成された秘密積立金は、C期末に取り崩されてしまっているのである。

以上から、間接費(とりわけ固定的間接費)および棚卸資産が増大していく傾向のある場合には、現実的操業度計算法による不働費(間接費配賦差額)の棚卸資産からの控除(総不働費の期間費用としての損益勘定への計上)は、正常操業度計算の場合のそれよりも、利益の過小表示をより安定的にもたらし、配当・税務・賃金抑制政策上より大きな効果をもつものと言える。しかし、かかる実務を遂行しうるのは、巨額の独占利潤を獲得している企業であることはいまさら指摘するまでもないだろう。

3 1929年からはじまる世界恐慌によって経済機構が攪乱された結果、恐慌克服策として1933年から全国産業復興法(National Industrial Recovery Act)が実施され

た⁹⁾。これは、独占的政治・経済的基礎が国家ないし軍事のてこ入れによってしか再建しえなかったことの表明であった。こうした情勢のもとで、正常操業度計算は否定され、それに代わって、原価管理（労働強化）・棚卸資産の低評価をより強く指向する現実的操業度計算法が抬頭してきたのである。

従来の同業組合（カルテル）活動を合法化し、そして各同業組合の規約（「公正なる競争に関する規約」codes of fair competition^(注)）による強制的カルテル価格と生産設備の拡充制限を内容とする全国産業復興法のもとでは、既存の生産能力を最大限に利用することとそれと結びついた労働強化・低賃金が恐慌克服の道であった。間接費計算の分野でも、原価計算制度の改革の一環として、間接費の「標準化」の厳格な差異分析の思想がひろまった。そして、かかる計算制度の展開によって、世界恐慌による負担を労働者に転嫁する方向があたえられるとともに、恐慌の問題が、部分的であれ、あたかも計算制度（間接費計算制度）の拙劣さにあり、その改善によって解決されるかのようにみられてきたのである。

(注) 全国産業復興法の制定に先立って1931年に、ゼネラル・エレクトリックの社長スウォープおよび同社の理事長オーエン・ヤングなどは、コードについての具体的な案を出し、統制経済の必要を主張していた。この法律が制定される（1933年6月16日）や否や、1933年8月4日には、電機製造業者のコード（規約）ができあがっていた。それに続いて、鉄鋼コード（8月19日）、石油業コード（8月19日）、自動車業コード（8月27日）、炭業コード（9月8日）等が提出された。コード作成への国家の示威運動と各産業の組合の積極的な規約作成とのかかる一致は、まさしく、独占体のその当時の緊急の要請を反映しているばかりか、こうしたことをすすませることのできた基礎、つまり同業組合の長い活動経験の存在を表わしている。したがって、同業組合の規約とその当時の実践を検討することは、過去の事情を明らかにするためにも重要である。

たとえば、電機製造業規約の内容をみると、つぎのようになっている。第1条 労働者の待遇改善。第2条 不正競争の禁止。第3条 会計制度・原価計算方式の画一化。第4条 規約実施機関。第2条は、生産費以下で、公正なる市場価格以下で、生産物を販売することを禁じている。そのため、会計制度、とりわけ原価計算制度の統一化を規定する第4条が重要となる。この条文には、つぎのようなことが書かれている。「各雇用主は、中央電機製造業者協会の作成発表にかかる『会計の便覧』(Manual of Accounting)の第6版に掲載せられたる標準会計方式の原則に一致し、これらと同程度に完全詳細なる会計制度を用うべきものとする。原価計算に関しても、中央電機製造業者理事会または執行委員会の作成または承認せる基準原価計算方式の原則に従いそれと同様程度に完全詳細なる原価様式を用うべきものとする。」産業内の統一会計制度の実施によって、生産費以下での販売競争の防止が完成し、カルテル価格の確立が容易となった。

このような規約は、相対的安定期の同業組合の活動を積極的に、全体的に表現したものとみることができ。論者によれば、こうした規約を相対的安定期の同業組合の活動の体系化であり、法制化であったとしている。ただ注意を要することは、相対的安定期の同業組合の統制が生産能力の拡大および「合理化」運動のなかで行なわれたのに反して、産業復興法のもとでのコードによる統制は、国家と結びついて、生産設備の拡張の禁止という状況のなかでおすすめられたと

9) 野村合名会社調査部「ニューディールの構成」218頁参照、L. Corey, *The Decline of American Capitalism*, 1934, pp. 392-394.

