

## 原価計算基準(仮案)を読んで考えたこと

林 總

諸井教授からの呼びかけにより始められた「原価計算基準を考える会」では、毎月一回、足掛け二年もの期間にわたり議論を積み重ねた。その間、原価計算基準(以下「基準」)が、当時の最高の学者による命がけで作成された報告書だったことを諸井先生から拝聴できたことは、何にも代えがたい貴重な時間であった。

「基準」の草案作りが始まったのが昭和25年、大蔵省企業会計審議会が中間報告として「基準」発表したのは昭和37年であるから、12年もの歳月を要している。この長い期間、さまざまな議論が積み上げられ、さまざまなドラマが繰り広げられた。

そもそも「基準」を制定する必要性は何か。この点につき、諸井教授は次のように述べている。

「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、製品製造原価の真実性は保証され難く、さらには財務会計の真実性も保証され難いことになるからである。こうして、製品製造原価の真実性を保証し、さらには財務会計の真実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(LEC 会計大学院紀要 第10号)」

ここからわかるように、「基準」作りは、企業会計原則のサブシステムとしてスタートしたのである。

昭和28年、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)」が若手の学者達によりまとめられたものの、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。その後、部会長だった中西寅雄が先頭に立ち、昭和32年にまとめあげたのが「仮案」であった。そして5年後の昭和37年に「原価計算基準」が公表された。

### 「基準」と「仮案」

ここで注目すべきは「仮案」と「基準」との内容の変化である。

「仮案」はその前文で原価計算基準の性格をつぎのように記述している。

「この基準は、個々の企業が、原価計算手続を規定するに当って準拠すべき一般的指針である。従って、この基準に則り有効な原価計算手続を規定するに当っては、この基準が極めて弾力性をもつものと解し、当該企業の特有の状況に応じて、実情に即するように適用しなければならない。」

一方「基準」の記述はこうである。

「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、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。(中略)したがって、企業が、その原価計算手続を規定するに当たっては、この基準が弾力性をもつものであることの理解のもとに、この基準にのっとり、業種、経営規模その他当該企業の個々の条件に応じて、実情に即するように適用されるべきものである」

以上から明らかなように、制定の趣旨はともに「一般的指針」「実践規範」であり「弾力的に運用されるもの」である。したがって、啓蒙的な規定はなじまない。ところが「仮案」は管理会計的、啓蒙的性格が色濃く反映された内容であった。そこで、「仮案」から主として啓蒙的な部分がそぎ落とされてまとめられたのが「基準」であった。

原価計算の目的は、財務諸表作成目的と原価管理目的であるが、「基準」は企業会計原則のサブシステムとしての前者に軸足が置かれているのに対して、「仮案」は原価管理目的の色彩が濃く反映されている。注目したいのは、削られた項目の中で、原価管理はもとより財務諸表目的に関する重要な規定までが削除されている点である。そして、このことが原価計算実務の発展を遅らせてしまったのではないか、と思うのである。

## 削除された項目

とりわけ重要な削除および修正箇所を取り上げよう。

### (1) 原価管理の有効性(仮案六(二))

管理とは人の管理である。そして、会計上の原価はその発生源までさかのぼって分析で

きなくてはならない。この点について仮案は次の規定を設けていた。

「原価計算は、原価管理に役立つためには、原価発生に関する個人的責任を明らかにすることを主眼とし、単に原価の発生を計算記録するだけでなく、経営管理者のために原価を発生の原因にさかのぼって分析し、解釈説明するものでなければならない」

ところが「基準」ではこの原価管理の大原則が削除されてしまった。

### (2) 原価計算の範囲(仮案四十)

「基準」三(一)は、原価計算の範囲を次としている。

「原価は、経済価値の消費である。経営の活動は、一定の財貨を生産し販売することを目的とし、一定の財貨を作り出すために、必要な財貨すなわち経済価値を消費する過程である。原価とは、かかる経営過程における価値の消費を意味する」

つまり、製造活動のみならず販売活動(さらに一般管理活動)で生じる原価まで、その範囲に含まれる。ところが、「基準」に書かれている内容はほとんど生産活動から生じる原価であり、販売活動、一般管理活動から生じる原価については、その分類基準にとどまっている。

一方、「仮案」は販売品種別、販売地域別等の計算まで言及していた。

「機能別に分類集計された販売費及び一般管理費は、経営の必要に応じて更に販売品種別、販売地域別、得意先別、注

文高別、販売員別、販売経路別等にこれを分類集計する。この場合、特定の販売品種等に関して直接的に発生した費用は、これを直接に賦課し、間接的に発生した費用は、それぞれ適当な配賦基準によって各販売品種等へ按分計算する。適当な配賦基準とは、各費用につき各販売品種等が受ける用役の程度に応じて、各費用が各販売品種等に負担せしめられるような按分基準をいう」

「仮案」は、企業と販売チャネルと顧客を貫いたビジネスプロセス全体の原価管理と予算統制を前提とした規定であった。もし「基準」がこの規定を削っていなければ、会計実務において、ビジネスプロセス全体の原価管理意識がより浸透したはずである。

