

原價會計に於ける原料品原價決定上の諸問題 (二)

根 岸 正 一

六

原料品取得原價を決定する場合の第一基礎としての送状面金額は以上説述したる通りであるが、之に、購入部門・受入部門・倉庫部門の費用を別とするも尙、F.o.b. Shipping point の送状なるとき運賃・保険料・關稅・引取運搬費の如きを加へ、又 C.I. 或は F.o.b. Destination の送状なるとき尙引取運搬費を加へて、原料品取得價格を決定するものである。而して運賃保險料の如きは購入原料品の一 Ton 毎に之に費したる金額を明確に測定する事容易なるが通常であつて、此等を一 Lot の原料品毎に其の原價に加算する事も亦従つて容易なる筈である。併かし時には多種類の原料品を混淆購入する場合が存し、此等全購入品に對し運賃保險料を一口の金額として支拂ふ時は、其の内の幾何を甲原料品に、他の幾何を乙原料品に、割賦すべきかが決定極めて困難なる場合を生ずるであらう。引取運搬費 Trucking Charge の如きに於ても亦同様である。勿論運賃・運搬費計算の基礎は容積に依り重量により或は品種により、定まるものであつて、一口の運賃運搬費支拂額を幾多品種の原料品にそれ／＼割賦するの

基礎皆無なる譯でなき場合が多いであらう。又保険料の如きも各品種につき、其の Shipping point の價格に依り或は到着地點に於ける價格に依り、一口としての金額を各口に割賦するの基礎を得る事必ずしも困難なるものでないかも知れない。併かし若し其處に割賦困難なる嫌があり、或は其の割賦計算に著しく手数を要する場合には、此等を原料品原價に加へず、之を製造費用として他の間接費に加へて、製品の原價に採入るゝ方法も勿論あり得る譯である。時に引取運搬費 Trucking Charge の如く比較的輕微なる費用に於ては、其の斯かる取扱をなす事を差支なきものとする者は甚だ多い。(註一六)併かし此等は單に一つの便宜方法たるに留まつて、正しき方法と稱する事を得ない。嚴格に論ずるならば、便宜方法とも稱する事を得ざる誤まりたる取扱方法と謂はなくてはならない之を便宜方法であると思考する立前は一工場に於て受入るゝ原料品の受入運賃は、製造に使用する材料の上に要したるものなるが故に、結局製造費用に編入して差支ない。同様に積出品に對し支拂ふ積出運賃は販賣の費用に外ならないからと云ふにある。併かし一體に受入運賃運搬費 Incoming Transportation Charges は次の諸場合に發生を見るものである。(註一七)

- 一、購入原料品(商品)の上に
- 二、得意先よりの戻り品の上に
- 三、購入注文に依らざる見本品の上に
- 四、賣上品中の苦情申立品の上に

五、受入雑品の上に

而して前掲第二の他の企業に供給したる商品の内、自企業の錯誤又は過失に依りて、戻りの責任を負担せざるべからざる場合の戻り品受入運賃運搬費は、固より戻り品原價に加ふべきものでなく、適當の費用勘定を設定して之に課する方法を採らなくてはならない。又購入注文を發送せるにあらざるも、原料品(又は商品)供給者より見本的に送付し來りたるものは、其の見本品の處理法に従つて處分を異にするもので、見本品が無償取得なる場合には運賃運搬費を費用勘定にて處理しなくてはならない。紛争の生じたる購入原料品に對し、供給者側に紛争につき責任の存する場合には、其の運賃運搬費の負擔者は通常賣手たるべきである。紛争を起し結局自らの責任に於て解決するものは、現品の取得をなす場合には現品原價に加へ、現品の返送をなす場合には費用勘定を以て處理すべきものである。苦情を申立て一往返送をなし、紛争解決の結果引受の責任を生じて、再び運送運搬の事實を生じ、其の二重輸送の負擔が買手たる自己企業に存する事明となりたる場合には、再輸送の爲めの運賃運搬費は費用勘定を以て處理しなくてはならない。受入雑品に對するものは概して費用勘定を以て處理すべきもので、彼の賣廣め旅行人の旅具、展覽會等に出品の場合の返り品、事務室より工場へ保管轉換の品等に對するものは其の適例をなすものである。以上の如く、諸運賃運搬費は決して劃一的に一勘定の下に整理をなすの努力を必要とするものでない。諸運賃或は雜運搬費の如き、Catch all accountを設けて處理するよりは、他にそれ〴〵適當項目を設けて處理する方が正しき貴重なる統計を得る所以であらう。出品戻り品に對して諸運賃勘定を設定利用するよ

りは、出品費の如き勘定を設定利用するが、より多く價值を生ずるであらう。唯だ茲に原料品原價に加算すべき受入運賃運搬費は、購入原料品に對するものを云ふのであつて、此等は例へ各口原料品に割賦困難であつても、決して工場費用たるの性質を帯ぶるものでないから、製造費用勘定を以て處理すべきものでない。殊に之を製造費用勘定に編入し、後ち更に之を間接費として製品原價に割賦するに於ては、運賃運搬費を原料品購入當時に直接各口の原料品に割賦する以上に、割賦基礎の捕捉を困難ならしむるものである。一口金額としての運賃引取運搬費は、甲口の原料品に對し一又は二の割合なるに對し、乙口の購入原料品に對しては、其の1/10-1/20なる場合が存するであらう。此等を一切混一して、更に他の性質不明或は割賦基礎不明の夥しき種類の費用と合して、一定基準の下に製品に割賦せんとする事は、現在の易きに安逸を求めんと欲して將來十倍二十倍の困難を招來するの愚に陥らんとするものである。斯くては決して正しき製品原價の計算を得るものでない。一般に原價計算の要諦は、製造費用、製造間接費の如く、割賦基礎に人爲的裁定率を設定する必要あるものを改めて、なるべく直接的に正しき基礎の下に製品に賦課する事を得せしむるやう、なるべく多くの間接費を直接費に還元するの方途を講じなくてはならないものである。Trucking Chargeの如きを一般に些細なる金額なるの故を以て、間接費化せしめんとするは正しき傾向と稱することを得ない。

各種原料品に對する運賃及び引取運搬費を一口金額として支拂をなし、原料品元帳及び一般元帳原料品統轄勘定に、各口送狀金額をそれ／＼記入する際に、之を各品種のものに割賦せんとするときは、先づ各品種別に之を

賦課するの標準を定めなくてはならない。而して其の運賃引取運搬費の計算基礎は、各原料品の重量に依るべきものなる事が明かなる場合にも、尙各品種別に一々重量の實際看貫をなす事困難なる場合が存するであらう——多くの原料品につき見るに、其の受入には量目検査の勵行を必要とするものであつて、混合引取の場合に於ても各品種別量目を受入報告に明示する必要が存するのであるが——斯かる場合には、重量基礎を價格基準に換算し之を以て運賃引取運搬費の割賦標準となすが利便である。例へば運賃又は引取運搬費を、量目百封度につき貳拾錢とする場合、百封度の量目を有する原料品の原價(送狀金額)が貳拾圓なる事を知らば、價格の1%を追加する事に依つて、容易に運賃引取運賃を其の原料品に割賦する事を得る譯である。

(註16) W. B. Lawrence, Cost Accounting, P. 135.

