

【巻頭特集】

# 「原価計算基準」制定 50 年

諸井 勝之助

## （目 次）

まえがき

1. 第 4 部会の設置と「物価庁要綱」
2. 第 4 部会研究会とその研究成果
3. 「基準・要綱案」の検討
4. 「仮案」の紹介と検討
5. 「基準」の成立と第 1 章 1 と 2
6. 原価の費目別計算
7. 「基準」の基本的性格

あとがき

## まえがき

大蔵省企業会計審議会が「原価計算基準」（以下「基準」と略称）を制定し、中間報告として発表したのは昭和 37 年（1962）のことであるから、本年すなわち平成 24 年（2012）は、制定後 50 年という節目の年に当たる。「基準」は、この 50 年という長期間にわたって一度も修正を加えられることなく、わが国原価計算制度の実践規範として機能し続けて来た。まことに偉とするに足るといえよう。

「基準」が無修正のまま現在なお機能し続けているのは、ひとえに「基準」の完成

度がきわめて高いからである。ところで、このような高い完成度は一朝一夕に得られたものではない。「基準」の草案作りが開始されたのは昭和 25 年 12 月のことであるから、それから数えて「基準」制定までに実に 12 年もの歳月を要している。「基準」は、12 年という途方もなく長い期間にわたって練りに練られ、修正に修正を重ねた末に生み出されたものなのである。このことは、「基準」を理解し研究するに当たって忘れてはならないポイントといえよう。

筆者はこれまで「基準」について幾度となく論じてきたが<sup>注1)</sup>、制定 50 年というこの機会に草案作成に関与した一人としていま一度「基準」を読み直すとともに、その成立過程を回顧し、考えを整理してみたいと思った。本稿はその思考のあとを記したものにほかならない。

## 1. 第 4 部会の設置と「物価庁要綱」

「基準」の草案作りの作業は企業会計審議会の第 4 部会で行われたが、当審議会の前身である経済安定本部の企業会計基準審議会においては、当初はまだ第 4 部会は存在しなかった。当初存在したのは企業会計

原則に関する第 1 部会、会計教育に関する第 2 部会、および監査基準に関する第 3 部会までであった。原価計算に関する第 4 部会が存在しなかった理由は、原価計算は企業の内部会計であり、これに対して会計原則や監査基準と同じレベルで基準を設定することは不可能ではないかとの考え方があったからである。

しかし、そうした考え方もやがて後退していく。その理由は、損益計算書原則における重要概念である製品製造原価が企業の内部会計からもたらされるものであるため、この内部会計の実体をなす原価計算が一定の基準に準拠して行われなければ、製品製造原価の真实性は保証され難く、さらには財務会計の真实性も保証され難いことになるからである。こうして、製品製造原価の真实性を保証し、さらには財務会計の真实性を保証するために、原価計算に関する適正な基準の必要性がはっきり認識されることになり、「基準」設定のための部会として新たに第 4 部会が設置されることになったのである。

ところで、このようにして第 4 部会が設置された当時、わが国における原価計算の実情はどのようなものであろうか。この点に関しては、当時における原価計算の実務の水準はかなり高かったのではないかとと思われる。なぜなら、当時はすでに物価庁の「製造工業原価計算要綱」（以下「物価庁要綱」と略称）が施行されており、「物価庁長官が指定する物品を生産する者は、この「物価庁要綱」に基づいて原価計算をしなければならない」と総理庁令によって規定されていたからである。「物価庁要綱」による原価計算の実施は、多くの製造企業にと

っては任意ではなく義務なのであった。

それでは、「物価庁要綱」の内容はどのようなであろうか。まず原価計算の目的に関しては、総則の第 1 に下記のように規定されている。

「第 1 本要綱による原価計算は、製造工業における経営の実体を計数的に把握して適正な価格の決定及び経営能率の増進の基礎とすることを目的とする。」

要約すると、目的の一つは適正な価格の決定であり、いま一つは経営能率の増進であって、財務会計の真实性の保証という財務会計目的は、「物価庁要綱」には含まれていない。ちなみに、「物価庁要綱」が公布された昭和 23 年（1948）3 月当時、まだ「企業会計原則」は成立していなかった。

「物価庁要綱」では、価格の決定を目的とすることに関連して売上品の総原価がきわめて重要な原価概念となる。売上品の総原価とは、売上品の製造原価に販売直接費を加え、さらに一般管理及び販売間接費の配賦額を加えた額で、これに適正な利潤を加算することによって売上品の価格が決定されるのである。こうして、総原価は価格決定目的にとってはきわめて重要となるが、しかし財務会計目的からするとこの原価概念は受け入れ難い。なぜなら、製造業の損益計算書における売上原価は売上品の製造原価であって売上品の総原価ではなく、また一般管理及び販売費はその発生額をそのまま期間費用とするのが原則だからである。