### (3) 多品種少量生産方式に対応したロット別原価計算(仮案十八、二十八)

「基準」と同様「仮案」も原価計算方式として、単純総合原価計算、等級別総合原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算をあげていた。このうち個別原価計算は製造指図書別に原価を集計する方法で、指図書と生産物とは一対一の関係になっているから、生産物そのものの原価を計算できる。総合原価計算の原価集計単位は計算期間であり、生産物とは切り離されているから、生産物そのものの原価は計算できない。したがって、生産物の個別原価を計算するには個別原価計算を採用することになる。多品種少量生産方式の場合、生産物はロット単位で作られる。したがって、製造ロット毎に発行される製造指図書別に原価を集計することで製造ロット単位の原価が計算できる。

「仮案」ではロット別原価計算について次のように書かれていた。

「一指図書に含まれる製品の個数が複数の場合には、指図書に集計された製造原価を更に製品個数で除して単位製品原価を計算する。経営における生産形態は、一方において多種個別生産、他方において大量連続生産の方式を両極として、具体的にはその中間の各種の混合形態をとるものであり、従って、製品原価計算の形態は、経営の具体的な生産方式の特質に応じて、これを適用するものとする」

さらに組み立て工程においてサブ組と本組が平行で進められる場合の取り扱いも書かれていた。

「一指図書による生産を数箇の作業に区分し、各区分作業に対して副指図書を発行するときは、製品原価は、まず副指図書ごとに計算し、更にこれを主指図書に集計する」

原価管理において、生産物の製品原価を突破口にして発生部門、そして費目まで遡れることが重要である。とりわけ多品種少量生産が進むと、ロット切り替えによる機械停止や段取作業が増加した。さらに機械稼働率は低下し、仕損率が増加し、製品原価は高くなり利益率は低下した。総合原価計算では、ロット別の製品原価は計算できず、原価管理にも使えない。こうした生産形態にはロット別原価計算がもっとも有効な方式である。

ところが、「仮案」で用意されていたロット別原価計算の規定が「基準」では削除されてしまったのである。

### (4) 原価報告(仮案五十三)

原価管理が実効性を持つには、現場責任者、中間管理者、経営者に報告される原価情報が、同一物量データに基づいていることが大前提

である。そして、一目で異常点が容易に分かること、現場の実態をリアルタイムで表現していること、的確な改善アクションに繋がることである。先進的な企業は情報技術を駆使して、こうした経営管理情報の収集を進めている。とかく複雑な原価情報の収集は、情報技術の支援がなければ叶わないと考えがちである。しかし「仮案」には、すでに同じ視点に立った原価報告の原則が書かれていた。

すなわち、

1. 原価報告は、現場管理者、中間又は部門管理者、総括経営者等各階層の経営管理者に対しその原価管理の必要と目的に応ずるようにこれを作成提供する。これがために、
  - (1) 現場管理者層に対しては、金額よりもむしろ数量、時間等の物量原価をもって具体的、且つ、詳細に報告し、上級管理者層に対しては総括的に金額数字をもって報告する。
  - (2) 現場管理者層に対しては、日々の管理に必要な原価資料を、日報、週報、旬報のごとく頻繁に報告し、上級管理者層に対しては、月報、四半期報のごとく比較的長期間にわたる報告を行う。
2. 原価報告は、現場管理者、中間又は部門管理者、総括経営者等各階層の経営管理者に対しその原価管理の必要と目的に応ずるようにこれを作成提供する。
3. 原価報告は、報告を受け取る経営管理者の権限と責任に応ずるように、その内容を管理責任の範囲に限定して、これを作成する。
4. 原価報告は、例外の原則に従い、標準を

著しく離脱した異常な事項に経営者の管理の注意を集中せしめるようにこれを作成する。

5. 原価報告は、形式的完全性よりもむしろ直截簡明を旨とし、経営管理者が容易に理解し得、これに基いて必要な改善措置をとるに要する時間と労力を、できる限り少なくするようにこれを作成する。
6. 原価報告は、経営管理者のすみやかな改善措置に役立つようにこれを迅速に作成提供する。

## 結論

確かに、啓蒙的記述は、企業会計原則のサブシステムとして登場した原価計算基準にはなじまない。

しかしながら、仮案で論じられていた啓蒙的記述の中に、重要な部分があったことは前述のとおりである。

最後に、「基準」が実務に及ぼしたマイナスの側面にも言及したい。日本の原価計算実務では、活動基準原価計算を導入した企業は先進諸国と比べてあまりに少ない。この理由は「基準」が弾力的に運用なされてこなかったこと、つまり「基準」を「規範」ではなく「原価計算のルール」として取り扱ってきたため、実務上「基準」に書かれていない方式の採用を避け、会計監査人も積極的に認めようとしてこなかったからだと考えられる。

つまり「基準」の解釈指針が存在しなかったことに原因がある。今なすべきは「基準」を改定するのではなく、21世紀の製造環境や新たな会計理論を盛り込んだ「基準」の弾力的運用解釈指針を作成することだと思うのである。