

技術論的な原価計算観の進展

—原価計算基準の位置づけ—

小林 健吾

I まえがき

LEC会計大学院の紀要の創刊号に、「企業会計—その過去と未来」と題して特集を組むことになり、筆者は原価計算を担当することになった。この特集の題名からして、わが国の原価計算の歴史を辿ることになるが、この限られた紙面で何を取り上げるか苦悩した。特に第1に、「資料によって語らしめる」ために資料を渉猟する十分な時間的余裕がないこと、第2に限られた紙面で散漫にならないためには問題の絞り込みが肝要であるが、十分な時間が無いことの二点である。

そこで第1の点に対しては、筆者の考えでは叙述の背後におき、資料による展開で具体化する叙述者の歴史的な視点をあからさまに前面に提示して、資料によってこれを裏付けるといった一般的な手法に依らざるを得ないと考えた。この方法はややもすると、囚われた先入観をもって史実に当たり、それに適合する資料を選択して叙述する失敗を侵しかねないが、時間と紙面の制約から、十分な注意を払いながらもこの方法を選ぶことにした。

次の第2の点については一応は、わが国の

「原価計算基準」を中心にして、原価計算目的の問題に限定した。

昭和37年11月に企業会計審議会から公表された「原価計算基準」は、いろいろな意味でわが国の原価計算の発展に大きな影響を与えた。そこで、この「わが国の会計学の過去と現在」という特集では、この「原価計算基準」を一つの時間的かつ発達史的なメルクマールとして置き、これを経過点として原価計算はどのような方向に展開しているかを取り上げることができる。

そこでも、歴史研究ではさらに問題を絞り、視点を明確にしないことには、資料を事実に並べるような書誌学的な論考に終わる危険が大きい。筆者も『直接原価計算文献解題』や『予算管理文献目録』を発表しており、こうした論文が無意味とは考えないが、会計のような実践的な技法の歴史研究は、それによって技法の本質の一面を明らかにすべき課題に直接に対応することにした。ここでは会計の本質認識のための理論的アプローチに対する意味で歴史的アプローチを取り上げるのがよいと考えた。

このためには、問題とする歴史的な視点が

筆者の側で明確であることが、取り上げる事実や資料の選択に先立って不可欠である。単なる事実関係を羅列するのではなく、それによって何を明らかにし、あるいは意図するかという問題意識の所在や絞り込みが重要になる。

しかし、時間的制約から、まず資料を全般的に詳細にレビューして、それから問題の絞り込みをするのではなく、従来から念頭にあった一つの問題を選んで、これについて多少粗い歴史的展望を試みることで、この特集への責任を果たすことにしたい。

II 「真実の原価」思考と 「目的依存的な原価」思考

近年の原価計算のテキスト的な書物では、原価計算の一般的定義に続いてか、あるいはその前に原価計算目的を取り上げるのが普通である。このことは原価計算が計算技術であり、技術における目的の重要性・先行性を暗黙の内に認めてきたことによると考え得る。⁽¹⁾

そこで、こうした原価計算目的の重要性に鑑み、この小論では原価計算目的の認識とそれに関連して原価思考の変遷に問題を絞って取り上げることにしたい。

ところで、この原価計算目的の認識と原価思考との関連について、筆者の歴史的な視点を明らかにしておこう。これが先に述べたところの、囚われた先入観になりかねなく、本来は資料を持ってこの視点の正当性を語らしめる必要があるところである。

原価計算で基本的な概念である原価では、どのような考え方が取られているかを、ここでは原価思考と呼ぶ。この原価思考で歴史的に最初に注目できるのは、「真実の原

価」思考である。そこでは、唯一の真実の原価、あるいは唯一の正しい原価は認識に先立って存在し、原価計算の発展はこの真実の原価を見いだすことにあるといった存在論的(ontological)な原価思考とも呼びうる考え方を、「真実の原価」思考と呼ぶことにする。この考え方は強弱の程度の差こそあれ原価計算の歴史で種々の形で現れてきた。もっとも古くは、原価計算の成立段階で実際に発生した原価を正確に算定すれば問題が終わるかのようには考えたところに見られる。間接費の配賦計算の発展に見ることができる。

この思考の対極にあるのが、「異なった目的には異なった原価を」で表現される技術論的な原価思考であり、ここではこれを「目的依存的な原価」思考と呼ぶことにしよう。といっても真実の原価思考と目的依存的な原価思考とは、単純に二者択一的な関連にあるのではなく、論理実証主義的な説明を借りれば、この二つの思考を両極として、現実(の考え方)は常にこの両端を結んだ線上のどこかにあると説明できる。