(註17) Jordan and Harris, Cost Accounting, Principles and Practice 1925, P. 139.

七

原料品の取得原價を以て、原料品を直ちに製造に利用し得る状態に置く迄の費用を含めたるものとなすときは其の取得原價は送狀面金額に運賃(送狀に含めあらざるとき)引取運搬費を加ふる外に尙購入部門費用、受入部門費用、貯藏部門(即ち倉庫)に於ける保管費用をも含ませたるものでなくてはならない。此の場合取得原價なる言葉を單に文字通り解釋し、取得までの状態に置く費用を含めたるに留まり、貯藏部門費用を含めたるものにあらずと考ふるならば、原料品原價、原料品棚卸價格或は原料棚卸品價格と稱するものには少くとも斯かる保管費用を

含ましむべきものとの觀念を生ずるであらう。(註一八) 「商品原價なる言葉は完全原價 Full Cost を指す。即ち送状面金額のみならず、直ちに販賣に供し得る状態に置くに要する Additional Costs を含めたるものである。此の Additional Costs は通常運賃、車力賃、運送中の保険料、倉敷料 (Storage)、關稅、枯刷費用 (Seasoning or aging Costs) 倉庫費用 (Warehouse Charges)、其の他類似項目を指す。統制の目的上、此等諸費用の詳細をそれ〳〵別個に記録するものであるが、期末統計時期 (Summary Period) に於ては此等を商品の送状面原價に加算するものである。殆んどすべての大組織企業に於ては、特別の整備せる購入部門を設置する事を必要とするのであるが、唯だ斯かる部門費用を公平にそれ〳〵の販賣部門に或は各種商品に割賦する事困難である爲めに、一口に購入費用 (Buying Expenses) として纏め、營業費用の Main Groups の一として現はし示すものである」として居る。即ち之は購入部門費用を理論上商品原價に加ふるを以て正しとするが、事實上割賦計算を困難とするが故に費用勘定として取扱ふ迄のものであるとして居る。即ち購入商品に直接割賦し得る費用を、直接費用として原價に加へ、購入部門費用以下の割賦困難なる費用を以て、商品購入の間接費用と看做すのである。而して此の直接購入費用、間接購入費用の區分は決して誤りはない。然かも唯だ間接費用を商品の原價外に置く事が、尙事實上便宜であるか否かは大に問題である。Paton 及び Stevenson も亦運賃、引取車力賃、荷解き、棚上げ、其の他販賣出來得る状態に置く費用を送状金額に加へて、商品又は原料品の原價とする事を説き、又斯かる Additional Expenditures の發生したる時に、之を商品又は原料品に課する事を理論的とする。唯だ人夫賃の如く、日々之を商品原料品の各々に割賦

する事の困難なるものにつきてのみ期末に分析計算を行ひ、適當なる割賦額を人夫賃勘定より除きて、棚卸品棚卸價格に加へ、残りの人夫賃を、損益勘定に送る事とすべきであるとして居る。而して斯かる正當費用を除外して、棚卸價格を過少に表示するの不當に陥つてはならないと説いて居るのである。仕掛品、製品の場合に於てその原價に採入るゝものは使用したる原料品の價格のみでなく、工場運営の費用の適當なる割當額をも之に含ましむる事は、一般の原則である。故に原料品の獲得より製品注文者への引渡までを、製造工業の 1 Process であると考えらば、總原價は(販賣並に經營費用を加へて)之を此の企業の製造の一面と販賣の一面とに適當に分類すべきであつて、此の總原價の幾%かを製品の棚卸價格とすべきは當然である。茲に Cost accruals in valuation の事實を慎重に吟味了解しなくてはならないのである。普通賣買企業の會計に於ては兎も角、原價會計に於ては例へば購入部門、受入部門、倉庫部門費用を製造費用として取扱つても、所詮此等を製品原價に割賦加算すべきは免れざる事象であり、又斯くする事を以て、原價會計に於ける製品原價決定の理論的方式とするのである。故に斯かる費用を製品原價に最後に加算するか、或は原料品購入の時に(即ち製造出發時に)原料品原價に加算すべきかは、單に原價算入の時期の問題たる關係に存するものである。原料品の購入は製造の爲めである。諸掛諸費用の支出も亦、畢竟製品の爲めなりとすれば、原料品購入に直接費したる費用を原料品原價に加へ、間接に費したる費用を一應製造費用に仕譯處理し、製品に此等を完全に割賦轉嫁すれば、事實に於て些の不都合をも生ずることはないであらう。故に購入間接費用を原料品原價に割賦轉嫁するの困難なる手續を馬鹿正直に選ぶ必要なしとするは、

一應尤もであり、又製造本位の會計は其の立前より云つて、それで差支なき譯であらう。併かし、個々の棚卸品(製品、仕掛品、原料品)の價格決定の原價會計的立前よりするならば、斯かる便宜論は價値を有しない事となる。製造工業の原價會計に於て、製造本位の會計方法を採用するか、或は棚卸品價格決定の嚴格なる會計方法を採用するかに就きては、尙大に論争の餘地は存するであらう。併かしながら、製造本位の會計方法を採用するとしても、尙製造費用として取扱ひたる斯かる間接費用を製品に轉嫁負擔せしむる場合に、其の割賦計算を製品仕上り時まで遅延せしむるが爲めに、割賦を容易ならしむるものであると考ふべき事由は殆んど何物も存在しない。寧ろ原料品取得時に其の原料に割賦したりしならば、製品に直接割賦するよりは更に一層容易にして、正確を得たるなるべしと思考し得べき理由が寧ろ多いであらう。蓋し、原料品取得時に原料品の量目品質容積の正しき間に、それ〴〵適當なる條件を求めて割賦したりしならば、原料品取扱費用は容易に且つ正確に割賦し得たる筈であらう——例へ其の計算が困難なるにしても。然るに原料品を變質變形せしめて製品に化せしめたる後に、原料品として保存の場合に要したる費用を製品に割賦計算せんとする事は、割賦計算を一層困難ならしむるものであつて、之を簡單容易ならしむべしとは到底考へ得られざる處である。前にも述べたるが如く、原價會計の本領は多少の不便を忍びても、尙製造間接費用の如く割賦基礎の曖昧なるものとなるべく少くし、直接費用化せしめる事に努力すべきものである、まして一時の手續不便を免れんが爲めに、後日數倍の割賦困難を重ねんとするが如きは、製造本位の會計方法に於ても尙大に考慮すべき事柄である。稍冗長に失するが茲に Casenholz の所説