ところでこのように述べてくると、「物価庁要綱」は財務会計目的の原価計算にはまったく参考にならないかの如くであるが、そのようなことはない。製品の製造原価に関する原価計算の諸規定は詳細かつ水準が

高く、財務会計目的にとっても十分参考に値すると考えられるからである。このことは、以下に引用する総則の第 3 からも十分うかがい知ることができるであろう。

「第 3 本要綱による原価計算は、原価を原則として要素別、部門別及び製品別に計算するものとする。

原価計算は、原価の消費量及び消費価格をその実際につき計算するものとする。但し必要ある場合には、その一部を予定をもって計算することができる。予定は、過去の実績を基礎とし、且つ、将来の予想等を考慮してこれを適正に行う。

前項但書の場合において、原価計算期末に生ずべき実際額と予定額との差額は、これを原価計算外の差額として処理する。」

企業会計基準審議会に第 4 部会が設置された当時、わが国にはすでにかなり高水準の「物価庁要綱」が存在したことは、これまで述べたとおりである。それでは、第 4 部会は「基準」作成の作業開始に当たって、「物価庁要綱」をどう考えていたであろうか。

## 2. 第 4 部会研究会とその研究成果

第 4 部会は、「基準」の草案作成に当たって「物価庁要綱」を参考資料とすることは十分できたはずである。極論すれば、「物価庁要綱」の価格決定目的を外して財務会計目的を入れ、総原価概念とその計算手続を削除し、さらに一般管理及び販売費の期間原価性を明らかにすれば、「基準」の原形ともいふべきものを得ることができたのでは

ないか。しかも、このような考え方に従うときには、「基準」設定に要する時間を著しく短縮できたのではないか。しかし、今となってはこれは全くの夢物語に過ぎない。第 4 部会は発足の当初から「物価庁要綱」には完全に背を向け、これを参考資料にしようとは少しも思っていなかったのである。

ここで気になるのは、第 4 部会長の中西寅雄の心中である。というのは、「物価庁要綱」は戦後新しく起草されたものではなく、戦時中の「企画院要綱」の戦後版であり、しかも中西は「企画院要綱」の起草者だからである。おそらく中西はこの戦後版に依存する事をいさぎよしとせず、新しく設定される「基準」は過去にとらわれない新鮮な内容のものでなければならぬと考えたのであろう。そして、新しい「基準」の草案作成には自分は参加せず、若い第 4 部会のメンバーである山辺六郎、鍋嶋達、番場嘉一郎の 3 人に一任することにしたのであろう。若い 3 人は研究会を作り、中西の付託に答えるべく大いに努力することになったと思われる。

第 4 部会における研究会の作業進行中の昭和 27 年(1952)、企業会計基準審議会は、経済安定本部の経済審議庁(のちの経済企画庁)への改組に伴い大蔵省に移管され、名称も企業会計審議会となった。そして、昭和 28 年(1953)3 月 31 日、日本銀行会議室において企業会計審議会第 4 部会が開催され、研究会の一応の成果である「原価計算基準及び手続要綱(案)」(以下「基準・要綱案」と略称)について審議が行われる運びとなった。

「基準・要綱案」は、原価計算基準と題する第 1 部と原価計算手続と題する第 2 部

とからなり、それぞれについて章別と章ごとの項目が示されているが、しかし全体は一種の目次で、文章による肉付けはまだなされていない。筆者は別の機会に目次全体を紹介しており<sup>注2)</sup>、しかもかなりの分量があるので、ここでは各部の章と主要項目とを示すにとどめることにする。

## 第1部 原価計算基準

### 第1章 総説

- 1 原価計算の目的
- 2 原価の概念
- 3 原価計算
- 4 企業会計と原価計算
- 5 予算統制と原価計算
- 6 原価管理と原価計算
- 7 特殊原価調査

### 第2章 原価計算制度における計算基準

- 1 原価計算の構成
- 2 原価指図書
- 3 原価要素把握の基準
- 4 部門費計算の基準
- 5 製品原価計算の基準
- 6 原価計算手続の選択と適用

## 第2部 原価計算手続

### 第1章 購入原価計算 (6項目)

### 第2章 製造原価計算

- A 個別原価計算 (9項目)
- B 総合原価計算 (12項目)
- C 標準原価計算 (8項目)

### 第3章 営業費計算 (4項目)

### 第4章 原価計算と企業会計 (5項目)

### 第5章 原価報告 (3項目)

## 3. 「基準・要綱案」の検討

上掲の諸見出しのうち、問題点について検討することにしよう。まず第1部第1章の1の原価計算の目的については、次の3項目があげられる。

(1) 1 企業会計における決算財務諸表作成に対する援助

2 1期間の利益目標設定に役立つ予算（見積財務諸表）作成に対する援助

(2) 原価管理に必要な原価数値の提供

(3) 経営意思の決定、計画の樹立に必要な原価資料の提供

ここでまず問題としたいのは、原価計算の目的の(1)において、決算財務諸表作成に対する援助と見積財務諸表作成に対する援助とを併記していることである。これは企業会計と企業の予算制度とを同等とする考え方であって、学術的には問題ないが、第4部会の審議資料としてはいささか妥当性を欠くのではないか。企業会計と企業予算の併記は、第1章の4と5においても見られるところである。