そしてこれに原価計算目的の認識が結びつくくと、真実の原価思考の端では真実の原価を算定しさえすれば、いかなる原価計算目的も有効有意義に達成されるとする、自然的な調和を予定する考え方(これを原価計算目的における「有機的調和観」と呼んでおく)が認められ、他方、「異なった目的には異なった原価を」の目的依存的な原価思考が原価計算目的と結びつく端では、多元的な原価計算目的の認識に応じて、それぞれに応じた原価計算体系を多元的に認める見方が形成されることになる。この考え方では手段は目的によって導かれる意味で技術論的論理が取られるであろう。したがって、ここでは原価計算の有機的

調和観と技術論的多元観を対応させることができる。

このように言うとしても、原価計算目的の認識も単純に有機的調和観と技術論的多元観との二者択一ではない。ここでも現実には両者を結んだ線上にあるといえる。この二つの線を縦軸と横軸に組み合わせると二次元空間的な広がりを持った説明ができる。少し前にパラダイムという呼び方で流行したこの説明も、理論的あるいは数量的に関連された二つの軸の上に、実験や調査によって得られた数量的な状況を表現するのではなくては、所詮は説明のための粗いフレームワークにとどまるので、ここではこの名称は利用しない。ともあれ、この座標軸で目的依存的原価思考と多元的原価計算目的観とを一方の側に、他方真実の原価思考と原価計算の有機的調和観を他方の側に置くと、この二次元空間上でどのような歴史が現れているかを説明できる。そして、原価計算での各種の問題をこれに位置づけてみると、一つ原価計算の発展方向が描きうるのである。

以上のように説明の場の設定から、すでに賢明な読者は、ここで取ろうとする原価計算の本質観を推察されるであろうが、これが無い歴史的アプローチは、読者をいたずらに困惑させるに終わりかねない。この本質観こそは、本来は資料を持って語らしめるところである。蛇足の嫌いがあるが、多少付言すると、われわれは時代の要求によって台頭しあるいは変遷する原価計算目的に対応して発展した原価計算こそが適切な原価計算であり、原価計算における正しさは目的適合性の意味で言いうるとする本質を想定する。したがって、ここでは我々は、古い前時代的な原価計算目的の有機的調和観と「真実の原価」思考から、

多元的な目的認識に応じた目的依存的な原価思考への発展といった方向が歴史の流れと想定するのである。そして、このように原価計算を技術論的に考える歴史観が成立するか否かを、資料によって実証するのがこの小論の課題とする。これは別に表現するならば、唯一の正しい「真実の原価」思考の後退による技術論的思考の普遍化の視点で原価計算基準の成立を捉え、それによって上述のような原価計算の本質認識を裏付けようとするのである。

III 原価計算目的の発展と 真実原価思考

この小論の対象は原価計算基準にいたるわが国での発展であるが、そのためにも原価計算の一般的なレビューが、特に戦後のわが国に大きな影響を与えたアメリカを中心として必要であろう。ここでも時間的な制約から、粗いレビューを試みる。

さて、企業の原価計算は、元来は経営者の内部的な管理目的から始まり、やがて会計帳簿と結びついて、製品原価の算定に関連して財務会計的な目的を加えて行った。A. C. リトルトンも、1889年のノートンでは原価記録は一般帳簿とは別のものとして扱われていたが、ガルクーフェルズの時期になると工場元帳が一般元帳と同一体系に組み込まれたことを指摘している。⁽²⁾ そしてこうした帳簿的な統合を通して、工場会計が一般会計の部分として位置づけられ、全体帳簿の課題である財務諸表作成目的が、工場簿記の課題としても意識されるようになる。もっともこの視点では、企業会計自体が本来は企業の自己必要からの系統的な記録に発して、それが体系的かつ一

定の社会的に共通した様式を整え、継続的に使用されるに依りて、証拠書類としてあるいは外部的な会計責任を果たす手段として認められ制度化するのであり、原価計算に限ったことではない。

