

# 「原価計算基準」における費目別計算の意義と 解釈上の留意点

山本 宣明

## I はじめに

現行の「原価計算基準」で示されている原価計算の第1段階とされる費目別計算は、「原価計算基準(仮案)」の段階では要素別原価計算と称されていた。「原価計算基準(仮案)」と「原価計算基準」の間では、全体として経営管理的な役立ちや啓蒙的側面が大きく後退したことが目立つ。ところが細部に目を向けると、「原価計算基準」には座長であった中西寅雄の思考の発展が認められる箇所がある。一連の諸井の研究(諸井 1999, 2002, 2009b, 2012, 2013d, 2013e)では、繰り返し費目別計算の創出が極めて重要な意味を持っていることが指摘されている。費目別計算の創出は中西部会長が「原価計算基準(仮案)」から「原価計算基準」へ至る過程で最も力を注がれた箇所とされており、「中西部会長自身の深い思索から導かれた改良」(諸井, 2002, p. 150)の中で最も注目すべき点である。

諸井(2002)によれば、「原価計算基準」第二章第二節十の「費目別計算における原価要素の分類」は、「原価計算基準」が「標榜する原価計算制度が財務会計目的にも、管理会計目的にもともに役立つための不可欠の条件を示すもの」(諸井, 2002, p. 150)である。そして、「原価計算基準(仮案)」のままであったとしたなら、「原価要素の分類は、物価庁の要綱における分類と同じになったと思われる」(諸井, 2002, p. 150)

とされている。費目別計算における原価要素の分類が、何故に財務会計目的と管理会計目的の両方で役立つために不可欠の条件と考えられるのか。また、物価庁の要綱と同じ分類となってしまうことがどのような欠点を持つことになるかと危惧されたのか。本論文は費目別計算の意義を明確にした上で、現在及び未来において費目別計算をどのように解釈していくことが望まれるか留意点を検討する。

以下、本論文は次のように構成される。

最初に現行の「原価計算基準」における原価要素の位置づけに注目して費目別計算の機能を明確にする。次に、要素別原価計算から費目別計算への変化の意義を明らかにした上で、その結果どういう影響が生じたかを整理する。そして、費目別計算が創出された背景を幾つかの文献と中西寅雄自身による原価要素に関する論文を通じて検討する。最後に費目別計算の解釈上の留意点を提示する。

## II 「原価計算基準」における原価要素の位置づけと費目別計算の機能

現行の「原価計算基準」で費目別計算は、第二章第二節九において「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」と定義されている。厳密に言えば、費目別計算の定義は「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」であり、その結果としてもたらされる費目別計算の第二大機能が財務会計との関係と原価計算の第一次の計算段階である。すなわち、原価要素と費目別での分類測定との関連に費目別計算の意義がある。

## 1. 「原価計算基準」における原価要素の位置づけ

「原価計算基準」において原価要素という表現は多用されている。そして、原価要素は「原価計算基準」全体を支える用語として使用されている。しかしながら、原価要素がどのようなものかということは、「原価計算基準」の中では定義されていない。

「原価計算基準」第二章第一節八の「製造原価要素の分類基準」では、「原価要素は、製造原価要素と販売費及び一般管理費の要素に分類する」と示されており、原価要素は製造活動だけでなく販売・管理活動も含むことが分かる。加えて、費目別計算だけでなく、原価計算の第二次段階である部門別計算や第三次段階である製品別計算、販売費及び一般管理費の計算でも定義部分で原価要素は登場する（「原価計算基準」一五、一九、三七参照）。費目別計算に即して見てみると、一〇「費目別計算における原価要素の分類」において、「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、さらに必要に応じて機能別分類を加味して、たとえば次のように分類する」として例示が列挙されている。ともすると、費目別計算の具体的な展開が例示列挙されている方に目が向きがちであるが、費目別計算を支える根底に原価要素が存在するという認識が重要である。