の概要を記述して置くであらう。(註二〇)

「送状面金額以外に原料品価格決定につき考慮すべき項目がある。運賃は其の一つである。受入・保管・購入部門の維持費用は其の他諸項目中の一つを占むるものである。受入・保管・購入部門費用は何人と雖も之を直接製造費用と考ふるものはない。蓋し直接製造そのものに關與を持たないで、原料品の製造的價值(Manufacturing Value)を加へる關係にあるものであるからである。換言すれば、斯かる費用は原料品を Production point に置くに要する費用なるを以て、此等は原料品の棚卸價格に加へるものと考へなくてはならない。

此の關係を更に例示するならば、工場の附近に獨立經營の倉庫會社が存在するとする。而して製造工場は自ら倉庫を所有せずとして、製造用原料品を此の倉庫會社より購入するとするならば、製造工場は原料品の Original Cost の外に、倉庫に之を取入るゝに要したる費用、運賃運搬費、貯藏費用、倉庫業者利益金等を併せ倉庫會社に支拂はなくてはならない(勿論倉庫會社より引取の運搬費をも加へなくてはならない。)

製造業者は倉庫業者に支拂ふ倉庫業者の利益金を節約せんが爲めに自ら原料品を貯藏する譯であつて、從つて之が爲めに購入、受入並に貯藏費用を自ら支辨しなくてはならない。倉庫業者より購入する場合を回顧すれば、此等費用を購入原價或は原料品の Manufacturing Cost に加へなくてはならない事は明かである。

運賃は原料品の Manufacturing Cost を生ずる原價項目である。會計の任にある者は多く此の運賃を當然の如くに棚卸品價格に加ふべしとなしながら、購入・受入・保管の原價を一般費用又は間接費用と了解して居るので

ある。若し運賃、運搬費が當然の如くに棚卸品價格に加ふべきものであるならば、何故に製造の目的の爲めに原料品を調達し保存する爲めの追加的費用を、當然の如くに原料品に課してならないであらうか。商品に價值を加ふる意味の支出は何によらず、其の商品の原價に加ふべきもので、此等はすべて送状面金額の上に加算しなくてはならぬ。」

以上が *Casterholm* の所説である。購入並に受入の手續は原料品に當然附隨の事項である。例へ自工場に於て組立等に要する部分品を自作する場合に於ても、尙其の部分品に使用する原料品は購入受入の手續を経なくてはならない。然るに貯藏に至りては稍々趣を異にし、製造の場合に原料品を必要とするならば、其の製造に必要なだけを購入し使用すれば、所謂 *Hand-to-mouth buying* となつて、原料品原價従つて製品原價を低下せしめ得べき計算である。蓋し、斯くする事に依りて資本の固定を防ぎ、利息の節約を得、別に貯藏保管の費用をも省略し得る譯である。併かし *Hand-to-mouth buying* を行はゞ、或は製造の時期に必要な原料を入手し得ざる不便を生ずる場合があり、小口に屢買入を行ふ爲めに購入・受入の費用を増大し、且つ相場暴騰の傾向存する場合に失ふ所多かるべきであるから、其の保管費用節約の問題はすべての採算を考慮に入れて後決すべき事項である。故に正常なる購入保管は其の原料品の正常なる状態に於ける要用の費用であつて、之を其の原料品原價に加ふべき事に反對の餘地はない。

以上の如くして、茲に購入品の受入費用、倉庫費用の割賦額を、原料品原價或は棚卸價格に加ふべしとして、

其の實際取扱方法を如何にすべきや、之に就きては矢張 Costenholz の方法を主として引用説明するであらう。(註三二)

- (註二八) Kester, *ibid.*, Vol. II, 1925, P. 162.
- (註二九) Paton and Stevenson, *ibid.*, pp. 247-275.
- (註三〇) William B. Castenholz, *Cost Accounting Procedure*, P. 31 以下
- (註三一) Robert H. Montgomery, *Auditing Theory and Practice*, 4th Ed., P. 196.
- (註三二) Costenholz, *ibid.*, P. 32 以下

八

購入・受入貯蔵に關する費用を原料品元帳に於ける棚卸品價格に加算する方法は、全部の原料品或は全部の組立仕上げに用ゆる部分品を他企業より購入する場合と、部分品の一部を自作する場合とに依り、相異を生ずるものなるが故に、此の兩場合は之を區別して説明する事を必要とするであらう。而して更に其の前に、購入・受入貯蔵に關する費用の分析研究をなす必要がある。之を例示すれば

I. 購入部門給料.....	10,000.00
II. 購入部門に割賦すべき中央事務所費用割當額	
II. a. 保険料割當額.....	100.00
II. b. 租稅割當額.....	50.00
II. c. 減價銷却割當額.....	50.00

原價會計に於ける原料品原價決定上の諸問題

II. d. 用度品見積高.....	100.00	
II. e. 電信電話切手類見積高.....	400.00	
II. b. 市況報告費.....	50.00	
II. g. 諸雑費制當.....	<u>250.00</u>	1,000.00
III. 受入部門賃銀(積卸しを含む).....		5,000.00
IV. 受入部門維持費		
IV. a. 保険料.....	200.00	
IV. b. 租税.....	100.00	
IV. c. 減価償却.....	200.00	
IV. d. 修繕費見積.....	100.00	
IV. e. 用度品其他雑費.....	200.00	
IV. f. 照明・熱・動力(若しあらば).....	200.00	1,000.00
V. 受入部門より倉庫に移す運搬費.....		2,000.00
VI. 倉庫部門給料及賃銀.....		5,000.00
VII. 倉庫維持費		
VII. a. 保険料.....	400.00	
VII. 6. 租税.....	200.00	
VII. c. 減価償却費.....	400.00	

VII. d. 修繕費見積	200.00
VII. e. 用度品其他雑費	400.00
VII. f. 照明・熱・動力	2,000.00
VIII. 在庫品平均價に對する在庫品保險料諸税見積	3,000.00
IX. 諸雜項	1,000.00
原料品取扱費用合計	30,000.00
以上に對する購入在庫品送状原價合計	3,000,000.00

以上の分析研究をなすに當りて、購入部門は製造用品の購入に全力を傾注するものであつて、彼の用度品の購入の如きは購入部門の任務にあらずして Office manager が之を管掌するものなる事を明かにし、尙送状面金額には運賃並に運送中の保險料及引取運賃も加算しあるものなる事を明かにしたりとすれば、其の原料品への割賦並に割賦仕譯は凡そ次の如くなるであらう。

第一形式。總べて原料品或は組立用部分品を他企業より購入する場合の割賦方法、並に割賦仕譯取扱方法を、先づ第一形式として茲に述べるであらう。此の場合の諸取扱は比較的簡單である。即ち、上掲分析研究に見るが如く、其の大局に於て原料品取扱諸費用は送状面金額の1%に相當する。故に原料品の購入が正常なる状態にあるならば、一般元帳原料品統轄勘定並に原料品元帳各原料品口座に記入する各送状金額に對し、1%の追加を行はゞ一ヶ年間の所要原料品取扱費用額を完全に全額割賦し得る結果となる譯である。購入・受入・倉庫諸費用を各原料