いうことである¹⁰⁾。

いま、鉄鋼価格についてみれば、1934年の価格は、鉄鋼生産能力が50%以上稼働した時には利益をあたえるに十分なものであった¹¹⁾。こうした低い操業度でありながらも、企業は、あえて現実的操業度を間接費配賦計算の基礎とし、差異原因を明らかにし、「間接費節約」のあらゆる道を求めようとしたのであった。そしてまた、かかる操業による低い間接費配賦額に基づくコスト計算に立脚しながら、価格面では、国家的なカルテル強制によって、独占価格が保証された。独占体は、国家的なカルテル価格を保証させながら、N. I. R. A. によって新たな生産設備拡充が禁止されているから、既存の生産能力の最大限の利用とあわせて、経営管理・原価管理を強化し、より大きな超過利潤の獲得のために奔走した。かかる状況のもとで、現実的操業度計算が位置づけられた。

さらに、現実的操業度計算法は、不働費の損益勘定での処理の仕方と結びついて、国家独占的な価格政策によって獲得された独占的高利潤を過小に表示し、秘密積立金を形成し、税務・配当・賃金抑制政策のための効果をたかめた。かかる方法によって、アメリカ独占体は、世界恐慌・不況から脱出しようとしたのであった。こうした現実的操業度計算法は、生産設備拡充の制限がとかれた第二次世界大戦のなかでさらに展開されていった¹²⁾。

VI 不働費概念・理論の問題点

1. 以上、間接費計算と不働費の相互関係、不働費といわれるものの内容・その歴史的意義を分析した。そしてかかる分析の過程で、補充率法と現実的操業度計算法の両者とも間接費配賦計算では現実的操業度を採用しながら、不働費処理については、補充率法は原価説による仕方を、現実的操業度計算法は正常操業度計算法と同じ損益説による仕方をとっていることを明らかにした。そしてこのことから、今や、間接費配賦額の算定のための分母としてどのような操業度をとるかということと不働費をどのように処理するかというこの2つの事柄の関連が問題となってくる。これまでの本稿の考察に基づいて、この問題の結論を引き出す前に、原価説、損益説の提唱者としてとりあげてきたチャーチ、スコーヴェルが、歴史的にどのようにこの問題を取り扱ってきたかを見ておこう。なお、ここでは、間接費配賦計算と不働費処理の仕方についての見解の要旨を摘出するにとどめる。

10) 野村合名会社調査部、前掲書、318-319頁、329-355頁、東京商工会議所調査部編「アメリカの新経済政策と金融統制」10-11頁、L. Corey, *op. cit.*, p. 392; A. R. Burns, *The Decline of Competition*, 1934, p. 89.

11) A. R. Burns, *ibid.*, pp. 267-268.

12) J. J. Neuner, *Cost Accounting Principles and Practice*, Vol. 2, 1938, p. 521 ff.

〔チャーチの見解〕

(1) 「原価会計と作業管理における生産要素」 (1910年—便宜上「第1論文」とよぶ。) この書物については、すでに「Ⅲ 補充率法による不働費」のところでふれたように、間接費配賦計算には現実的操業度が、不働費処理の仕方では未配賦間接費(チャーチはこれを不働費とみている)を補充率で生産物に再配賦する方法がとられている。つまり、不働費処理の仕方については、原価説が展開されている。

(2) 「製造原価と勘定」 (1917年、第1版—便宜上「第2論文」とよぶ。) 間接費配賦計算上、基本的に現実的操業度を踏襲しているが、補助機械については“full time”は“normal time”の意味をもつことを強調している¹³⁾。しかし、内容的には第1論文とあまり変わるところがないとみてよいだろう。ところが不働費処理の仕方については、損益説と補充率法による原価説の両説が展開されている¹⁴⁾。そして後者の場合も、チャーチはそれが損益説に一致することを強調する。たとえば、彼はこの点についてつぎのように述べている。「この量(浪費製造能力原価—引用者)は、補充率によって月度の生産物に配賦される。補充率による方法は、その量を最終的に損益勘定にチャージするただもう一つの、そして廻りくどいものであることは明らかである。それを生産オーダーに配賦することによって生産物原価は増大する。そして、純利益を確定するために売上高にたいしてこの原価を置く時には、結果として、利益は、原価に包括されている補充率の量に等しい量だけ減じられる¹⁵⁾。」つまり、ある会計期間内の生産オーダー(販売物)に当期間の不働費(未配賦間接費)が配賦しつくされるならば、補充率法による原価説は、不働費(未配賦間接費)を期間費用とする損益説と(損益計算上の)同じ効果をもつ。すなわち、不働費は、どちらの場合においても、期末棚卸資産から控除され、利益の過小表示をもたらすのである。しかし、この原価説はたしかに「廻りくどい」損益説への接近である。