(2)の原価管理目的は問題ない。財務会計目的と原価管理目的とは併存可能であるばかりでなく、併存することが望ましい。極論すれば、原価管理に役立たないような原価計算は財務会計目的からも失格であるといつてよい。

(3)の経営意思決定目的は、残念ながら企業会計審議会が対象とすべき原価計算の範囲外にある原価計算目的である。この経営意思決定目的と関連するのは、第1章の2の原価の概念のなかの特殊原価概念と、同じ第1章の7の特殊原価調査とであり、と

もに「基準」の対象からは外さなければならなかった。なお、特殊原価調査の種類として第 1 章の 7 は、(1) 製品政策と原価調査、(2) 操業度政策と原価調査、(3) 設備政策と原価調査、(4) 価格政策と原価調査の 4 種をあげている。

特殊原価調査は、1952 年 4 月号の『The Accounting Review』誌に発表された米国会計学会の「原価概念および基準委員会報告書」に初登場する原価計算の先端領域で、第 4 部会研究会はこの報告書の強い影響力のもとに特殊原価調査を「基準・要綱案」に入れたのである。しかし、これは研究会の重大なミスであった。なぜなら、特殊原価調査は本来企業の自由裁量に任せるべきものであって、「基準」がその採用を指示すべきではないからである。「基準」は学術論文でもなければ、啓蒙書でもない。そこを間違えては困るということで、結局「基準・要綱案」は審議会の承認を得られず、第 4 部会に差し戻されることになった。

筆者の記憶によれば、審議会における議論は、特殊原価調査をとり入れたことは誤りであるとの一点に集中し、「基準・要綱案」のその他の部分については殆ど議論されなかったのではないかと思う。しかし本稿では、「基準・要綱案」の検討をここで止めないで、もう少し先まで続けることにしたい。

さて、第 1 部 第 2 章の 1 では原価計算の構成として(1)購入原価計算、(2)製造原価計算、(3)営業費計算の 3 つをあげ、また原価計算手続と題する第 2 部では、上記の 3 分類を受けて第 1 章を購入原価計算、第 2 章を製造原価計算、第 3 章を営業費計算と題してそれぞれにおける計算手続上の諸項目を列挙するのである。このうち購入原価

計算では購入品（材料）原価の算定が中心となるが、しかし、材料の購入は対外取引であって、その購入原価の算定は原価計算というよりは財務会計の対象なのではないか。材料購入原価は材料費と密接に関係するものではあるが、しかし原価計算の名称を対外取引にかかわる事項にまで拡大して付することは妥当とは言い難いであろう。また、購入原価計算と命名して製造原価計算と併記することは、その内容においてもアンバランスと言わざるを得ない。

第 2 部 第 2 章の製造原価計算では、まず全体を 3 分して A 個別原価計算、B 総合原価計算、C 標準原価計算とし、A の個別原価計算と B の総合原価計算についてはそれぞれ原価要素の計算、部門費の計算、製品別計算の項目を設け、項目ごとにその内容となる小項目を示すのである。ところで、このような説明方式は「物価庁要綱」の方式とは大きく異なっている。「物価庁要綱」では原価計算を 3 分して要素別原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算とし、最後の製品別原価計算において個別原価計算と総合原価計算の規定を設けるのである。

「基準・要綱案」方式と「物価庁要綱」方式を比べると、残念ながら「物価庁要綱」方式のほうが優れていると言わざるを得ない。なぜなら、「物価庁要綱」方式では、要素別と部門別の各計算を製品別原価計算から切り離してそれぞれ独立の原価計算とし、それによって各計算規定の一元化を図るとともに、要素別と部門別の各計算の原価管理上の重要性をも明らかにしているからである。このような長所があるので、現行の「基準」も、表現は異なるが「物価庁要綱」方式を採択している。

すでに述べたように、「基準・要綱案」では製造原価計算のCとして標準原価計算があげられ、それに関する8項目が示されている。それらについては特に論ずべき必要を認めないが、ただ1点だけ指摘しておかねばならないのは、標準原価計算をとりあげながら、それと対置されるべき実際原価計算の用語がどこにも見当たらないことである。「基準・要綱案」は、第1部において原価の諸概念として実際原価を見積原価・標準原価と並べて示すのみである。