ともあれ、何時、原価記録が一般の会計帳簿に結びついたかは興味ある問題ではあるが、資料を渉猟する時間的な余裕もないし、さしあたってその必要もないので以上のような展望で済ましておこう。すくなくとも、この結合によって原価記録に財務諸表での製品原価や売上原価の算定が期待され必要とされたと想定しても、大きな誤りはなかろう。ここに原価計算目的として財務諸表作成の基礎資料を提供する目的（以下、財務諸表目的と呼ぶ）が生じる基盤がある。特にアメリカ合衆国のように、会計制度の発達に公共会計士が大きな役割を果たしたところでは、原価計算目的として財務会計目的が重視されることになった。1940年ごろまでのアメリカの教科書的な原価計算の書物で、特に原価計算目的を詳説することが少なく、当然かのように工業簿記の記述を含んだ原価計算が展開されたのは、原価計算の普及期であったことに加えて、こうした状況があったといえよう。さらに渉猟が必要であるが、1923年に明確に経営管理目的を原価の統制目的としてあげたJ. ドールの *Cost Accounting* は、むしろ少ない例といえるようである。⁽³⁾

このような財務諸表目的と企業本来的な経営管理目的（時代によって経営統制目的とか、経営指導目的とか、様々に表現されてきたが、要するに企業がその自己必要に応じるために原価計算を利用する目的をこのように呼んでおこう。なお後に経営管理目的はさらに分化する。）との並立に対して、原価計算担当者あ

るいは論者はどのような原価思考によって対応しようとしていたのであろうか。

原価計算の歴史上で最も早い時期に明確にこれに言及した論者として、1906年から07年にかけてのJ. ホイットモアーの論文をあげることができる。⁽⁴⁾ かれは原価計算史上で重要なA. H. チャーチの補充率に関連して、「真のあるいは正しい原価」の概念を、製品原価には発生したすべての原価が含まれるとは限らず、事故による原価や不動産等は正しい原価に含まれるべきではないとする正常原価や標準原価につながる主張として展開した。製造間接費の配賦計算の進展を通して製品の正しい原価の算定にもつばらの関心が寄せられていたチャーチの時期には、財務諸表目的と経営管理目的との対立にふれる議論は見あたらなく、原価計算自体の発展が未熟なものと相まって、彼に代表されるように、正しい製品原価の算定を行えば、それが引いては各種の原価計算の用途に等しく有用であり得るとする有機的調和観に支配された時期であった。

このような「真実の原価」思考に対応する「異なった目的には異なった原価を」で表される「目的依存的な原価」思考では、1923年のJ. M. クラークが有名であるが⁽⁵⁾、別著で取り上げたように、クラークによって始められたものでも、また彼の主張によって一挙に行き渡ったものでもない。⁽⁶⁾ 20世紀初頭にも、周辺領域では経済学でD. F. グリーンがオーストリア学派の効用理論に関連して機会原価の概念を取り上げ、H. J. ダーベンポートは生産要素の論文で機会原価を材料費と労務費等に並んで生産原価にあげ、さらに経営の分野ではP. R. モーゼスが各種の調査の目的（今日的な用語では意思決定目的）には製品の原価に課されるのは一部の労務費だけであることを指摘するなど、

意思決定のための差額原価思考の源流とも言える主張を見いださう。そして原価計算ではホイットモアーとほぼ同じ時期の1905年に、クラークに先駆けてこの概念を明確に主張したのがM. W. ゲインズであった。⁽⁷⁾

ゲインズについては別著で取り上げたので、ここで詳細は省略するが、彼が貢献利益概念とともに、「選択によって影響されるべき収益と費用のみが測定されるべきことは明らかである」として、明確に意思決定には差額原価概念が必要なことを主張した。そのために多元的な原価の分類が必要になり、これに応じるものとして当時市場に出始めていた機械式の作表計算機を取り上げて論じたのであった。

こうした原価計算では伝統的な原価の分類や集計とは相容れない方法が必要なことが意識されだした動向に主要な地位を占めるのがクラークであった。⁽⁸⁾ しかし、彼がその著『間接費の経済学』を発表した1923年頃には、標準原価計算の歴史では忘れることのできないC. T. ハリソンの『生産を援助するための原価計算』や、予算管理で著名なJ. O. マッキンジーの『予算統制論』や『管理会計』が出版されていたほか、⁽⁹⁾ 損益分岐点分析の発展、企業の管理組織の整備、事業部制の創出、資本利益率概念の利用など、経営管理で大きな発展をみていた。特に原価計算では、この時期が1920年代の24年と29年の2度にわたる大不況とそれに続くところの、原価計算目的観にも少なからぬ影響を与えたアメリカ証券法の整備の前であり、原価計算が外部報告に強く制約されるようになる以前であったことを念頭に置く必要がある。