ここで注意したいのは、原価要素は材料費や労務費、経費のことを指すのではないかという点である。「原価計算基準」一〇の費目別計算の定義で示されている通り、材料費や労務費、経費は原価要素を形態別に分類したものである。「原価計算基準」八（一）では、「形態別分類とは、財務会計における費用の発生を基礎とする分類、すなわち原価発生形態による分類であり、原価要素は、この分類基準によってこれを材料費、労務費、および経費に属する各費目に分類する」とされている。したがって、「原価計算基準」における原価要素の位置づけは費目別計算の前提だと言える。同時に部門別計算や製品別計算の前提とも言える。更に「原価計算基準」六（二）6の直接費と間接費、固定費と変動費、管理可能費と管理不能費の記述を踏まえると、原価要素は「原価計算基準」において、あらゆる原価計算の前提に位置づけられていることが分かる。

## 2. 費目別計算の機能

原価要素を原則として形態別分類で集計することで構成される費目別計算は、「原価計算基準」一〇にある通り、「直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じて機能別分類を加味」することが求められている。これは製品原価計算を適切に行うだけでなく、原価管理を有効ならしめることが意図されている。換言すると、適切な製品別計算を成立させると共に、適切な部門別計算を遂行する土台とすることが意図されている。必要に応じて機能別分類を加味することは、部門別計算との関係が念頭に置かれており、そうだとすると「原価計算基準」一八「部門別計算の手続」の（一）で「各部門に集計された原価要素は、必要ある場合には、これを変動費と固定費又は管理可能費と管理不能費とに区分する」ことに繋がってくる。

一連の連係は、「原価計算基準」六「原価計算の一般的基準」の(二)「原価管理に役立つために」で、原価管理を有効ならしめるために必要とされる原価要素の区分を網羅することを意味する。すなわち、「原価計算基準」で期待されている費目別計算の機能は、①財務会計との連係は勿論のこと、②正確な製品原価計算と有効な原価管理の基礎になるものだと推察される。

### Ⅲ 要素別原価計算から費目別計算への進化とその影響

「原価計算基準」の下地となった「原価計算基準(仮案)」で費目別計算に代わる存在と目されるのは、要素別原価計算である。諸井(2013e)によれば、要素別原価計算は後述する物価庁の要綱と同様であり、戦争末期の「改正要綱」<sup>(1)</sup>で用いられた費目別原価計算とも同じと考えて良い。

要素別原価計算は、「原価計算基準」で費目別計算が第二章第二節に配置されているのと同様に、「原価計算基準(仮案)」の第二章第二節に配置されている。そして、「原価計算基準(仮案)」で要素別原価計算は次のように定義されている。

要素別原価計算とは、原価要素を、その発生の形態に従い、必要ある場合には、これに機能別分類を加味して分類測定することをいい、原価計算における第一次の計算手続である。(「原価計算基準(仮案)」九)

#### 1. 要素別原価計算と費目別計算の違い

要素別原価計算を「原価計算基準」の費目別計算の定義と比較すると、直接費と間接費の区分が示されていないことや、財務会計との連係が謳われていないことなど、

期待される役割が少なくとも相対的に不明確であることが指摘できる。また、名称が要素別原価計算となっていること自体が目される。原価要素の集合体ないし総括ということから要素別原価計算という名称が付されていると思われるが、あくまで重点は原価要素別に把握することにある。それは、「原価計算基準(仮案)」七の「実際原価の計算手続」が次のように規定されていることから分かる。

実際原価の計算においては、原則として、実際の製造原価をまずその発生の形態に従って要素別に計算し、次いで、原価部門別に計算し、最後に製品別に集計するものとする。販売費及び一般管理費は、原則として、その実際原価をまず発生の形態に従って要素別に計算し、次いで、機能別に計算し、更に必要に応じ、販売品種別、販売地域別等に集計するものとする。(「原価計算基準(仮案)」七)

先の要素別原価計算の定義と合わせて考えると、形態別分類を基礎に原価要素別に計算することが要素別原価計算の意図だと理解される。更に言えば、要素別原価計算は原価要素の集合と形態別分類を一体的に考えていたのだと推測される。対して「原価計算基準」は費目別計算で形態別分類と原価要素の集合を峻別し、先述の通り原価要素を全ての原価計算の前提に切り替えた。そして、財務会計上の費用分類に直接費と間接費の区分を設けることで正確な製品原価計算を可能ならしめると共に、適宜、機能別分類を加味することで原価管理を適切に遂行できる仕組みに整備した。これは、原価要素の形態別把握という趣旨を引き継ぎつつも、原価要素を財務会計及び原価計算の第二次段階と第三次段階との連係をす