最後に営業費計算について一言しておこう。第4部会研究会は、おそらく新味をもたせるために一般管理及び販売費に代えて営業費の名称を用いたのだと思うが、企業会計審議会の正式文書においてこのような変更をなすべきではなかった。「基準・要綱案」は、企業会計原則の用語法に従って一般管理費及び販売費の名称を用いるか、あるいは現行「基準」のように販売費及び一般管理費とすべきであったと思う。

#### 4. 「仮案」の紹介と検討

「基準・要綱案」が企業会計審議会の承認を得られず第4部会に差し戻されたあと、若手グループの研究会は解散し、代わってそれまで遠慮気味だった中西寅雄が率先陣頭に立ち、構想を全面的に練り直して新草稿を作成すべく全力を傾注することになった。筆者は昭和30年(1955)から草稿作成グループに参加したが、新しい「基準」作りに対する中西の情熱はまったく大変なものであった。

中西を中心とする新陣容のもとでの「基

準」の草案作り作業は順調に進み、昭和32年(1957)4月には「原価計算基準(仮案)」(以下「仮案」と略称)がまとめられ、「原価計算基準をより完全ならしめるとともに、これを実際に行われうるものとするため」「仮案」を関係各方面に内示し、意見・要望を聴取して今後の審議の参考とすることになった。

「仮案」の目次を示すと、下記のようなものである。

<p>原価計算基準(仮案)</p> <p>企業会計審議会第4部会</p> <p>目次</p> <p>原価計算基準の設定について</p> <p>原価計算基準</p> <p>第1章 原価計算の目的と原価計算基準</p> <p>第2章 実際原価の計算</p> <p>第1節 製造原価要素の分類</p> <p>第2節 要素別原価計算</p> <p>第3節 部門別原価計算</p> <p>第4節 製品別原価計算</p> <p>第5節 販売費及び一般管理費の計算</p> <p>第3章 標準原価の計算</p> <p>第4章 原価差額の算定と分析</p> <p>第5章 原価差額の会計処理</p> <p>第6章 原価報告</p>
---

「仮案」は、「基準・要綱案」とは違って目次だけでなく文章による詳細な肉付けを伴うものであるが、とりあえず目次だけを見て気付くのは次の2点である。その1は、「実際原価の計算」の章を「標準原価の計算」の章の前に設けたことであり、その2は、「実際原価の計算」の章のなかに要素別

原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算の各節を設けたことである。第 2 の点は、前述の「物価庁要綱」方式の復活を意味している。

以下、本文の紹介と検討に移ることにして、まず第 1 章の冒頭の 1 と 2 の全文を引用することにした。

#### 「第 1 章 原価計算の目的と原価計算基準

##### 1. 原価計算の目的

原価計算には、各種の異なる目的が与えられ、原価計算は、その目的を異にするに従って計算される原価の範囲、内容、計算方法等を異にする。かかるものとして原価計算に与えられる目的は次の如くである。

- (1) 財務会計上、財務諸表を作成するために必要な原価を集計すること。
- (2) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。
- (3) 経営者が経営上の計画をなすに当たり、これに必要な原価資料を提供すること。

##### 2. 原価計算制度

企業の原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、経営計画等の異なる目的が、ここにおいて相互に調整され共に達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとしての原価計算は、随時断片的に行われる原価の計算ではなくして、常時継続的に一定の秩序をもって行われ、会計機構と有機的に結びついた計算体系である。

広い意味での原価の計算には、原価計算制度以外に、製品種類、経営立地、生産方式の決定等経営の基本計画の決定に

必要な特殊の原価を、特別に統計的、技術的に調査測定することも含まれるが、かかる特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属する。

この基準に於いて原価計算とは、制度としての原価計算をいい、それは、実際原価を計算するだけでなく、原価の標準を設定し、これを指示し、これと実際とを比較して差異を分析し、原価に関する報告をなす一定の計算体系を意味する。」

上記の引用文を読んでまず気になるのは、ここでいう原価計算の目的が原価計算一般の目的なのか、それとも原価計算制度の目的なのか必ずしも明瞭でないことである。しかし、原価計算一般の目的と解すべきなのであろう。そう解すれば、第 3 目的に言う「経営上の計画」には経営の基本計画も含まれ、それに役立つ特殊原価調査も原価計算の一領域ということになるのである。なお、現行の「基準」では、第 1 章の 1 の「原価計算の目的」においては原価計算一般の目的を、またその 2 の「原価計算制度」においては制度における原価計算の目的をそれぞれ示している。

引用文の最後の一節すなわち、「この基準に於いて原価計算制度とは・・・」ではじまる原価計算制度の定義は、完全なミスである。なぜなら、この定義に従えば、原価計算制度とは標準原価計算制度を指しており、実際原価計算制度は不適格となりそうだからである。現行の「基準」では、「原価計算制度を大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類することができる」とした上で、両制度について明確な定義を下している。

全文を引用した「仮案」第 1 章の 1 と 2

に続く項目をあげると、3 が原価、4 が原価の諸概念、5 が非原価項目、6 が原価の一般的基準となっている。このうち 3 の原価において、原価の要件として正常性をあげている点が特に注目される。文章は以下のごとくである。