こうした状況でクラークは遊休設備能力によって生じる間接費の不動費化の問題に関連して、問題を取り上げた。そこでは、財務会

計目的のための絶対的原価 (Absolute Costs) のほかに代替的原価 (Alternative Costs) が必要であるとして、具体的ないくつかの例をもって差額原価の利用を説明した。これが彼の「異なった目的には異なった原価」の主張である。⁽¹⁰⁾

このクラークにおいては、原価計算 (Cost Keeping) と財務会計 (Financial Accountancy) とを対比して捉え、原価計算の財務会計目的については、「時には両者が共同して働くこともあるが」という表現にとどめ、原価計算の目的をもっぱら意思決定目的に重点を置いて論じた。その主張の特徴は、第11章の「原価の配分」で、すべての目的に有用な数字が得られると期待すると失敗することをあげ、「結論は、おそらくもっとも適当には原価計算は会計とされるのではなく、原価分析ないしは原価統計と表現されるような弾力的な技法を発展させる必要がある」としたところに見いだすことができる。⁽¹¹⁾ ここでは、原価計算が財務会計と結びつけられて、財務会計目的に拘束されるよりも、より自由に目的に応じた原価の概念を利用した分析が行われるべきことを述べたものと読み取りうるのである。したがって彼の差額原価概念は、このような「異なった目的には異なった原価を」の具体化であり、この意味で真実の原価思考に対比する考え方として置きうるのである。

この点ではクラークに追従したその後の論者においては明確でない。彼が著名な経済学者であり、また具体的に差額原価の例をいくつか挙げたこともあって、同様な遊休設備能力を利用する場合の意思決定問題への差額原価概念の適用では少ないながら持続した同調者を得たが、積極的に真実の原価思考を批判しているとみられる例は見られない。目的依

存的な原価思考が多目的な原価計算において有機的調和観を否定するレベルの問題であることを積極的に意識した差額原価の主張が少ないのである。

それでも、1938年には当時の版を重ねたJ.J. ニューナーの*Cost Accounting*の最終章で、W.J. ヴァッターが差額原価思考を取り上げているのを見ることができる。⁽¹²⁾

しかし、クラークが指摘したような原価計算の多目的性に正面から向き合って「異なった目的には異なった原価を」を主張する例は、10数年に渡って会計担当者の間では大きな流れにはならなかった。この大きな原因の一つとして前述の証券法の整備と外部報告会計の重要化を忘れてはならないであろう。これについてS. ダビッドソンもクラークの40周年に当たって、彼への注目はせいぜい1940年代の終わりからであるとしており、⁽¹³⁾ また松本雅男教授は、「従来これ（管理会計—小林注）の研究を異端視して会計学の問題と認めなかったアメリカの会計学者が、最近これをも会計学の研究対象と考え始めた」ことに触れられている。⁽¹⁴⁾ この松本教授の評言は具体的に説明されていないので、その根拠は明確ではないが、少なくともそのような管理会計的な視点で原価計算を取り上げることが少なかったことは、この時期の文献からも受け取りうる。

このような状況において注目すべき大きな役割を果たしたのが、AAAの原価計算に関連した委員会の報告であった。

IV AAAの原価概念委員会の動向

AAAは1946年にW.H. リード、C.L. スタンプフォード、H.W. ケンドリックおよびR.L. デクソンの4名による原価計算原則委員会（The

Committee on Statement of Cost Accounting Principles）を立ち上げ、1947年の学会でこの4人の委員による論文が発表された。1948年1月の*Accounting Review*誌に掲載された論文から、この報告では原価計算目的を①原価の節約と統制、②財務諸表特に損益の決定、および③特別な経営的決定の三つにわけ、これら目的に関連して原価概念を論じたが、この最後の目的に対してデクソンは全部原価が特殊問題、特に価格決定問題には不相当であるとして差額原価が適切なことを指摘した。⁽¹⁵⁾ この年にデバインの*Cost Accounting*で同様な主張がみられるようになるなど、今日いうところの意思決定問題に対する差額原価思考の広まりがようやく顕著になってきたのである。

AAAはさらに1951年の委員会としての報告（Report of the Committee on Cost Concepts and Standards）を公表したが、これは1947年の報告の傾向を継続して、これをさらに精密化した。これらの報告によってアメリカの原価計算分野で原価が目的志向的・目的依存的な概念であることの認識が広く普及して行くのである。