る限りで分類し把握するという規範の明確化を図ったものと考えられる。

## 2. 費目別計算の革新性

管理会計と財務会計の有機的な結合を図る必要性は「原価計算基準（仮案）」でも強く意識されていた。そのことが表明されていると思われるのが、「原価計算基準（仮案）」六（一）の「財務会計と原価計算」の次のような記述である。

### 六 原価計算の一般的基準

（中略）

#### （一） 財務会計と原価計算

3 財務会計における勘定組織には、原価計算に関する細分記録を統括する諸勘定を設け、これによって原価計算と財務会計とが勘定組織的にも結合しなければならない。

上記のような問題意識が、それまでの要素別原価計算を費目別計算へと進化させたと見ることができる。上記に対応する部分は「原価計算基準」六「原価計算の一般的基準」（一）四で、「原価計算は、財務会計機構と有機的に結合して行われるものとする。このために勘定組織には、原価に関する細分記録を統括する諸勘定を設ける」と記されている。

結果から見ると、既述のように理論上の変化のポイントは原価要素と形態別分類の峻別にある。そのような理論上の変化なし明確化（原価要素と形態別分類の関係の明確化）をもたらすことになった具体的な構想の元は、「財務会計における勘定組織」に「原価計算に関する細分記録を統括する諸勘定を設け」ることだったと推測される。その後「原価計算と財務会計とが勘定組織的にも結合しなければならない」とされていることは、字義通り原価計算と財務会

計の結合であるが、管理会計が求める制度としての原価計算、換言すると内部計算としての原価計算と財務会計とが勘定組織で明確に結合されなければならないという問題意識が持たれていたのだと考えられる。

しかしながら、結合を謳うだけでは「原価計算基準」としては不十分である。単に勘定組織的に繋げれば良いということではないからである。そこで「原価計算基準」では、自然に費目別計算が総括的機能を発揮できるよう勘定組織の作り方を整備したと推測される。勘定組織の作り方は費目別計算の定義通り、直接費と間接費に分けることで正確な製品別計算ができるようにすると共に、原価管理の必要に応じて機能別分類を加味するということである。更に、先に言及した「原価計算基準」一八「部門別計算の手続」の（一）で「各部門に集計された原価要素は、必要ある場合には、これを変動費と固定費又は管理可能費と管理不能費とに区分する」という箇所は、多面的に原価情報を利用できるように、「原価計算基準」として各種原価概念の配置を整備していると解釈できる。

振り返って「原価計算基準（仮案）」九の要素別原価計算を見てみると、本節の最初で紹介した定義の後に材料費計算、労務費計算、経費計算の具体的説明が配置されている。そこには部門別計算や製品別計算との有機的な結合ということは示されていない。原価計算の第一次段階と第二次段階、第三次段階をどう論理的に結合するかは不明である。「原価計算基準（仮案）」を読む限りでは、各段階の原価計算及び財務会計との有機的な結合を図ることは難しかったと思われる。つまり、一見すると要素別計算と費目別計算は名称だけが変更されたように見えるが、その実は全く異なる計算段階の創出だったと言える。そして費目別計算の革新性は、財務会計と多面的な原価情

報の利用を含む各種原価計算の論理的・体系的な一体化をもたらす土台となったことにあると考えられる。

### 3. 費目別計算の創出が与えた影響

費目別計算の創出は「原価計算基準」の最終的な完成過程で極めて重大な影響を与えたと思われる。1 つはポジティブな意味で、いま 1 つはネガティブな意味である。

ポジティブな影響は何よりも財務会計と管理会計の有機的な結合が理論上完成したことによる。結果もたらされた果実は豊かなものとなった（諸井 2012）。目に見える形では、「原価計算基準」第二章第二節一〇の「費目別計算における原価要素の分類」の例示列举が正にそれに当たる。ここまでに論じてきたことを踏まえると、この例示列举は「原価計算基準」の最も肝になっている部分と言って差し支えない。例示列举があることで、部門別計算と製品別計算を適切に行う基礎となる費目別計算の具体的かつ普遍的なイメージが共有できるようになった。財務会計と管理会計を有機的に結合する制度としての原価計算が理論的に完成したからこそ示せる体系性のある例示列举だと言える。