「原価は正常的なものである。原価は、正常な状態の下における経営活動を前提として把握された価値の消費であり、異常事態を原因とする価値の減少を含まない。」

この規定は現行「基準」の第 1 章 3 の原価の本質の(4)として、ほぼ原形のまま継承されている。

原価の一般的基準を論じた第 1 章の 6 は次の 3 項目すなわち、(1)財務会計と原価計算、(2)原価管理と原価計算、(3)経営計画と原価計算から成るが、このうち(3)は興味深い内容なので、全文を紹介して参考に供したい。

#### 「第 1 章 6 の(3) 経営計画と原価計算

原価計算の他の目的は、経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供するにある。ここに経営上の計画とは、経営の基本計画及び業務計画の樹立を意味する。

##### 1 基本計画と原価計算

基本計画の樹立は、経営の基本方針に従い、経営の給付目的たる製品等の種類、経営立地、生産設備の規模並びに様式等経営構造に関する事項についての計画を樹立することをいい、条件の変化が生じない限り、一度限りの決定の問題である。

原価計算が、基本計画の樹立に役立つためには、それに必要な原価を測定

し、提供しなければならない。この場合における原価は、経常的に行われる原価計算の記録からも与えられるが、これによって得られない特殊の原価を特別に調査測定することが必要な場合を生ずる。この特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属する。

##### 2 業務計画と原価計算

経営の業務計画は、一定の経営構造の下に、時間の経過の中において反復的に生ずる経営活動に関する計画であり、その設定は、一定の期間について反復的に行われる。その設定には、まず内外の経済的諸条件に対応して、資本利益率を制約する収益、生産高、費用及び資本有高の相互の関連を考慮した利益計画が大綱的に定められ、次いで、この利益計画に基き、販売、生産、購買、貯蔵、資金等の各業務分野について、一定期間の業務計画が経営組織と結びついて具体的に定められる。予算は、一定期間における具体的な業務計画を貨幣的に総合表示したものである。

原価計算は、かかる利益計画の設定並びに予算の編成に役立つために、予測される条件を基礎とする見積原価又は標準原価を、特に利益計画のためには変動原価又は直接原価等を計算して、これに提供しなければならない。」

仮に、この引用文を企業会計審議会に提出したとすれば、その啓蒙的性格の故をもって間違いなく却下されたであろう。事実、現行「基準」にはこの引用文はまったく姿をとどめていないのである。

しかし、「仮案」という制約から離れて独立の文章として読めば、これは傾聴すべき



立派な学術的見解である。この引用文が書かれた昭和 30 年代のごく初期においては、経営計画についてここまで掘り下げた研究はまだなかったのではないか。中西は、経営計画を基本計画と業務計画に分類し、それぞれについて深く考察した研究成果の一端を「仮案」の中に示したかったのだと思う。

中西の経営学的あるいは管理会計論的研究成果の一端は、「仮案」のほかの箇所にも多く見られる。その顕著な例としては、第 4 章 原価差額の算定と分析における項目 49 の「原価差額の分析」ならびに、第 6 章 原価報告の後半を占める「内部報告としての原価報告」があげられる。これらはいずれも学術的には優れた内容だが、啓蒙的性格のため現行「基準」ではすべて削除されている。なお、第 6 章は、前半の「外部報告としての原価報告」をも含めて、一つの章全体が削除される結果となった。

「仮案」については、第 3 章 標準原価の計算など検討すべき事項はなお多いが、上述の差額分析や内部報告の問題をも含めて、すでに別稿で詳しく論じているので<sup>注 3)</sup>、ここでの再論は差し控えることとする。

## 5. 「基準」の成立と第 1 章 1 と 2

「仮案」の配布から 5 年 7 ヶ月もの歳月を経た昭和 37 年 (1962) 11 月、ようやく待望の「原価計算基準」が完成し、中間報告として企業会計審議会から公表された。中間報告という文言は、昭和 24 年 (1949) 7 月に「企業会計原則」がはじめて公表されたさい、上野道輔会長の意向により用い

られたもので、最初は意味があったと思うが、その後は単なる慣用語として用いられるようになり、特に意味はない。中間報告だからといって、審議会はいずれ最終報告を出すなどとは考えていないのである。

ここで「基準」の目次を見ることにしよう。「原価計算基準の設定について」と題する序文に続く本文は、以下の 5 章からなる。

第 1 章	原価計算の目的と原価計算の一般的基準 (1~6)
第 2 章	実際原価の計算 (5 節、7~39)
第 3 章	標準原価の計算 (40~43)
第 4 章	原価差異の算定および分析 (44~46)
第 5 章	原価差異の会計処理 (47)