こうした状況において「異なった目的には異なった原価を」という言葉が再び明確な形で1950年頃から登場する。たとえば、1952年の前述のニューナーの*Cost Accounting*の4版では明確に「すべての目的に適合する唯一の原価など無い」と明言されることになっているほか、この時期の原価計算のテキストでは差額原価思考を説明する例が多く見られる。⁽¹⁶⁾

この傾向をさらに一歩進めたのが、1956年の*Accounting Review*誌に発表されたAAAの原価概念委員会の中間報告（Committee on Cost Concepts and Standards:Tentative Statement of Cost Concepts Underlying for

Management Purposes) である。この報告書では原価計算目的をそれまでと同様に3つをあげながら、これを①計画設定目的、②統制(Control) 目的、③財務諸表目的の順序であげ、差額原価による意思決定問題も①に含まれるように変わっている。ここではアメリカ原価計算の発展をテーマとするのではなく、ましてAAA原価概念委員会の変化を詳論するものでもないので、これ以上詳細は省略し、ただ次の点にだけ言及しておこう。

これら三つの委員会報告を通して窺われるのは、原価計算の経営管理目的の分化とそれぞれの目的に対する原価の相違の強調である。すなわち、1947年と1951年の委員会では、財務会計目的の他に経営管理目的（ここでは標準原価計算以来の今日言うところの原価統制 Cost Control 目的が考えられている）と意思決定目的をあげているが、その順序に意味を求めるとすれば、財務会計目的の重視と受け取られるのに対して、1956年の中間報告では前述のように財務会計目的を最後に置き、かつ経営管理目的を計画と統制に分け、意思決定目的のための差額原価は①に含めたのである。

この計画目的と統制目的に分ける分類は、当時の他の書物たとえば代表的な原価計算論であるラング・マックファーランド&シフ(Lang, McFaland & Schiff) の書物でも見られるが、これらは明らかに1950年代から主流になった経営管理論で経営管理を計画と統制(正確には、計画、組織、調整、統制等の諸活動)に分ける管理過程論ないしは管理原則論に対応したものであった。しかしそれが、計画目的に期間計画と個別計画というそれぞれに異なった原価概念が必要になる目的を一つにまとめた混乱をもたらしたことは否定できない。

目的依存的な原価思考にとっては、目的の多元性の認識では期間計画目的を含めることによって進展した反面、計画のための異なった原価が一つの計画目的に含まれるという混乱が持ち込まれたのもであった。この点は後にあげる中西寅雄教授との座談会で諸井勝之助教授が、AAAの委員会報告ではっきりしない点として指摘されたところであった。⁽¹⁷⁾

ともあれ、この中間報告の特徴を山辺六郎教授は「原価の目的依存性」の傾向として説明されるが、⁽¹⁸⁾ まさに我々の言葉では多目的な原価計算目的とこれに対応した目的依存的な原価思考の発展として見るができるのである。

V 「正しい原価」思考と標準原価論争

前項での真実の原価思考から目的依存的な原価思考に至る経過の素描では、この経過の途中にあるものとして、特に標準原価や直接原価の財務諸表への利用をめぐる真実の原価論争を取り上げないことには済まされないであろう。

ある原価計算が発展して、会計帳簿上でも利用され、財務諸表の作成にも使用されるようになると、その原価計算の方法が伝統的な方法と異なる点を持つと、必然的に生じるのが財務会計的に認められる原価の計算であるか否かの議論である。標準原価でのこの論争が「真実の原価」論争と呼ばれてきたことは、この根底にある存在論的な問題の視点をよく表している。同様な論争は直接原価でも生じた。また差額原価概念では、こうした論争が起きなかったが、原価計算制度と特殊原価調査を区別する考え方が、その代わりをしている。これらについて多少の言及を行っておく

必要がある。

ここでも標準原価の真実の原価論争を詳述する余裕はないので、二つの点を指摘するにとどめたい。一つは、論争と呼ばれるが議論はもっぱら標準原価を真実の原価とする側から主張され、否定する側からの主張は意外に少ないことである。今ひとつはこの論議には二つの問題がしばしば区別されずに取り上げられていることである。この前者の反対論については、筆者の渉猟不足も懸念されるので、ここでは以下の注に言及するにとどめる。⁽¹⁹⁾ 実際原価を当然とする側からは、反対論はむしろ自明のことであって、特に論証する必要を感じなかった故とも考えられる。