品送狀面金額に割賦するに當り、月次的に一ヶ月を以て計算單位となすも、尙其の計算の内容を一ヶ月に限定する事は不可なる場合が多い。例へば、或る月に於ける此等費用總額が其月中に購入し入庫したる原料品送狀金額の1%を占むるも、他の月に於ては必ずしも然らざる場合が存するであらう。或る月には1%、他の月には5%乃至6%に上るが如き事は決して珍らしくない。斯かる場合に月を以てすべての計算單位となす事は、實際原價の上に於て或は正しきを得ても、正常原價の取扱としては甚だしく不都合なるを免れないであらう。又實際原價の立場よりするも、此の方法は必ずしも正しき方法と認むるを得ない。彼の季節的に生産する原料品を使用する工場に於ては、生産時期の一ヶ月乃至二月中に、一ヶ年間の使用原料品の大半を購入し終る事がある。斯かる場合には、其の時期にのみ購入・受入・手續の大部分を終了するが故に、平常の購入・受入なく又従つて費用の支拂を要せざるものであつて、此の月を以て單位とする算法は尙可なるものである。然かし購入受入・保管の各部門が表面上兎に角毎月正常に活動し、従つて月々略ぼ一定の経費を要しながら、尙或る月の購入が甚だしく少量であり、時には購入皆無の状態にあつて、他の月に夥しく購入の起る場合が存する。即ち購入皆無の月には費用の割賦不能に陥るべき筈である。市況の傾向に依つて、斯くの如き事象は何時發生するや豫想し得ざる事が存する。斯かる場合に尙實際原價を基本とすべしとの立前より、常に月々の實際計算を立て割賦賦課を行ふべしとなす事は正しき方法と考ふる事を得ない。全費用は、其の費用を以て取扱ひたる原料に平等公平に割賦するの態度を持しなくてはならぬ。元來購入・受入・貯藏の各部門は特定の一口の原料品購入の爲めに其都度組織するもので

ない、故に此等部門費用は全一ヶ年の總購入保管品に賦課すべきものである。

以上の第一形式に於ける割賦の結果を、仕入仕譯帳或は Voucher Register の如き主要簿の上に於て、如何に取扱ふべきやは餘り重大なる問題をなさない。蓋し割賦そのものは、特定送状に對する個々の支拂項目をなすものにあらざるを以て、割賦の都度、換言すれば原料品を購入して送状面金額と共に原料品元帳に記入する場合に、其の都度仕譯記入の上、割賦追加を行ふの必要はない。月末に其の月中の總送状金額を計出して、總括的なる仕譯を行はゞ可なる譯である。例へば或る一ヶ月の送状金額總計 400,000.00 にして其の 1% を割賦額とするならば

原	委	品	4,000.00	/	原料品費用割賦率總金	4,000.00	(註二三)
---	---	---	----------	---	------------	----------	-------

と仕譯して、茲に準備金勘定を貸方に設定する譯である。而して此の準備金勘定借方には、原料品に賦課すべき費用の實際支出額を、仕譯帳或は Voucher Register より轉記し來るのじあつて、Voucher Register の上に記す借方科目としての Distributive Columns には、此の準備金勘定欄を設定するものである。勿論此の準備金勘定に、月末に於て貸方仕譯をなし、一般元帳原料品統轄勘定借方に記入したる金額は、其の月中に原料品元帳各口座に、其の月中の送状に對して個別的に割賦記入したる金額に、等額を保持しなくてはならない。斯くて始めて統轄勘定の利用を完全ならしめ得べきである。

第二形式。製品の組立(仕上)の場合に使用する部分品を自作する場合、購入・受入・貯藏の諸費用を、原料品或は部分品原價に算入する計算乃至取扱は、第一形式の如くに簡單なるを得ない。因つて此場合の取扱方法を茲に

第二形式として更に改めて記述するであらう。

製品の組立、仕上に使用する部分品を自作する場合には、此の部分品製造に用ひたる原料品に既に購入・受入貯藏費用を割賦しあるものである。而して部分品としての製作を了へたる後此等を又再び他の購入品と併せ混合して、原料倉庫に保管するものである。換言すれば此等部分品は、部分品としての製作を終了すると同時に、直ちに製品製造又は組立現場に送り、或は製品倉庫に送つて、他の原料品又は購入部分品と全然區別して取扱ふものでない。製品製造の爲めに、或は組立の爲めに、後日引出し使用する迄は、原料品倉庫に於て他の購入品と平等の取扱を行ふのが本體である。故に此等に對しては又再び或る種の原料品取扱の費用を負擔せしめなくてはならぬ。

前に例示したる費用分析の終末に附記したる購入・庫入の原料品送状總額を再分し、假に2,500,000.00を購入品の價とし、500,000.00を自作部分品原價となすならば、30,000.00の原料取扱費用額は之を購入品に對する割賦額と、自作品に對する割賦額とに、適當に分割しなくてはならない。従つて割賦の方法を前の第一形式より相異せしめなくてはならない。茲に重ねて注意すべき事項がある。それは自作部分品原價500,000.00の中には、購入原料品2,500,000.00に對し割賦すべき費用の或る種のを既に含めある事實である。さて、之を考慮に入れて次に前掲の總費用を其の性質に應じて、購入原料品に課するものと、購入品と自作品とに公平平等に課するものとに再分析を行ふ必要がある。

購入原料品に課すべき費用

購入部門給料.....	10,000.00
購入部門賃擔費用額.....	1,000.00
受入部門賃銀.....	5,000.00
受入部門維持費.....	1,000.00
受入部門より倉庫に移送費用.....	2,000.00
其他雜項目.....	1,000.00
	<u>20,000.00</u>

購入原料並に自作部分品に課すべき費用

倉庫部門給料.....	5,000.00
倉庫維持費用.....	2,000.00
在庫品保険料.....	3,000.00
	<u>10,000.00</u>

更に自作部分品原價500,000.00は、自作品並に購入品の總原價3,000,000.00に對し16²/₃%に相當するを以て、自作品並に購入品の共同負擔たる費用總額10,000.00の内、自作部分品は1,666.67を負擔すれば可なる譯である。結局割賦は

自作部分品 500,000.00.....	1,666.67
購入原料品 2,500,000.00.....	<u>28,333.33</u>
	<u>30,000.00</u>