章のなかに節の区分のあるのは第 2 章だけで、この章には 5 節が設けられている。目次を見て注意すべきは、全体を通して各項目に通し番号が付されていることである。上記の目次の各章の題名のあとに記した数字は、その章内の項目の通し番号である。この通し番号制は、「基準」を論ずる上で甚だ便利である。

さて、冒頭の「序文」は「基準」の基本的性格を理解する上で極めて重要であるが、これについては後述することにして、ここではまず本文から見ていくことにする。

第 1 章の 1 の「原価計算の目的」では、広義の原価計算すなわち原価計算一般の目的として 5 項目があげられる。そのうちの第 2 項目「価格計算に必要な原価資料を提供すること。」について一言しておこう。「仮案」にはなかったこの価格計算目的<sup>注 4)</sup>が「基準」にとり入れられた事情については、

筆者は最近になって防衛省の人<sup>注5)</sup>などから質問を受けているので、それに対する筆者の考えを記すと、中西は「仮案」以後に日本生産性本部において適正利益計算基準の研究<sup>注6)</sup>を精力的にはじめているので、その影響とみてよいのではないかと思っている。価格計算目的は、戦時中の「企画院要綱」から戦後の「物価庁要綱」に至るまでの公的な原価計算制度の第1目的であるから、これを原価計算一般の目的に加えることは至極当然といわなければならない。

なお、市場で取引される製品の価格決定においても原価資料は重要となる。例えば、止むを得ず値下げをするが、変動原価だけは回収したいと思うならば、変動原価が価格決定にとって重要な資料となるのである。

第1章の2の「原価計算制度」は「基準」のなかでも特に重要なので、その主要部分を引用することにしたい。

## 「2 原価計算制度

この基準において原価計算とは、制度としての原価計算をいう。原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。

かかるものとしての原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行われる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にほかならない。」

以上に続いて、原価計算制度は大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類することができるとして、両者につい

てそれぞれ次のように規定する。

「実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。原価管理上必要がある場合には、実際原価計算制度においても必要な原価の標準を勘定組織のわく外において設定し、これと実際との差異を分析し、報告することがある。

標準原価計算制度は、製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である。」

このあと、両制度の選択適用に関して、ならびに、特殊な原価調査は制度としての原価計算の範囲外に属し、この基準には含めないことが論じられる。

以上に紹介した第1章の2は、実に明快で一見平凡に感じられるかもしれないが、ここまで到達する苦労は並大抵ではなかったはずである。それは、何度も失敗を繰り返したあげく、漸く登頂に成功した登山にも譬えられるのではなからうか。

## 6. 原価の費目別計算

第2章 実際原価の計算は「基準」の大半を占める重要な章だが、その中で特に注目したいのは第2節 原価の費目別計算である。わが国原価計算制度の歴史を顧みて、

費目別計算という用語が用いられたことはこれ迄なかった。内容はやや異なるが、費目別計算に見合う従来の用語は、要素別原価計算であった。「物価庁要綱」も「仮案」も、製造原価計算の第一段階を要素別原価計算と命名しているのである。それでは、従来の要素別原価計算と「基準」の費目別計算とはどう違うのであろうか。それを調べるために、第 2 節冒頭の項目 9 を引用することにしよう。

#### 「9 原価の費目別計算

原価の費目別計算とは、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続をいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である」

これによると、原価要素とは、費目別に分類する以前の原価の構成要素ということになるであろう。例えば、製鉄業では鉄鉱石や石炭を輸入し、溶鉱炉や圧延機等の設備を人力、電力を使って操作して鋼板や鋼材等の製品を製造する。そのさい、消費した鉄鉱石や石炭については材料費、溶鉱炉や圧延機については減価償却費、人力については賃金、電力については電力料といった費用が発生する。そして、これらの費用が原価の構成要素すなわち原価要素となるのである。それでは、これらの原価要素は費目別計算においてどのように分類されるのであろうか。その分類法は、項目 10 において詳細に示される。

#### 「10 費目別計算における原価要素の分類

費目別計算においては、原価要素を、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じ機能別分類を加味して、たと

えば次のように分類する。

#### 直接費

- 直接材料費
  - 主要材料費（原料費）
  - 買入部品費
- 直接労務費
- 直接賃金
- 直接経費
  - 外注加工賃

#### 間接費

- 間接材料費
  - 補助材料費
  - 工場消耗品費
  - 消耗工具器具備品費
- 間接労務費
  - 間接作業賃金
  - 間接工賃金
  - 手待賃金
  - 休業賃金
  - 給料
    - 従業員賞与手当
    - 退職給与引当金繰入額
  - 福利費
- 間接経費
  - 福利施設負担額
  - 厚生費
  - 減価償却費
  - 賃借料
  - 保険料
  - 修繕料
  - 電力料