後者の二つの問題の混在とは、標準原価が外部に報告される財務諸表の作成に利用する原価であるか否かの問題と、標準原価が原価計算目的を超えた唯一の真実の原価と認められるかの問題である。多元的な原価計算目的の観に対して、真実の原価思考が支配的であるところでは、明らかに原価計算目的に対する有機的調和観に基づいた正しい原価の存在を想定し、標準原価はそれに相当する原価の地位を認めるか否かを問題にすることになるが、必ずしもこうした原価思考に拘束されない場合には、問題を財務会計的に正しい原価であるかに限定して考えられることになる。この区別は、われわれの視点からは論者の位置づけに重要である。ともあれ、特に職業会計士の側からの反対論ではこの二つの点の混在、言い換えれば真実の原価思考による批判がみられる。

すなわち、1910年から20年代にかけて不働費論や正常間接費論に多くの論議が行われていたことを勘案するならば、⁽²⁰⁾ 原価計算の経営管理的な意義は少なくとも専門家の間で

は一般に浸透していたと考えられる。それ故、職業会計士も原価計算を単に財務諸表作成への機能だけで理解したとは考えがたい。したがって、こうした時代の唯一の正しい原価の主張は、そのような原価が財務諸表目的と経営管理目的を同時に達成しようとする有機的調和観を根底に持つことになる。

しかし、この時期の原価計算論者特に研究者や原価計算実務家が、あえて唯一の正しい原価の存在に触れずに、標準原価の有用性を強調する例の多数であることは、原価計算目的の多様性に対する目的依存的な原価思考に確信を持って主張するには至っていなかったために問題を避けたとも考えられる。それ故、標準原価こそが真実の原価であることを主張した論者が必ずしも唯一の正しい原価の考えの持ち主であったとは言えないが、少なくとも標準原価こそが真実の原価であることの主張によって、有機的調和観との妥協を図っていたといえよう。この意味で真実の原価論争が行われたこと自体が、真実の原価思考による有機的調和観を維持しようとした意図が見えるのである。

VI 直接原価計算論争の特質

これに対して、1950年代と60年代の直接原価計算論争では同様に直接原価計算の外部報告目的への利用が議論されたが、論争の性格は標準原価の場合とかなり様相を異にしていた。その最大の理由は、直接原価計算が原価の分解と算定の方法だけではなくして、限界利益から期間損益と言う損益測定の方法として、伝統的な費用収益対応の仕方と対立したからであった。そのため比較的早くから財務会計目的の視点からの積極的な反対論が現れ

ている。たとえば1951年のJ.A. ベケット以来多くの例をあげることができる。⁽²¹⁾しかし、本格的な論議は1953年に発表されたNACAの調査報告書No.23の*Direct Costing* (染谷恭次郎監訳、『直接原価計算』昭和38年、日本生産性本部)の第5章で、直接原価計算による期間利益測定の問題を、さらに第6章で貸借対照表の観点から棚卸資産評価を取りあげ、一般に認められた会計実務に一致しているか、外部報告に有用であるかを問題にしたことによって始まった。ここでもアメリカ公認会計士協会(AICPA)はその研究報告書No.43の1953年の「Statement 3」に根拠を求めた職業会計士の批判が興味ある。中でも当時の著名な職業会計士であり、上記のAICPAの報告書の先の版に相当する報告書を出したアメリカ会計士協会AIAの会計手続委員会の委員でもあったイングリスは、「もし直接原価計算の主張者が正しいのであれば、われわれ会計士は広くかつ長く適用されてきた会計原則を受け入れることによって、わが国の経済に悪しきサービスを提供してきたことになる」として反対したところが目を引く。⁽²²⁾この主張には財務会計目的を中心に置き、これに対する真実の原価思考を前提にしているところが読み取りうる。しかしこうした例はむしろ例外であり、直接原価計算の論争では概して直接原価計算の経営内部的な有用性は認めながらも、外部報告には適用できないとする反対論が多く行われた。

このことは、反対論の側においても有機的調和観による真実の原価思考に依っていると見えなく、標準原価計算での論争に比較すると明らかにこの思考の後退がみられる。この点で、標準原価の真実の原価論争がむしろ正しい原価は標準原価であることを主張する

ことによって真実の原価—有機的調和観を維持する意図が大きかったのに対して、直接原価計算論争では原価計算目的の多元性を積極的に受け入れることによって、目的依存的な原価思考を促進する役割を果たしたのである。賛成論の側でも、この論争の後半の1960年代で中心的役割を果たしたC.T. ホーングレンは結局、関連原価概念を資産評価に結びつけることによって原価計算目的に応じた計算を強調する結果になっている点が見落とせない。⁽²³⁾