そしてまた、チャーチ自身は、「浪費製造能力原価が補充率法によってオーダーに配賦されるべきか、あるいは浪費勘定(a wasted account)にチャージされ、そして損益勘定に振り替えられるべきかどうかに関して、明確な、一般的な規則は置きえない¹⁶⁾。」と述べながらも、原価説を推している。理由は、損益説によるやり方はたしかに簡便法ではあるが、原価説はそれ以上につぎの点ですぐれているからである。(1) 原価の回収面から。装甲用鋼板工場では、作業不足による浪費製造能力が非常に高く、この損失を

13) A. H. Church, *Manufacturing Costs and Accounts*, 1917, pp. 70-71.

14) A. H. Church, *ibid.*, p. 73.

15) A. H. Church, *ibid.*, pp. 351-352.

16) A. H. Church, *ibid.*, p. 353.

実際原価の比率として表わし、それを実際原価の部分とすることが望ましい。なぜならば、装甲用鋼板の販売価格からその部分は回収されねばならない。(2) 経営管理・責任制度の面から。工場原価のうちの実実際原価(actual cost)と遊休設備(原価)を明らかにすることから、補充率法は「能率」管理の面から価値をもっている。(3) 「正しい」原価・利益の追求面から。浪費製造能力原価を特殊勘定に集計することにより、作業遂行の真実原価(true cost)と各オーダーの真実の利益を知ることができる。

(3) 「製造原価と勘定」(1929年、第2版増補改訂版、便宜上「第3論文」とよぶ。)間接費配賦計算の操業度については、第2論文と同じである。不働費処理の仕方については、補充率法による原価説の優位について第2論文で展開したものを残しながら¹⁷⁾、新たにつぎのような見解が附加されている。「当然なすべき注意をするならば、補充率法によるオーダーへの浪費製造能力原価の配賦は今日不必要である¹⁸⁾。」(傍点—引用者)それは、今日、業務執行者と会計係が浪費製造能力の思考に精通しているからである。そしてチャーチは、損益説からの原価説(自己)への批判((1) 補充率法は不必要な手続である、(2) 浪費は真実原価と考えてはならない)をそのまま是認するに至っている。しかしながら、場合によっては、補充率法(原価説による方法)は有益で、重要であるとしているが、しかしその場合はむしろ例外的なものと考えられているようである。

以上、チャーチは、間接費配賦計算においては第一次大戦中の正常操業度計算法の抬頭に照応して、部分的にそれに接近しているが、基本的には現実的操業度を採用し、不働費処理の仕方については第2論文(1917年)を境にして損益説に接近し、第3論文では損益説の理論すらそのまま承認するにいたっている。つぎに、このチャーチとよく比較される、損益説論者、スコーヴェルの見解をみよう。

〔スコーヴェルの見解〕

(1) 「原価会計——特に機械率に関して」*Journal of Accountancy*, 1914年6月——便宜上「第1論文」とよぶ。)スコーヴェルは、間接費配賦計算に於て従来から用いられてきた直接労働時間法に反対して、機械率による配賦法を展開している¹⁹⁾。そしてその場合、チャーチの第2論文と同じ操業度をとっており、いまだ正常操業度計算を問題とするに至っていない。そしてこの論文では、生産管理・「能率」増進の面から、直接費と間接費との区分、間接費と不働費との区分が取り扱われている。そしてこの論文において、彼は、不働費処理の仕方について明確な損益説を打ち出している。「正しい記

17) A. H. Church, *Manufacturing Costs and Accounts*, 1929, pp. 390-392.

18) A. H. Church, *ibid.*, p. 89.