（以下、8 費目省略）

上記の分類法によると、前述の製鉄業の例では、鉄鉱石の材料費は直接材料費のなかの主要材料費に、石炭は間接材料費のなかの補助材料費に、人力に対する賃金は作

業の内容によって直接労務費のなかの直接賃金もしくは間接労務費のなかの間接作業賃金等に、さらに設備の減価償却費と電力に対する電力料とは経費のなかの各該当費目にそれぞれ分類されることになるのである。

こうして分類された各費目については、一定期間における発生額が計算されなければならない。その計算法は、11の材料費計算、12の労務費計算、13の経費計算において指示される場所となっている。

参考までに「物価庁要綱」の要素別原価計算の分類規定を見ると、「要素別原価計算においては、製造原価はこれを材料費、労務費及び経費に分類する」としたあと、それぞれについて概ね次のように分類すると規定するのである。

#### 材料費

- 1 主要材料費（主要原料費）
- 2 部分品費
- 3 補助材料費
- 4 消耗工具器具備品費

#### 労務費

- 1 賃金
- 2 給料
- 3 雑給
- 4 従業員賞与手当

#### 経費

- 1 福利費
- 2 不動産賃借料
- 3 動産賃借料
- 4 特許権使用料
- 5 保険料
- 6 支払修繕料
- 7 支払電力料  
(中略)
- 18 減価償却費

以上に紹介した「物価庁要綱」の分類法と比較するとき、「基準」の分類法が一層豊富な原価情報を提供するであろうことは、容易に理解できることである。また、「基準」が要素別計算としないで費目別計算と命名した理由も、理解できるのではなからうか。そもそも材料費、労務費、経費は、原価要素というよりは費目と呼ぶにふさわしいものなのである。

「基準」によれば、費目別計算は一定期間について行われることになるが、この一定期間とは何であろうか。「物価庁要綱」は第1章第4において、原則として「原価計算の期間は、1月とする」と規定しているが、「基準」は、原価計算期間について特に規定を設けてはいない。しかし、1ヶ月をもって原価計算期間とするのは定着した慣行であろうから、費目別計算の期間も1ヶ月とみるのが妥当であろう。しかし、3ヶ月、半年、さらには1年を期間とする費目別計算があっても良いはずである。

費目別計算について、いま一つ考慮すべきは、計算の対象となる経営組織の単位である。これについては、部門別計算の対象となる各種の部門を総括する一つの工場全体と考えるべきであろう。一つの工場全体の月別の費目別計算は、その工場の管理責任を負う工場長に対して貴重な原価情報を提供するはずである。なお、工場が複数ある場合、複数工場を単位とする費目別計算があっても良いのではないか。そのような費目別計算は、複数工場の管理責任を負う立場の経営者にとって重要となるであろう。

原価の費目別計算は、「基準」の述べるように「財務会計における費用計算」でもある。従って、費目別計算については、財務

会計からの考慮も必要となると思われる。

これまで詳しく考察した原価の費目別計算に続き、「基準」は、原価の部門別計算、原価の製品別計算、販売費および一般管理費の計算の諸節を規定して第 2 章を結んでいる。それ以後、第 3 章の標準原価の計算をはじめ第 4 章、第 5 章と続くが、それらについてはここでは取り上げないこととする。

## 7. 「基準」の基本的性格

「基準」の基本的性格については、従来「基準」を「企業会計原則」のサブシステムとする考え方が支配的であった。しかし、そう断定するのは「基準」の正しい理解とは言い難い。サブシステムの側面のほかに、「基準」は管理会計的側面を濃厚に有するからである。このことは、以下に引用する「基準」の序文からも明らかであると言えよう。

「企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、これを経営管理者に提供し、もって業務計画および原価管理に役立つことが必要とされている。したがって、原価計算制度は、各企業がそれに対して期待する役立ちの程度において重点の相違はあるが、いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行われるものであることを要する。ここに原価計算に対して提起される諸目的を調整し、原価計算を制度化するために、実践規範としての原価計算基準が設定される必要

がある。」

上記の引用文の主意は、これを次のように言い換えて理解することができるであろう。原価計算制度の目的には、財務会計目的と管理会計目的の二つがある。両者に対する重点の置き方には企業によって違いがあるであろうが、しかし「基準」は、これら二つの目的に十分役立つように配慮して制定された実践規範なのである。

なお、筆者は同じ趣旨のことを早い時期に別の形で述べているので、参考までにそれを再録して締め括りとしてたい。

「企業会計原則」をはじめとして、大蔵省企業会計審議会から発表された数多くの会計ルールに関する報告書のなかで、「原価計算基準」は、ひとり特別の地位を占めている。すなわち、「基準」は管理会計的色彩を濃厚に有するという点で、他に類をみない存在なのである。それは、「企業会計原則」の要求する真実の原価を算定するための財務会計的基準であるだけでなく、製造業における原価管理や予算統制等に必要な原価資料提供のための管理会計的基準でもある。