これらの1950年代と1960年代の直接原価計算論争を1951年のAAAの原価概念委員会の報告書、56年の中間報告、および1957年の管理会計委員会の報告諸への変化を対応させてみると興味深いのである。

VII AAA管理会計委員会報告書の意味

こうした流れに関連してAAAのその後の活動を見ると、原価計算の領域に大きな変化が生じているのが知られる。

すなわちAAAは原価概念委員会を1957年の中間報告の後に解散し、一部の委員を入れ替えて新たに管理会計委員会(Committee on Management Accounting)を発足させた。この理由については説明されていないが、この委員会の報告書のうちにその片鱗を見ることができる。⁽²⁴⁾

すなわち、この報告書では冒頭部分で管理会計の発展を素描しているが、そこでは財務会計の発展に触れて、その結果「外部の要因が内部的な経営管理者の使用に供するという当初の目的に取って代わったわけではないが、当初の目的は軽視されたので、管理会計は近代的な経営管理者が必要とする広範な事項を満足させる程十分には発展しなかったのであ

る。」と。この引用の部分については、「管理会計」を「原価計算」に置き換えたほうがここでの説明に適合している。原価計算が古くから外部報告の財務会計に対応する意味で内部会計とも呼ばれてきたことに注目すると、この引用での財務諸表目的を重視することから経営管理目的が十分な発展をしなかった核心は原価計算にあることも明らかである。したがって、AAAの委員会は原価計算のこの制約の外で、どのような経営管理のための会計（原価計算を含めた）が必要かを取り上げるために、原価計算の委員会を発展的に解消して管理会計委員会を創設したといえる。

この展開の背景には、この時代の特徴が反映しているのを見ることができる。第一には、多様な経済社会に対応した多面的な企業のニーズと、それに対応した経営管理論の発展であり、第二には上述の標準原価や直接原価のほか、予算管理や投資決定での評価分析法等の管理会計技法の発展と普及に伴い、これらの技法を体系化する必要である。特にゲインズが作表計算機に期待したところの、原価の多様な分類と集計が電子計算機の生成によって現実的になる状況がつながってくるのである。

ともあれ、このAAAの管理会計委員会の報告には多くの興味ある問題を見いだすことができるが、ここでは省略せざるを得ない。

VIII わが国の戦前の原価計算の経過

前項までに大急ぎでレビューしたアメリカの原価計算の状況に対して、わが国の原価計算基準に至るまでの事情はどのようであったろうか。

雑誌『会計』の論文から窺うに、わが国

でもすでに昭和の10年頃（1935年頃）には、財務会計目的とともに経営管理目的があげられるのを見ることができる。すなわち、青木倫太郎教授は前述のJ. ドールの*Cost Accounting*を引用して、原価計算目的は①原価の統制、②売価決定の起訴、③経営指導の三つとするのが通説としている。⁽²⁵⁾

この原価の統制では今日のCost Controlを意味するのではなく、それは③に含まれており、単に実地棚卸に依らずして原価が測定されることを言い、また②の売価決定も製品の単位製造原価を算定できることを言うのであるから、いずれも財務会計目的に含まれる。要するに財務会計目的と経営管理目的があることを明確にしていたのである。

同様な見解はこの時期の『会計』の論文で散見されるから、わが国の少なくとも研究者の間では財務会計目的と経営管理目的とが認められていたといえる。もっとも、経営管理目的といっても、アメリカでも標準原価計算や予算管理が発展・普及していた時期であるから、今日のような経営管理目的の内容が判然と理解されていたのではないが、一応この二つが原価計算の主要な目的として認識されていた。⁽²⁶⁾

さらに戦前には原価計算を経営内部計算とみるドイツ原価計算論、特にその泰斗であるE. シュマーレンバッハの影響が大きかったことも併せて、原価と費用との区別に見るように、むしろ研究者の間では経営管理目的が重視されていたとさえ言えそうである。

加えて1930年からの世界大恐慌の時期に商工省に設けられた臨時産業合理化局は、その政策の一環としてその財務管理委員会を通して「標準財務諸表、財務諸表、財務評価基準、減価償却基準」（昭和5年制定）を、さらに昭

和12年には「製造原価計算準則」を制定した。この準則では、企業の原価計算の確立と、それによる原価の管理と販売価格の適正化によって産業の合理化に資することを目的に掲げていた。