となる。即ち購入原料品に對しては13¹/₃%を、又自作部分品に對しては33¹/₃%を追加すべきものである。

購入部門(場合によりては受入部門を含む)は多くの工場に於て、製造の目的に利用する原料品の購入のみを取

原價會計に於ける原料品原價決定上の諸問題

扱ふものと限定さるゝものでない。中央事務室の爲めに、或は修繕部門の爲めに、或は工場それ自體の（機械・工具・什器造作・中央事務室設備）の爲めに、購入を行ふ事も多い。故に斯かる場合には、購入部門費用を製造用原料品にのみ負擔せしむる事なく、割賦の裁定に正確なるを期する必要があるものである。又、原料品の貯藏費用の如きも、前例に於ては送状面金額を基本として割賦したれども、受入部門費用と共に、其の容積又は分量の基礎の上に裁定的割賦率を設けざるべからざる場合を生ずるものである。倉庫費用は貯藏期間の長短に依つて割賦額を異にすべきものであるが、餘りに長き期間に亘り貯藏保管をなす事は資金の固定を促すものであつて、正常なる購入方法に於ては斯かる結果を生ずるものでない。故に多くの場合、此の期間の長短に依りて更に割賦率を變化せしむる要はなきものである。若し市場價格變動の採算上より、不必要な分量の購入をなし、長く貯藏保管の必要ある場合には、其の購入價格と資金固定と貯藏保管費用との採算上より、之を決定するものなる必然性よりして、特殊の裁定率を應用する必要を或は生じ來るかも知れない。

註三三三 Castenholz は之を Reserve for Inventory Burden と呼んで居る。

九

原料品購入を混荷 (Mix) の状態に於てなし、種々異なりたる品位のものを混漚し、一口として購入價格を

決定し又事實上種々異なりたる品位のものを混淆荷造の下に受入るゝ場合が存する。又原料品の種類に依りては特定品位のものとして購入を行ひ、更に之を品位的に再分して製造の要に供する場合がある。斯かる場合、品位の異なるに従つて原料品市價に必然的に相異を見るものであつて、始めより細分したる品質につきそれ／＼別個の計算を以て購入したりしならんには、其の購入送状面金額は各品位別に大に相異したる筈である。唯だ之を混淆として購入したるが爲めに、其を混淆の中を含む最高品の市場價格よりは安く、又混淆中の最低品位のものゝ市場價格よりは高く、云はゞ平均價格又は平均價格より稍格安なるべき、一口價格(Joint Costs)を以て送状面金額とさせるものである。此の場合に、斯かる原料品を實際製造の要に供するに當つて均一の價格を以てするときは、高き品位を有する原料品價格を使用する製品に安き原價を供し、低き品位を有する原料品を使用する製品に過大の原料原價を供する事となる譯である。此の場合各細分品位別の市場價格を以てそれ／＼の品位原料原價となす事は一つの方法であるが、混淆として購入したる原料品送状金額が正確に平均價にあらざれば、換言すれば各市價を標準に Weighted average に依つて決定しあらざる以上は、各製品に割賦したる原料品原價總計と混淆送状面金額とは、一致せざる結果を生ずるものである。即ち茲に混淆としての送状面金額を品位別に原料品原價として、正確に分割決定を行ふ必要を生ずる譯である。

此の場合、先決の問題は品位の細分であるが、此の細分は混淆を受入れて倉庫に保管する前に之を行つて區別貯藏する場合が存するであろう。斯かる場合には、原料品元帳に細分したる品位別勘定に記録するのが適法であ

つて、送状面金額の分割問題は原料品元帳記入の場合に發生を見るものである。之に對し又一方には、原料倉庫に於て尙混荷のまゝ、一口原料品として貯藏保管し、従つて原料品元帳に於て混荷の一口勘定科目の下に送状面金額を以て處理し置き、製造の用に供する爲め製造現場に送る場合或は之を製造現場に送つて選別し、各種製造命令品製造にそれ／＼適當品位のものを使用する場合がある。此の場合には原料品元帳に於て送状面金額分割の問題を發生しない。唯だ併かしながら、製品原價への轉嫁としての送状面金額分割の問題、換言すれば各製造命令製品原價計算上に細分品位別原價決定の問題は猶要用なる譯である。又或る場合には混荷のまゝ貯藏保管し、之を特定製造命令品製造の爲めに庫出し、之を製造現場に於て使用しつゝある間に、他の不適當の部分を製造に使用せずして分離し、倉庫に第二品位の原料品として送返する場合がある。此の場合にも尙、品位細分に應ずる送状面金額の分割、或は返戻されたる第二品位原料品決定の問題を生ずるものである。

原料品としての混荷送状面金額を、細分品位別に割賦を行ふ場合の實際計算方法は、先づ技術的見地より品位の選別を行ひ、各品位に對する市場價格を明かにし、それ／＼の市場に於ける單位價格にそれ／＼の細分品位の食む分量を乗じて、細別したる品位の各「 Γ 」毎に市場價格による見積額を決定するのである。然る後ち、此の各「 Γ 」の市場價格見積額を合して、混荷送状金額の市價合計に對する割合を求める（通例混荷送状面金額は市場價格見積高合計の下にあるべきである）。各「 Γ 」の市場價格見積高に此の Percentage を乗すれば、混荷送状面金額を公平に各細別品位別「 Γ 」に割賦し得る譯である。

(註二四)

今之を例示するならば、二千封度の某原料品を一封度十二錢の計算にて購入したる場合に、次記の如く三品位に口別し其の市場価格を次の如く見るとする。

A 品 位	1000 ^{lbs}	②	20 ^{sen} per lb.	=	¥ 200
B 品 位	600 "	②	11 "	=	¥ 66
C 品 位	400 "	②	8 1/2 "	=	¥ 34
合計市場價格					<u>300</u>

二千封度を十二錢替を以て購入したるが爲めに送状面金額は二四〇圓である。故に240 + 300は4 5/5なるが故に其の送状金額割賦は次の如くなるであらう。

A 品 位	¥ 200.00 × 4/5	=	¥ 160.00	又、	16 ^{sen} per lb.
B 品 位	¥ 66.00 × 4/5	=	¥ 52.80	又、	8.8" per lb.
C 品 位	¥ 27.00 × 4/5	=	¥ 21.60	又、	5.4" per lb.
<u>240.00</u>					

註二四 Lawrence, *ibid.*, P. 148.