つまり、「基準」は財務会計的側面と管理会計的側面という二つの面を併せもっており、しかもこれら両側面は「基準」において対等であると考えられる。従って、「基準」は単なる「企業会計原則」の下位ルールではなく、「企業会計原則」に欠落した管理会計原則を事情の許すかぎりとり入れた、独自の実践規範といわなければならない<sup>注7)</sup>。

## あとがき

本稿を執筆しながら強く感じたことは、第4部会長 中西寅雄の強靱な執念である。大蔵省企業会計審議会という制約の多い会議体において、管理会計的色彩の濃い草案は次つぎと撤回を余儀なくされたが、中西は少しもへこたれることなく深く考えに考えて、ついに上記のような管理会計的側面を持つ「基準」の制定に成功したのであった。なかなか余人の真似できることではない。

中西についていま一つ述べておきたいのは、彼は「基準」にこだわって、後のちあれば自分が作ったのだというような自慢話を一切しなかったことである。「基準」が社会に受け入れられたことを見届けたあとは、中西の学問的関心は速やかに新しい次の問題へと移っていったのである。一つの問題が解決すれば、気持ちを早く切り替えて新しい問題へと前進するのが、中西の流儀であった。その点でも彼は、得難い見習うべき学者であった。

最後に、「基準」の今後について一言しておこう。「基準」は制定以来まさに半世紀を経過しようとしており、老齢化して時代に合わない点も少なからず見受けられるので、このあたりで見直しをすべきではないかという意見があるようである<sup>注8)</sup>。考えてみれば、「基準」が制定された当時は、戦後の疲弊した経済が漸く立ち直りをみせ、いわゆる高度成長へと向かいつつあった時期ではあるが、製造業の技術水準はなお低く、コンピューターはなく、製造業を取り巻く日本経済の規模は今日とは比較にならぬほど小さかった。「基準」はそうした環境のもと

に成立したのであるから、21世紀の今日、それが古めかしく見えるのは止むをえないことであり、これを手直ししようとする動きがあるのも理解できないことではない。

しかし、その場合くれぐれも注意しなければならないのは、「基準」はこれまで長いこと大学の教材として、また公認会計士試験用の参考文献として重視されてきたことにより、その規定するところは社会に衆知され、尊重されてきたことである。換言すれば、「基準」は、緩やかな実践規範としてこれまでよく機能してきたという大きな実績を持っているのである。不用意に「基準」を手直ししようとするれば、社会に無用の混乱を招きかねない。

それではどうすればよいのであろうか。その対策として提案したいのは、「基準」そのものを手直しするのではなく、「基準」を杓子定規に読むことは避け、なるべく新しい解釈を加えながら幅を持たせて読むことによって、「基準」の現代化を図るという方法である。法律では条文の解釈を新しくすることによってその活性化が図られるが、同じことは、「基準」についても言えるのではなかろうか。

すでに述べたように、審議会では当初、原価計算については会計原則や監査基準と同じレベルで基準を設定することは不可能ではないか、との意見があった。その背後には、製造活動の内容は実にさまざまで、これに対して一律に原価計算のルールを適用することは無理ではないかとの懸念があったはずである。そうした懸念を承知の上で制定された「基準」の運用の仕方が、会計原則や監査基準と異なるのは当然といえよう。「基準」は緩やかな実践規範であり、

本来可能な限り弾力的に運用されるべきものである。

(注記)

注 1) 「基準」に関する筆者の主要な論文は以下のとおりである。

1. “「原価計算基準」の解明”, 『原価計算研究』, Vol. 23, No. 2, 日本原価計算研究会, 1999. 3.
2. “「原価計算基準」とその周辺”, 『私の学問遍歴』, 第 4 章, 森山書店, 2002.
3. “わが国原価計算制度の変遷(後編)”, 『LEC 会計大学院紀要』, 第 6 号, 2009. 12.

注 2) 『私の学問遍歴』, pp. 122-129.

注 3) “わが国原価計算制度の変遷(後編)”, pp. 12-15.

注 4) これは筆者の想像だが、「仮案」において価格計算目的が示されなかったのは、当時はまだ、戦時中の政府調弁価格算定目的に対する拒否反応が多少とも残っていたからではなかろうか。

注 5) 筆者は 2010 年 10 月に防衛省装備施設本部において、また同年 11 月には航空自衛隊入間基地において「基準」について講演を行ったが、そのいずれにおいても価格計算目的について質問が出された。

注 6) この研究成果は、下記の書物として刊行されている。

日本生産性本部・中小企業原価計算委員会, 『適正利益計算基準』, 日本生産性本部, 1964.

なお、中西は本書の序文を執筆している。

注 7) “「原価計算基準」の解明” p. 1.

注 8) 「基準」の手直しに関しては、“特集・原価計算基準から原価・収益計算基準へ”, 『会計』, 第 181 巻, 第 2 号, 森山書店 2012. 2 を参照した。