費目別計算は、費目別という財務会計上の勘定組織を起点として、原価計算の第二次段階と第三次段階との勘定組織の係をどう図るべきかという実践規範を打ち立てた。このことによって、制度としての原価計算として実際原価計算と標準原価計算が機能することに繋がっている点も重要である。逆に言えば、費目別計算が無ければ、財務会計機構と結びついて機能する実際原価計算制度も標準原価計算制度もない。費目別計算の創出は「原価計算基準」が企図した役割を果たす上で、最大の鍵概念の創出だったと言える。

他方、ネガティブな影響としては、販売

費及び一般管理費で「原価計算基準」が意図することとは異なる形で費目別計算が徹底されたことが挙げられる。「原価計算基準（仮案）」では、今日でも極めて独創的な販売費及び一般管理費の原価計算が示されていた。具体的には、前出の「原価計算基準（仮案）」七「実際原価の計算手続」にある通りであり、製造原価計算と同様に販売費及び一般管理費も 3 段階の原価計算を行うことが基本的に構想されていた<sup>(2)</sup>。ところが、「原価計算基準」では販売費及び一般管理費は、あくまで費目別の計算であることが徹底された。これは財務会計からの要請と推測されるが、先に示した「原価計算基準」三七で形態別分類、機能別分類、直接費と間接費、固定費と変動費、管理可能費と管理不能費の区分が残ったことは残滓だと言える。そして、その残滓は「原価計算基準」の現代的解釈を行う上で重要な箇所である。

## IV 費目別計算が創出された背景の検討

費目別計算の前身である要素別原価計算が直接参考にしたと思われるのが、はじめに引用紹介した物価庁の要綱である。正式には、「製造工業原価計算要綱」である（以下、「物価庁要綱」）。

「物価庁要綱」が公布されたのは昭和 23 年（1948 年）であり、当時は「企業会計原則」も成立していなかった。そして、「物価庁要綱」の主要な目的は「適正な価格の決定であり、いま 1 つは経営能率の増進」（諸井，2012，p. 2）であった。「物価庁要綱」が必要とされたのは、当時の激しいインフレ対策を行うためだったと思われる。前述の通り「物価庁要綱」は戦争末期の「改正要綱」の戦後版であり、その元になったの

は「企画院要綱」である(諸井, 2013)。「企画院要綱」は昭和 17 年(1942 年)4 月に正式に公布された企画院による「製造工業原価計算要綱」を指している(諸井, 2013c)。更に遡れば、「企画院要綱」が公布される契機の一つとなったと考えられる陸軍の「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」(以下、「陸軍要綱」)がある<sup>(3)</sup>。これら「陸軍要綱」、「企画院要綱」、「改正要綱」の策定で中西寅雄は中心的な役割を果たしていた(諸井, 2013a, 2013c)。様々な違いや重点の違いがありつつも、何れも戦時中の原価計算制度であり、主要な目的は適正な価格の決定にあった。また、それを支える経営能率の増進に主要な関心が持たれていた。

これに対し、「原価計算基準」の策定に当たっては、それまでとは次元を異にする制度としての原価計算が企図された。財務会計との関係だけでなく、原価管理と経営計画への役立ちを同時に達成する原価計算制度が構想された。すなわち、要素別原価計算から費目別計算への進化の背景としては、何より原価計算制度の目的の違いが大きいことが指摘できる。

「原価計算基準」策定の過程で持たれていた問題意識の中心は、如何に管理会計的な原価計算制度を構想し財務会計機構と結合するかというものだったと思われる。その為の技術的な焦点の一つが要素別原価計算であり、原価要素及び各種原価概念の配置(組み合わせ)問題だったと推測される。例えば昭和 28 年(1953 年)という「原価計算基準(仮案)」より前の「原価計算基準及び手続き要綱案」が示される直前のタイミングで公表されている太田哲三による「原価要素と原単位」(太田 1953)では、原価計算制度の普及が顕著であることが述べられる一方で、原価計算制度が経営管理への利用に繋がっていないとして、原価要素の意味と原単位のとり方を検討している。