19) C. H. Scovell, "Cost Accounting Practice, with Special Reference to Machine Hour Rate," *Journal of Accountancy*, June 1914, pp. 24-25. この論文は、彼が1913年に全米機械工具建造者協会の年次協議会で演説したものである。

録がもうけられている時には、未配賦間接費 (unearned burden) は明白なる損失であり、そして間接費勘定の残高は直接損益勘定に振り替えられねばならない²⁰⁾。」

(2) 「原価会計と間接費配賦」(1916年、第1版——便宜上「第2論文」とよぶ。)この書物において、彼は正常操業度計算法を確立し、間接費配賦のために補充率法におけるような機械の完全操業度ではなく、遊休時間を差引いた「年間設備稼働可能時間」(「縮減された生産」curtailed productions)を基準としなければならないとした²¹⁾。そして不働費処理については第1論文の損益説を継承するとともに、さらに準備金説を展開するに至っている。

以上みてきた2人の論者の見解の変化から、原価説から損益説・準備金説への移行、正常操業度計算法の抬頭は第一次大戦前後の危機のなかに位置づけられる。しかしその後の間接費計算(現実的操業度計算)の発展とあわせて考える時、間接費配賦計算において現実的操業度と正常操業度のどちらを選択するかという問題は、アメリカ独占資本主義のもとで独占体がその時々にとる間接費回収・管理の観点から取り扱われてきたとみることができる。そしてまた、この操業度選択と間接費回収・管理の問題は、アメリカ独占体の販売・価格・労働管理政策の一環としてあらわれてきたのである。ところが、損益説は、確立後今日まで同じ内容をもって存在し続けているのである(註)。

(注) アメリカ原価会計士協会(N. A. C. A.)の1948年の調査によれば、72社のうち65社が標準間接費を採用し、そのうち63社は下表のような不働費処理を行なっている。つまり、損益説にしたがっている会社は全体の約84%となっている。また、1947年の全国原価会計士協会の150社の調査では、127社が正常間接費率を用い、116社は未配賦間接費残高を当期の収益に対応する費用として処理していることが報告されている²²⁾。なお、最近、損益説を否定する理論、繰延説が唱えられているが、本稿ではふれないでおく。

処理の仕方	会社数
1. 間接費配賦差額を期間原価として処理する	49
2. 間接費配賦差額を棚卸資産と売上原価とに区分する	10
3. 間接費配賦差損を期間原価として処理し、間接費配賦差益を棚卸資産と売上原価とに区分する	4
	<u>63</u>

このような間接費配賦計算と不働費処理の仕方(その理論)との面から、不働費というものをあらためて検討する必要がある。

2 これまでの論述にあっては、私は不働費を間接費配賦差額として展開してきた。このことについては、おそらく色々と疑問が生じてくるだろう。事実、本稿で展開した

20) A. H. Scovell, *ibid.*, p. 22.

21) A. H. Scovell, *Cost Accounting and Burden Application*, 1916, p. 177.

22) N. A. C. A. *Bulletin*, Standard Costs for Costing Inventories, Vol. 29, No. 19, June 1948, pp. 1255-1256; R. L. Brummet, *op. cit.*, p. 50.

ところからも、補充率法、正常操業度計算法、現実的操業度計算法は、それぞれ異なった形で不働費を取り扱っていた。すでに見てきたように、不働費の大きさは、間接費の「予算—見積りの仕方」、「操業度の決め方」によって異なってくるのである。

補充率法の場合には、間接費配賦計算において現実的操業度を採用することから、実際操業度がそれに達しない時間が不働時間、浪費製造能力とみられ、それを原価的にとらえたものが不働費 (idle cost, cost of wasted capacity) と呼ばれた。チャーチの方法は予定配賦額(率)を用い、実際間接費を無視することによって、不働費は不働時間を表現するものとなる。ところが後に(正常操業度計算法に至ると)、不働費は実際間接費と配賦済見積間接費との差額としてみられるようになり、不働費の内容は間接費の見積り差異を含み、チャーチの不働時間を表現するものではなく、「計算面に現われる記帳上のアイドルネス・コストにすぎないこととなる²³⁾。」(傍点—引用者)。