10

製造工業に於ては原料品は原料品として其のまゝ販賣の用に供する事なく、製造現場に送りて實際製造の用に

原價會計に於ける原料品原價決定上の諸問題

供する——工場擴張用、修繕用、或は其の他の處分に任す事も稀ではないが——のが通則である。即ち原料品の庫出處分の計算は結局する處、之を用ひて製造する製品の原價の上に於ける原料品原價を決定する結果となる譯である。原料品を製造の用に供する爲めに庫出する價格は、上記の取得原價又は棚卸價格となすが當然なれども必ずしも常に此の當然の原則によるものと解する事を得ない。其處に他の別の方法に依り庫出價格を決定し、或は理解し易く云ふならば、製品に使用したる原料品原價を決定する別の方法が存する事をも知らなくてはならぬのである。

原料品の個々の購入は、同一品種品位のものにつきて考ふるも、常に同一價格なりと云ふ事を得ない。購入時期の異なるに従ひ、一口として購入の分量の異なるに従ひ、又購入先の異なるに従ひ、更に又市況の變遷に従ひ種々の異なりたる價格を以て購入を見る結果となるものである。故に原料品元帳或は一般元帳原料品統轄勘定に個別的に記入し行く價格は(或は單位價格は)、其の一口の送狀毎に個別的に實際價格を以てするも、一度此の現品を原料品倉庫に納めて、他の一口の、或は若干口の、購入原料品と混淆保管するならば、其の庫出に當りて何れの價格を以てするかの問題が必然の如く發生し來るものである。まして實際原價より離れたる、他の根據よりする庫出價格、或は製品に對する原料品價格決定の方法を採るならば、原料品の庫出價格或は製品に對する原料品原價の決定方法は種々なるべきものである。故に先づ此等諸方法を分類して

第一 個別的實際原價に依る方法

第二 平均實際原價に依る方法

第三 實際原價を離れたる價格に依る方法

の三者となし、其の各々の比較並に得失の考察を行ふであらう。

第一の個別的實際原價法は、所謂 Original Cost Method 又は Lot Method と稱せらるゝもので、其の最も通常なる形式は最先に購入したる原料品より順次購入順に庫出し行く事を以て立前として、在庫價格を決定し、或は製品への原料品原價を決定し行かんとする方法で、通常購入順位庫出法 (First-in-First-out Method) と稱するのが之であるが Amidon 及び Lang は又之を Cost of Oldest stock method と呼んで居る。原料品に限らず、商品又は在庫

(註一六)

(註一五)

品の棚卸價格決定の側より見ては、此の方法は新らしき購入のものが常に棚卸品としてあとに残る取扱とするものであつて、Hatfield の所謂 Recent Purchase Method (註一七) と結果に於て同一であり、又主義に於て同一であるものである。

(註一七)

唯だ前者は在庫の状態より見、後者は残高の状態より見る關係に於て異なるのみである。此の方法に従ふときは、第一口第二口と購入順位は自然に定まるが故に、第一口の Cover する分量を在庫し終るまでは、第一口の實際原價を以て在庫價格とし、従つて其の原料品を使用して製造する製品に、其の第一口の實際原價を以て賦課を行ふ方法をとる。而して製造の進むに従つて、順次古きものより (Old Purchase First) 在庫する取扱とし、其の在庫價格或は製品への轉嫁額を、順次古き購入品の實際價格より算出して行く方法をとるものである。所謂 Hand-to-Mouth の原料購入方法を採り、必要に應じて必要の分量を購入する場合、或は之を以て原料品仕入方法

の原則と定むるならば、必然的に購入順位庫出方法を履行すべきものである。同時に又、購入に應じて之を消費し行く場合に、其の庫出原料品原價、従つて又製品への賦課額を算出する方法は、何等計算上の困難を伴はない併かし事實上極端なる Hand-to-Mouth の購入方法は嚴格に之を實行し得るものでない。前にも述べたるが如く、Hand-to-Mouth の購入には購入手續の煩雜、購入費用の増加、原料品調達の澁滯、購入價格の割高を來たし、尙季節的購入、物價暴騰時の購入に種々の不都合を來すものである。故に多くの場合に於て、直ちに次に製造すべき製品に使用する分量をのみ限定して、購入を行ふべきものでない。云はゞ差當り必要以上に纏め購入するのが常であるから、第一口の購入品と、第二口第三口の購入品とは、倉庫に於て重複保藏を免れないのである。此の場合各口の貯藏保管を區別すると否とに拘らず。

(一) 購入價格の異なる各口別に、其の之を向けたる製品に課すべき該當原價を探り出す手續を必要とする不便がある。殊に一口の製造に對し、數口の購入原料品を充當する計算となる場合に、計算上の手續は複雑不便となる。

(二) 現品の貯藏を混淆し、單に帳簿上の取扱を購入順位によりて出庫するものとすれば、實際の現品と其の原價計算とは不一致となる。

(三) 又各口別に貯藏保管上明確なる區別をなし、例へば Tally Tag の如きを利用して區別保藏するとせば、其の貯藏手續は勢ひ煩雜となるであろう。殊に其の出庫に當りて嚴格に購入順位に依るとせば、出庫取扱に

當りても亦必要以上の注意を要する事となる。勿論古き貯藏より順序を追ひ庫出し行く事は、原料品の腐朽損傷を軽減する上に於て極めて重要なるべきも、腐朽損傷の發生せざる原料品につき尙、順位法を嚴守する事は無用に近き努力と云はなくてはならぬ。

(四) 貯藏保管中に腐朽損傷の發生し易き原料品に起る損傷は、之を各口別に見積り計算して、各口別原料より控除するの煩雜なる手續を必要とする。

(五) 以上の弊害は概して手續上の不便より生ずるものであつて、云はゞ理論上には重大なる弊害と見るに價しないものである。併がし茲に最も注意を要すべき事象がある。同一品種の製品を、或は製造命令を、分業的に各職工、各機械、各作業場に分擔せしめて一齊に製造を行ふ場合に、數口の購入原料品をそれ〴〵に充當使用するとせば、其の何れの口の購入品を何れの製品又は製造命令に仕向くるか、其の決定は單なる偶然の事象なるに拘らず、此の順意法によるときは此の場合各製造命令毎に原價を異にするの奇しき現象を呈する結果となるのである。(註二八) 即ち此の場合は無用の手續を講じて何等得る處なく寧ろ大なる弊害に陥るの結果となるものである。

一體に製品の觀點より見て、或は仕掛品棚卸の點より見て、何れの購入原料品を何れの製品又は仕掛品に向けたりや、従つて又個々の製品又は仕掛品に個別的に如何なる原價の原料品を使用したりやは、之を明かにする事望ましき事に屬するが、併かしそれは製造の時期を異にする場合に、原價比較上要用なりと云ふに留まる。殆んど近

接したる製造に於て、或は全く同一の時期に同一の環境の下に製造する製品間に於て、尙個々の原料品の購入原價に於ける極めて微細なる變化を、各製品原價の上に反影せしむる事は、實益のなき場合が多きのみならず、却つて原價採算を不統一にするの虞がある。茲に平均原價を以てする方法が多き利用價値を帶ぶるに至る譯である。

次に、此の個別實際原價に依る他の方法として、最高價格より順次安き原價をもつものに下る方法がある。原價の高きものより先づ製造に仕向くる事は、なるべく安き原價のものを後に残して、將來の製造を有利に或は安固に導かんとする保守的精神に出づるものであるが、何故に安きものを後に使用するかの理論的構成要素は、將來原料品の市價或は製品の市價下落する事あるべき場合に供ふ事を得べしとする保守的精神の外に何物もない。