そして、結論として「原価要素及び原単位の意味を形態別分類として余りに厳格に適用することをやめて、原価管理の点から、また製品原価の分析を合理的ならしめるように改めることが適当ではないかと思う」(太田 1953, p. 632)との主張が述べられている。

次に「原価計算基準(仮案)」に向けた検討が開始されていた中で開催された昭和 29 年の日本会計研究学会第 13 回全国大会の円卓討論で、中西寅雄は「財務会計との関連においては三分類主義は受け入れなければならないが、更に他の目的のために再分類する必要が生ずる」(中西ほか 1954, p. 560)との見解を述べている。この円卓討論の後半は座長である中西寅雄に意見が求められ、その意見に対して議論が展開されるという異例の状況が見られる。更に「原価計算基準(仮案)」が提示される前年に開催されている昭和 31 年の日本会計研究学会第 15 回全国大会では、鍋島達が「原価の分類における問題点」と題して報告を行っている(鍋島 1956)。鍋島報告の内容は後述する中西(1958)に通じるものであり、「原価計算基準(仮案)」には反映されなかったものの、既に費目別計算の創出に至る考えが昭和 30 年前後に萌芽していたことが窺われる。

しかしながら、結果的に費目別計算の創出には「原価計算基準(仮案)」から「原価計算基準」に至る 5 年半という期間を要した。その中心にあったのは、以下で検討する中西(1958)の考えだと思われる。要素別原価計算から費目別計算に進化する為に何が考えられたのか。中西寅雄自身の原価要素に関する論文を通じて検討する。

## 1. 中西(1958)「原価要素の分類について」の問題意識

中西(1958)「原価要素の分類について」

は、費目別計算に言及されている諸井(1999, 2002, 2009b)の研究で重要な論文として何度か紹介されている。その中心となっている問題意識は次の部分である。

今日における原価計算制度の課題は、原価計算と一般会計とを有機的に結合し、これによって、原価計算を企業会計機構に組入れること、ならびに原価計算における原価管理ならびに計画設定的職能、すなわち、管理会計的職能を重視して、一般会計、予算統制、原価計算を、一つの統一的な計算制度に組織化することである。

原価計算制度における原価の本質、ならびにその構成要素たる原価要素の分類も、かかる観点から考察さるべきであり、本論は、かかる観点において、従来問題となりきたった原価要素分類の問題を再検討せんとするものである。

(中西, 1958, pp. 17-18)

すなわち、中西寅雄は財務会計と予算統制、原価計算を「一つの統一的な計算制度に組織化」するために、原価要素の分類を再検討する必要があるとしている。ここでいう再検討が、原価要素の分類を1つの計算制度に組織化する為であることに注目する必要がある。

## 2. 原価要素の分類基準の組織化に向けた基礎的考察

中西(1958)では先ず「原価と費用」の相違について考察を行い、財務費用などを除いて損益計算上の費用が原価計算上の原価を構成することを明確にしている。そして、続けて中西(1958)は「原価計算基準」第二章第一節「製造原価要素の分類」でも示されている5つの原価要素の分類基準を同様に示し、全体として組織化するために

それぞれの位置づけを検討している。結果、①形態別分類が原価計算と財務会計の関連で重要であること、②機能別分類が原価管理で重要であること、③製品との関連における分類が個別原価計算と総合原価計算の双方で重要であること、④操業度との関連における分類が原価管理と利益計画の設定で重要であること、⑤原価の管理可能性にもとづく分類が原価管理で重要であるとする。

それぞれの位置づけを行った上で、中西(1958)は①形態別分類、②機能別分類、③製品との関連における分類が基本的な分類であるとして、「これらの分類は、原価計算における原価の分類総括の過程にとり入れられ、勘定体系に表現されねばならない」(中西, 1958, p. 26)とした。その一方で、④操業度との関連における分類と⑤原価の管理可能性にもとづく分類は必ずしも勘定体系に組み入れる必要はないとした。

①②③が「原価の分類総括の過程にとり入れられ、勘定体系に表現されねばならない」(中西, 1958, p. 26)とされた部分は、費目別計算の創出という点で極めて重要な記述である。先述の「原価計算基準(仮案)」六(一)の「財務会計と原価計算」と合わせて考えると、中西(1958)でも同様の構想が持たれており、より理論的な基礎的考察をここで行っていると見ることができる。