また正常操業度計算法の分析で明らかのように、この間接費配賦計算そのものが操業度低下を前提とする計算であるから、「操業度差異」は現実的操業度計算法(また補充率法)の場合よりも小さいのである。この場合、不働費(未配賦間接費)は間接費の見積り差異、能率差異を主として表現する。それゆえ、原価管理のためには、見積間接費、実際間接費、不働費の期間比較が重要となる。それに対して、現実的操業度計算法の場合には、不働費の絶対額は補充率法の場合のそれと同じであるが、その不働費の内容を詳細に分析することを通じて、原価管理・経営管理(労働強化)の方向が強められる。

このようにみえてくると、歴史的には、不働費(主として未配賦間接費)は、間接費のより「合理的」な回収計算の結果として生じ、あるいはその内容をより詳細に分解し、原価節約・労働強化の方向を指示するものとして展開されてきた。したがって、たとえば、不働費分析による操業度差異は「不働費」(遊休設備の価値損耗)への接近であるかのようにみえるが、この「不働費」への接近は、「能率」増進・原価節約という資本家的な立場からの接近であって、独占資本主義生産様式が生み出した過剰固定資本の経済関係を科学的に表現するものではないのである。

3 ところが、不働費問題が不働費処理の仕方について補充率法において間接費回収・管理面から抽出された不働費(未配賦間接費)は、損益説、準備金説においては、損益計算上の機能(棚卸資産の低評価、秘密積立金実務)から取りあげられるに至る。その際、不働機械は生産に貢献しないから、不働費は原価でないという論理は、内容的には、この論理がもっている、間接費配賦差額(未配賦間接費、超過配賦間接費)を原価計算から排除し、期間費用、収益とするという実質的意味をおおいかくして

23) 宮上一男、前掲書、70頁。

いるのである。

なぜならば、現実的操業度計算法において、不働費の詳細な分析にもかかわらず、原価性が否定されるのは「操業度差異」ではなく、間接費配賦差額なのである。しかも準備金説にいたっては、未配賦間接費と超過配賦間接費が「景気循環」のなかで相殺されるとまでいわれた。しかしその場合、超過配賦間接費については、「保守主義」政策ということから、それを棚卸資産から控除することが正当化された。こうしたことから、不働費という言葉がいかにかに定義づけられても、それを間接費計算と結びつけて使うかぎり、原則的には（「保守主義」を考慮しなければ）、超過配賦間接費は未配賦間接費と同じ取り扱いをうけざるをえない。むしろ、損益説、準備金説では、未配賦間接費と超過配賦間接費を一体として処理するところに特質があったのである。したがって、実質的な意味からは、不働費が原価でないということは、間接費配賦差額は「原価でない」ということを意味するのである。なおもともと、不働機械が生産に貢献しないという論理は、未配賦間接費（なおさら間接費配賦差額）を生産物の原価としないことを正当化するものとはならないだろう。

以上のことから、間接費配賦・回収・管理の面からの不働費分析は主として未配賦間接費の分析を内容とし、間接費回収、原価管理（労働強化）のための指標をあたえる資本家的な立場からの「不働費」への接近を意味するものであり、不働費処理の仕方からの不働費は間接費配賦差額を意味していることが明らかになった。そして損益説、準備金説は、間接費配賦・回収・管理から導かれた資本家的な立場からの「不働費」すら問題とするのではなく、一見「不働費」としての内容を不働費にもたせて、不働費（間接費配賦差額）の非原価性を正当化し、間接費の一部を期末棚卸資産から控除することないしは見積間接費（配賦済）による損益計算を弁護しているのである。そもそも不働費とよばれてきたものは、慢性的過剰資本の存在を資本家さえ目をおおうことができなくなったことのあらわれであるが、もともと慢性的過剰資本の問題を科学的にとらえようとして生じてきたのでなく、内容的には間接費配賦・回収・管理から導き出されたもので、さらには原価説から損益説・準備金説への移行によって（「不働機械の費用＝非原価」という思想と結びついて）、間接費配賦差額のもつ損益計算上の機能（秘密積立金の形成、税金軽減・配当制限・賃金抑制政策の効果）をおおいかくすものとしての意味をもってきたものとみなしなければならないだろう。

（付記 95巻4号64頁下段註3）の分数式中分母10,000は100,000、および73頁下から13行目卸棚は棚卸と訂正。）