原料品市場價格下落の傾向にある場合には、此の方法による庫出取扱は Hand-to-Mouth Buying の場合に類似した傾向を取るものであるが、斯かる場合に、尙高價なる原料品の購入保藏をなし居る事それ自身が既に購入能率の低きを示す所以である。故に市場價格下落の傾向にある場合に、尙此の方法を採用する必要ある事は不幸であり、非能率であつて、斯かゝる場合には完全なる Hand-to-Mouth Buying の方法に依つて、個別的实际原價を製品の原料品原價となす事に極力努力しなくてはならないもので、最高原價品よりの庫出方法が著しく Prevail する傾向ある事を望むべきでない。又原料品市價變動常なき情勢にある場合に、唯だ一方的に最高原價品より先にする庫出方法は、市價下落の兆ある場合と同様に、高きものより先に使用し置けば將來些少にても安心なるべしとの保守的利益の外何物もない。反對に原料品市場價格の昂騰情勢にある場合には、Hand-to-Mouth Buying は明かに不利で

あつて、此の場合に幾口かの購入貯蔵品の重複を見る事は當然の傾向であり、又望ましき事象であると思はなくてはならない。然かも尙、此の場合に高き原價品より先に庫出使用する方法は、自然に逆行する非理論的方法であるとするの外はない。此の場合には逆に低きものより先に庫出使用する事を以て、自然の形式と見なくてはならない。併かし、此の低き原價品よりの事象は、Hand-to-Mouth Buying の精神そのものを尊重すると云ふ意味でなく、唯だ出庫の形式に於て、此の Hand-to-Mouth Buying の形を採用するを以て、自然の形勢とするのみである。

註二五 Lawrence, *ibid.*, p. 136.

Amidon and Lang, *Essentials of Cost Accounting*, p. 86.

註二六 H. A. Finney, *Principles of Accounting*, ch. 28, p. 17.

註二七 Henry Rand Hatfield, *Accounting, Principles and Problems*, pp. 105--106.

註二八 Thomas Henry Sanders, *Industrial Accounting* p. 54.

註二九 Nicholson and Rohbach, *Cost Accounting*, p. 93.

—

第二の平均實際原價に依る方法は異りたる原價を有する幾口かの同一原料品を平均價格によつて庫出し、製品に對する原料品原價を此の平均原價に依つて算定せんとする方法であつて、各購入口數の原料品は原料倉庫に於

て全く混淆し、一々の出庫に當りて、其の何れの購入口より出庫したるかゞ判明し難きに依り、或は其の何れの口より出庫するかゞ唯だ偶然なる決定に基くに過ぎざるものなるが故に、全體の平均原價によるべしと云ふのである。茲に平均なる意味は、各口別の單位原價にそれ／＼の口の含む單位數量を乗じて得たる口別原價を、各口別數量の合計を以て除したるものであつて、數量を以て加重したる所謂 Weighted Average を意味するものである。此の平均實際價格に依る方法は之を更に區別して

A. 一定期間の購入原料品總平均原價に依る、所謂單純なる Weighted Average Method の方法

B. 出庫時に於ける原料品平均原價に依る方法

C. 期首平均原價に依る方法

の三とする事を得る。A の一定期間の購入原料品總平均原價に依る方法は、通例一營業年度内の購入各口を通算したる總平均原價に依るものであつて、——短きは月を以て一期間となす事をも得る譯であるが——一定期間經過後にあらざれば平均原價を得る事が不可能である。故に期末商品の棚卸高を明かにする棚卸計算方法としては實行極めて容易であるが、原價計算方法として、特に Specific Order Cost の計算方法として、庫出に應じて原料品價格計算を明かにし、製品への原料品原價を庫出使用毎に明かにして記録計算する方法としては、實行不可能の性質を帯ぶるものである。唯だ Process Cost System を採用する場合に、月を以て原價計算の一期とし、毎月末月次的に此の方法に依る使用原料品原價の決定をなし、従つて又製品の原價計算をなす場合には、大なる不都合

なくして所期の目的を達し得る譯である。此の方法の特色とする處は、徹底的なる平均原價を得るにあつて、中途半端なる時期に於ける平均原價ではない。——此の意味に於ては月次平均よりは、年次平均とし、なるべく長き期間の後に平均を求むる事を以て理想としなくてはならない。——故に同一品種、品位製品製造の連続反覆を行ふ場合或は標準化されたる製品の製造の爲めに、其の製造に使用する標準化されたる原料品の使用額を計算する爲めには、最も好適なる方法と云はなくてはならない。(註三〇)之に依つて始めて、斯かる製品の正常なる原價を明かにし得る譯である。標準原價計算方法の下に原料品を標準化する努力は此の Weighted Average Method に依る原料品原價が理想的なる標準に近接して誤らざる事を期するものと稱する事を得るものである。

(一) 併かし Specific Origin Cost System に於て各製造の進行終了毎に、其の庫出したる原料品、従つて其の一製造に仕向けたる原料品の原價を直ちに計算決定する事の不可能なる點に於て、先づ大なる缺陷を保有するものである。

(二) 原料品の棚卸の見地に立ちて此の方法を考慮するならば、多くの場合に、早き時期に購入貯藏したる原料品は概して早き時期に製造に使用し盡し、従つて棚卸時期に於て見るとき、比較的最近の購入品のみ倉庫に貯藏しある現狀に於て、其の價格の決定を棚卸残存高と何等關係なき、他の早期購入品の原價に依つて多分の影響を受けしむる事は、洵に重大なる不都合である。

(三) 更に考ふるに早期に高き原價を以て購入したる原料品を以て製造を完了し、従つて高き製品原價を得た

る場合に、後日原料品の下落を機會として、或は安き購入の機會を握んで、原料品の安き購入を行ひ、然かも尙未だ安き原料品を以て何等實際の製品を得ざるに拘らず、單なる後日の安き原料品購入の事を以て、直ちに囊の高き製品原價を安き原價に一轉せしむるが如きからくりは、投機業者の常套的手段としても、此の場合餘りに非論理的であると云はなくてはならない。(註三一)

(四) 更に同様に、囊に安き原料品を以て製造に當り、安き原價を得ながら、後日原料品の騰貴に會し、次の營業期に使用する爲めに購入したる原料品に依つて、前に製造したる製品の原價を一轉せしめて、高價ならしむる事も大なる不都合であると云はなくてはならない。

B の出庫時に於ける原料品平均原價に依る方法は、正確に云はゞ又二個に分類する事を得るものである。其の一ツは第一口の購入單位原價を、其の次の別の原價を以て購入する迄、出庫單位原價として使用して出庫原料品原價を計算する、従つて次の新たな單位原價による購入が加はりたる時に、囊の單位原價に依り、囊の購入品の殘高價格を計算し之に新單位原價による新購入品價格を加へて、新舊原料品有高を以て除して平均原價を求め、以後更に別の第三の新たな單位原價に依る購入の生ずるまで、此の第二次平均原價を以て出庫原料品の單位原價として、出庫原料品原價を算定するものである。故に新たな單位原價による購入品の加はる毎に、平均は移動し行くを以て、Moving Weighted Average Method (註三二)の稱がある。此の方法は恒久棚卸法の最も普通なる形式であつて、出庫の時に於ける平均原價を累次的に算出したものであるから