## 3. 原価計算の体系に沿った原価要素の分類の配置

基本的な原価要素の分類基準を明確にしたところで、中西(1958)は原価計算の体系に沿う形で原価要素の分類を配置することを行う。具体的には、近代的な原価計算の体系が原価要素計算、原価部門計算、製品原価計算の3段階によって構成されていることを踏まえ、対応する基本的な原価要素の分類基準が何かという考察を行って

る。考察に当たっては、3 段階計算が製品原価計算を適切に遂行するための過程であると同時に、各段階が「独自の職能をもつものとして理解されるべき」（中西，1958，p. 27）という考え方を採用している。中西（1958）では、前者を（原価）「計算の目的上の観点」（中西，1958，p. 27）、後者を（原価）「計算組織上の観点」（中西，1958，p. 27）としている。

結論を言えば、原価要素計算には基本的に①形態別分類、原価部門計算には②機能別分類、製品原価計算には③製品との関連における分類が対応する。原価部門計算と製品原価計算に関しては、これ以上の議論は必要ない。しかしながら、原価要素計算と①形態別分類の対応については中西（1958）でかなりの紙幅が割かれており（pp. 26-31）、基本は形態別分類としつつも機能別分類と製品との関連における分類が入れ子構造になる説明が為されている。

中西（1958）によれば、原価要素計算は「計算の目的上の観点」からすると「経営の一定期間についての原価を種類別に分類測定する計算」（中西，1958，p. 27）と位置づけられ、それは単に原価を種類別に分類測定するだけでなく、「予算との関連において、原価を予算統制的に管理するためにも必要」（中西，1958，pp. 27-28）とされる。また、「計算組織上の観点」からすると「一般会計における費用計算」と同時に、原価計算の第一次計算段階」（中西，1958，p. 27）と位置づけられる。すなわち、原価要素計算は「一般会計と原価計算を有機的に結合する連結帯」（中西，1958，p. 27）であり、「一般会計の要請と原価計算の要請を同時にみたさねばならない」（中西，1958，p. 27）とされる。

一般会計の要請は 3 点である。1 点目は「計算の正確性」（中西，1958，p. 28）、2 点目が監査の容易性、3 点目が「簿記技術

上の観点」（中西，1958，p. 28）である。これらは基本的に形態別分類によって対応可能である。これに対し原価計算の要請は 2 点である。1 点目は「計算技術上の要請」であり、2 点目は「原価管理上の要請」である。「計算技術上の要請」とは、「原価計算の最初の計算段階として、原価部門計算および製品原価計算をもっとも適切に実行しうるように分類」（中西，1958，p. 28）されなければならないということであり、「このためには、直接費と間接費の分類は基本的」（中西，1958，p. 28）とされる。つまり、製品との関連における分類がなければならないということである。「原価管理上の要請」としては、「原価要素は機能別に分類集計され」（中西，1958，p. 28）なければならないということで、機能別分類の必要が説明されている。

これらを踏まえ、中西（1958）は原価要素計算における原価要素の分類を次のように示している。

一般的にいうならば、原価要素計算における原価要素の分類は、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費に大別し、さらに必要ある場合に、機能別分類を加味して分類することとなる。（中西，1958，p. 29）

この一文は「原価計算基準」一〇の「費目別計算における原価要素の分類」そのものである。

中西（1958）で検討された原価要素計算の内容は、最終的にそのまま「原価計算基準」の費目別計算に採用されたと考えられる。上記の通り名称以外ほぼ同様であることに加え、中西（1958）の上記の一文の後に示されている例示が「原価計算基準」の例示とほぼ同じだからである。

#### 4. 検討結果のまとめ

以上の検討から理解されるのは、要素別原価計算から費目別計算への変化が、原価計算制度として目指す目的が異なることからスタートし、原価要素の配置と組み合わせを巡って根本的な検討が重ねられた結果として生じたということである。なお、「原価計算基準」が発表された直後に著された鍋島(1963)「実際原価の分類と費目別計算」では、「原価計算基準」の大きな特徴の1つが原価要素の分類基準を全面的かつ体系的に明らかにしたことにあることが述べられている。

中西(1958)において既に理論的には費目別計算の構想は出来上がっていた。ところが、「原価計算基準(仮案)」から「原価計算基準」に至る5年半という時間が必要とされた。その理由は、恐らく要素別原価計算や原価要素計算といった従来周知されてきた名称を理論の進化に合わせて変更することに熟考が必要だったからではないかと思われる。要素別原価計算から費目別計算への変化は単なる名称変更ではない。経営管理的な役立ちや啓蒙的側面が大きく後退する中で「原価計算基準」が当初から目指した財務会計目的と管理会計目的を両立する為の理論的進化の結果だったのである。

#### V 解釈上の留意点

費目別計算が創出された根底には、中心者であった中西寅雄が目指した制度としての原価計算の理想があった。それは管財一致である<sup>(4)</sup>。管理会計的に機能する費目別計算が財務会計と一致するという姿である。管財一致という言葉こそ使っていないものの、このことは幾つもの中西寅雄の発言で明確に示されている(中西 1957, 1962a, 1962b, 1963)。そして、管財一致を達成す

る重要な手段が勘定組織の連係を確実にすることだった<sup>(5)</sup>。管理会計的に機能する費目別計算は、要素別原価計算から費目別計算への進化から考えると、総括的機能を発揮する状態であることが求められる。それは「原価計算基準」に示されている通り、①適切に製品別計算が遂行できることに加えて、②原価管理の必要に応じて機能別原価が算定できる状態である。費目別計算を解釈・適用する上では、この理解を持つことが必須である。「原価計算基準」に例示列挙されている費目別計算の勘定科目名を参考に、各費目に属性を適切に持たせることが必要である。費目別計算の革新性とポジティブな影響を徹底することが、現在及び未来においても重要であることに変わりはない。

他方、費目別計算の創出に伴うネガティブな影響は現在及び未来において積極的に修正することが求められる。具体的には、「原価計算基準」に至る過程で本来の費目別計算とは異なる形で徹底された販売費及び一般管理費の解釈は見直す必要がある。販売費及び一般管理費の財務会計への受け渡しは期間原価、費目別原価となるが、管理会計的には残滓とも言える「原価計算基準」三七の形態別分類、機能別分類、直接費と間接費、固定費と変動費、管理可能費と管理不能費の区分を製造原価計算と同様に積極的に解釈すべきである。「原価計算基準」三七(三)の「販売品種別等の区別に関連して、これを直接費と間接費とに分類する」という記述は、製品別計算を念頭に置いたものと解釈して差し支えないだろう。

先述のように、「原価計算基準」の費目別計算を創出する土台となった中西(1958)においては、財務費用などを除いて損益計算上の費用が原価計算上の原価を構成することを明確にしていた。販売費及び一般管理費も原価計算上の原価を構成すると考え

ていた。今日、原価計算の問題は製造原価だけでなく、価値連鎖全体に広がっている。このことに対応するには、「原価計算基準」における販売費及び一般管理費の費目別計算を製造原価計算と同様に解釈することが望ましい。現行の「原価計算基準」に記された各種原価概念を製造原価計算と同様に解釈することは、「原価計算基準」に定められた管財一致の理想、本来の費目別計算の姿に立ち戻ることを意味する。

### 【謝辞】

本稿は、日本原価計算研究学会 2016 年度全国大会で報告した内容を土台に加筆修正して完成した。複数の貴重なご意見を頂戴

し、ようやく本稿は完成することになった。貴重なご意見をくださった先生方に感謝する次第である。そして、何より本稿を著す直接のきっかけは本学の第 2 代研究科長を務められた諸井勝之助先生との誠に有り難い交流による。諸井先生を中心に精力的に開催された『「原価計算基準」を考える会』の会合をはじめとして、数え切れない交流によって「原価計算基準」を巡る様々なエピソードを直接拝聴できたことは、何にも代え難い宝物となった。残念ながら本稿を最終的に取りまとめている最中に諸井先生は永眠された。今後、筆者は一生をかけて学恩に報いていく決意である。