(一) 前の單純なる加重平均方法に於けるが如く、一定期間の終りにあらざれば庫出原料品の原價を決定し得ざるが如き弊はない。

(二) 混箱保管の場合に、偶然なる選擇によつて、偶然各製造口に別々の原價を提供するが如き、購入順位庫出法に見る弊害はない。

(三) 混合保管原料品の原價は當然斯かる平均原價なるべき性質のものなるが故に、最高原價順位最低原價順位の如き、或は購入順位庫出方法の如き、不都合を生ずる憂がない。

(四) 原料品市價の動搖常なき場合、或は微細なる動搖を反覆する場合に、一定期間の製品原價の正常なるものを得せしむる便宜があり、従つて製品原價決定上多くの利便を供するものである。

(五) 平均原價利用の當然の結果として、購入口別に依る計算を新購入毎に保藏する必要がある。又従つて何れの購入口のものを何れの製造命令品製造に充當したりやの觀測を行ふ必要がない。

併かし、此の移動加重平均法に依るときは、前の單純加重平均法に於て述べたる弊害の内、棚卸残高品の原價が既に製造に利用し盡したる原料品の原價に依りて多少宛の影響を蒙むる事は、又免れ得ざる處である。蓋し、現在の棚卸残高品の平均價格は、從來の購入品に依り得たる平均の上に平均を續ぎ足し來つた形態にあるからである。併かし、前の單純加重平均法に於けるが如くに、將來に於ける購入に依つて現在の或は過去の平均價格は變更又は影響を受くるものでなき事は、此の方法の嚴然たる特色である。従つて又それだけ一定期間の製品原價

の正常なる平均を得ると云ふ、本方法第四の利點は、單純加重平均法に比して弱めらるゝ結果となるものである。

此の出庫時に於ける原料品平均原價に依る方法の、第二分類と見るべきものは、實際倉庫に殘存する原料品につき購入口別を嚴格に守り、それ／＼の實際購入原價を、加重平均法に依つて平均する方法であつて、此の平均に依つて出庫原料品の原價を決定するのである。此の方法は現品を倉庫に於て實際正確に口別保管する事を必要とし、其の現品の狀況に依りて平均原價を始めて算出し得るものである。購入順位法、最高最低兩順位方法に於ては、現品の區別保管は兎に角として、計算上に於て容易に原價格を決定し得る譯であるが、此の方法に於ては、現品の實際出納を各口別に嚴格に實施せざれば、平均を求むる爲めの要素的數字の選別を不可能ならしむる事となる。さりとて又任意出鱈目に若干購入口の數量と單位原價とを採りて、加重平均を行ふ事を得ざるものである。若し嚴格に現品の區別保存をなさざれば、購入順位、最高、最低順位の精神を之に必ず加味してはならない。嚴格に云ふならば、一方に區別保管をしながら他の一方に於て實際製造に向くる爲めに抽籤的に何れかの口より庫出を行ふ事は理論上公正なるものでないから、必ず此の口別保管をなす場合に於ける庫出は購入順位か最高原價順位か或は最低原價順位かの、何れかの法則の下に之を行はなくてはならないものである。即ち斯かる一定法則又は主義に基く庫出法の下に於て、其の上に其の庫出品原價を現存品の平均原價の上に求むる結果となすべきものである。斯かる方法の利便とする處は、選ばるゝ庫出品原價が過去の購入により影響を受くる

事なく又將來の購入によつて同様に影響を蒙むる事なき強味を有し、飽くまで現存品の平均原價であり得る點に於てである。併かし此の方法は口別法順位法の帶ぶる缺點を其のまゝ襲受して、更に一層の取扱上の煩雜を來たすものである。而して移動加重平均法の有する特色たる一定期間の製品原價の正常なる平均を得る事は、益々困難となるの愚に陥るものである。

E、の期首平均原價に依る方法は、彼の月次計算の如き場合に於ては、毎月始に在庫原料品の平均原價を求め或は彼の移動加重平均方法に依るが如き方法、或は其の他の方法に依りて平均的なる單位原價を先づ求め、此の單位原價を以て其の月中の同一原料品の全在庫につき價格決定をなさんとする方法である。其の月首に倉庫に保藏したる棚卸量以上に其の月中の出庫高超過する事なく、又其の月中に新に購入したる原料品の原價が月首に定めたる平均的單位原價を破る事なければ、結局此の方法は前に述べたる兩平均原價に依ると同一の結果を得る譯であるが——従つて此の意味に於て、平均原價に依る方法としての實際價值を有する譯である——併かし、若し其の月中の出庫量が其の月首に於ける棚卸高を超へ、或は其の月中の新購入原價が變動し來る場合には、其の月末に於て實際棚卸高に誤算を生じ來るものであつて、自然月末には棚卸修正を施さなくてはならない。例へば

月首棚卸高	5,000	②	0.80	3,000.00
本月中購入受入	5,000	②	0.80	4,000.00
	10,000			7,000.00
本月中庫出(月首價格ニヨル)	8,000	②	0.80	4,800.00

原價會計に於ける原料品原價決定上の諸問題

月 末 殘 高	2,000	2,200.00
∴	$2,200.00 + 2,000 = 1,10$	

以上の例に依つて見る如く、月末棚卸に於て實際の單價が ∞ なるに拘らず、計算上に於て1.10となる結果を見るのである即ち實際以上に棚卸額が高價となる半面に、其の月中に製造の爲めに使用したる原料品は過少評價に陥つて製品原價は過少に算定さるゝ結果に陥る譯である。然かも此の場合に其の月中の製造が多種多端であつて、各個別的なる製造命令のそれ／＼の原料品價格に追加訂正を加ふる事が事實上困難なる場合には、勢ひ一般仕譯を通じて次の如く棚卸品價格の修正を行はなくてはならない。

損 益 勘 定	600.00	/	原 資 品 統 括 勘 定	600.00
---------	--------	---	---------------	--------

而して同時に又、原料品元帳相當口座にそれ／＼個別的なる修正を加へなくてはならない。此の修正方法に依りて原料品の棚卸修正は完了し得るとしても、他の一方に於ける製品原價の修正は之を以て可能なるを得ない。即ち製品が多種多様である場合に斯かる原料品原價算定の方法を利用する事は、製品の正しき原價も算出し得せしむる所以でなく、原價會計上の重大事項を犠牲に供するに至るべきである。(未完)

註三〇 Jordan and Harris, *ibid.*, P. 181.

註三一 Hatfield, *ibid.*, P. 107.

註三二 Hatfield, *ibid.*, P. 107.

註三三 Lawrence, *ibid.*, PP. 139-140.