### (注記)

- (1) 「改正要綱」は後述する「企画院要綱」の改訂版であり、「昭和 18 年 10 月企画院廃止の前日に (中略) 公表された」(諸井, 2009a, p. 11)。
- (2) この点は、山本 (2015) の議論も参照されたい。
- (3) 「企画院要綱」が公布される契機となったのは、「陸軍要綱」と共に「海軍準則」(「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」) が併存したことにありと指摘されている(諸井, 2013c)。「陸軍要綱」と「海軍要綱」の前には商工省産業合理局財務管理委員会の「製造原価計算準則」が存在する(諸井, 2007, 2013a)。「陸軍要綱」と「海軍要綱」の詳細は、諸井 (2007) 及び諸井 (2013b) を参照されたい。
- (4) 諸井 (2009) によれば、中西寅雄は独自の「企業会計原則」観を有していた。「原価計算基準」は「企業会計原則」のサブシステムという側面だけでなく、管理会計の側面も有する広義の企業会計を目指した成果であると捉えられる。
- (5) 「原価計算基準」が公表された翌年の昭和 38 年に行われた座談会「原価計算基準の経営管理への適用」(中西ほか 1963) で、中西寅雄は勘定組織の関係を確実に

することが情報の信頼性を確保する重要な手段であることを最後半で主張している。これは、管財一致を信頼性あるものとする具体的な策が勘定組織の関係にかかっているという考えを表明している部分として注目できる。

### 【参考文献】

- 企業会計審議会第四部会. 1957. 「原価計算基準 (仮案)」『LEC 会計大学院紀要』(2015) (12) : 1-72.
- 太田哲三. 1953. 「原価要素と原単位」『企業会計』5(5) : 628-632.
- 中西寅雄ほか. 1954. 「原価と経営管理」(討論)『會計』66(4) : 537-565.
- 中西寅雄. 1957. 「現下における経営計算制度の課題」『経済評論』復 6(2) : 2-9.
- 中西寅雄. 1958. 「原価要素の分類について」(中西寅雄編『近代原価計算』同文館 : 17-32) .
- 中西寅雄. 1962a. 「原価計算基準総説」『産業経理』22(12) : 41-52.
- 中西寅雄. 1962b. 「原価計算基準について」『経済人』16(12) : 75-77.
- 中西寅雄. 1963. 「原価計算基準総説」(太田哲三ほか『原価計算基準詳説』同文

- 館：14-36）。
- 中西寅雄ほか. 1963. 「原価計算基準の経営管理への適用」『企業会計』15(3)：462-480.
- 鍋島達. 1956. 「原価の分類における問題点」『会計』70(3)：324-336.
- 鍋島達. 1963. 「実際原価の分類と費目別計算」『会計』83(1)：101-112.
- 諸井勝之助. 1999. 「『原価計算基準』の解明」『原価計算研究』23(2)：1-15.
- 諸井勝之助. 2002. 『私の学問遍歴』森山書店.
- 諸井勝之助. 2007. 「わが国原価計算制度の変遷（前編）」『LEC 会計大学院紀要』(3)：1-16.
- 諸井勝之助. 2009a. 「わが国原価計算制度の変遷（中編）」『LEC 会計大学院紀要』(5)：1-13.
- 諸井勝之助. 2009b. 「わが国原価計算制度の変遷（後編）」『LEC 会計大学院紀要』(6)：1-20.
- 諸井勝之助. 2012. 「『原価計算基準』制定50年」『LEC 会計大学院紀要』(10)：1-15.
- 諸井勝之助. 2013a. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(1)原価計算制度の出発点」『企業会計』65(2)：249-254.
- 諸井勝之助. 2013b. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(2)原価計算をめぐる陸軍と海軍」『企業会計』65(3)：407-414.
- 諸井勝之助. 2013c. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(3)『企画院要綱』と原価計算時代」『企業会計』65(4)：511-517.
- 諸井勝之助. 2013d. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(4)戦後における原価計算制度の動向」『企業会計』65(5)：682-688.
- 諸井勝之助. 2013e. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(5・終)『原価計算基準』はいかにして成立したか」『企業会計』65(6)：809-817.
- 山本宣明. 2015. 「『原価計算基準（仮案）』に見る中西寅雄の原価計算思想」『LEC 会計大学院紀要』(13)：1-19.