この準則は強制力はなく、任意的啓蒙的なものであったが、その内容では簡単なながらも標準原価計算にも言及し、原価計算目的として、①原価要素の消費量および価格を管理統制すること、②製品の売価決定の基礎たらしめること、③損益計算を明瞭正確たらしめることをあげ、明確に財務諸表目的よりも経営管理目的を重視したものであった。

しかし、昭和10年代後半になると12年に始まった日華事変の遂行のための戦時統制経済が本格化し、軍の調弁価格決定のために昭和14年には「陸海軍軍需品工場事業場原価計算要綱」が、翌15年には「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」が制定され、軍需工場に適用された。これらは強制的に適用されたことでは特に原価計算を実施していなかった企業にも普及させた効果が認められたものの、本来の原価計算目的の理解認識では実務の間に相当の誤解を生じさせたことも否定できないようである。

ともあれ、これらの陸海軍の準則が別々に施行される煩雑さを避け、さらに国民経済全体に対する物価統制の趣旨を持って、昭和16年に企画院の「会計諸規則に関する統一協議会」によって「企画院製造工業原価計算準則草案」を公表し、17年には「原価計算規則」を制定するとともに、この規則の内容となる「製造工業原価計算要綱」を公布したのであった。さらに翌18年には「鉱業原価計算要綱」を制定したほか、これら二つの要綱に基づいた業種別の準則を31の業種に「業種別原価計

算準則」として制定し適用された。これらの規定の内容は当時の雑誌『会計』に適時全文掲載されているし、この間の事情は原価計算基準に関連した『産業経理』や『企業会計』等の雑誌の座談会に現れている。

これらの規定のうち、陸海軍の準則では原価計算目的には触れていなく、またその必要も無かったが、17年の企画院の「製造原価計算要綱」では、原価計算目的として次のように述べている。⁽²⁷⁾

「本要綱ニ依ル原価計算ハ製造工業ニ於ケル正確ナル原価ヲ計算シテ適正ナル価格ノ決定及経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコトヲ目的トスル。」

この目的では、制定の趣旨からして適正価格の設定が眼目であったから、標準原価計算には全く触れられなく、十分に経営管理目的に配慮されとは言えないが、明確に唯一の正しい真実の原価思考による有機的調和観を読み取ることができるであろう。また原価計算の基準が、多少とも法律的な性格を持つところでは、性格上正しい基準（ここでは原価）を強調する必要がある点も忘れてはならないであろう。

この原価計算要綱は、当時としては計算手続きの煩雑さ、戦時下の要員不足さらには陸海軍の担当官が枝葉末節的に厳密な適用に偏したことから、その簡素化が問題にされたところで終戦を迎えることになったと言われる。

終戦後には、原価計算の基準の制定も戦時経済統制から戦後の物価統制の目的に置き換えられて、総理庁は昭和21年の物価統制令に基づいて「原価計算規則」を昭和23年に制定し、これに基づいた「製造原価計算要綱」および「鉱業原価計算要綱」を制定実施した。これら

の総理庁の原価計算要綱は、前の企画院の要綱の一部を修正したのみで、原価計算の目的と内容にはほとんど変化はなかった。そして、戦後の物価が安定するに依りて昭和27年には物価統制令とともに「原価計算規則」も廃止されたが、「原価計算要綱」は廃止されずに、新たな原価計算の基準ができるまでは存続するものとされた。しかし、その内容では経営管理目的に対する不十分さは争いようがなく、当時の標準原価による Cost Control だけでなく経営計画から選択的意思決定問題にまで広がった経営管理目的に対応するものではなかった。

こうした状況から、昭和25年に経済安定本部に設置された企業会計基準審議会（後に昭和27年に大蔵省に移管されて企業会計審議会と改称された）で企業会計の三つの基準の一つとして、「企業会計原則」と「監査基準」に並ぶ「原価計算基準」の制定が審議されることになったのである。

IX 当時の原価計算研究の動向

企画院の「原価計算要綱」がわれわれの歴史観による分類では真実の原価思考の時期に属することは、当時の原価計算研究者の側の論文によっても確認することができる。たとえば、学会で指導的な役割を果たしていた一人である太田哲三教授も、この企画院の「原価計算要綱」の解説で明確に正しい原価を算定することによって価格決定と生産能率の向上の二つの目的が同時に一つの計算で達成されると説明している。⁽²⁸⁾

また、この時期に標準原価計算を理解していた論者では、原価計算目的によって適合する方法が異なることを意識して、「価格計算の

ための原価計算は経営統制には強力には役に立たなく、二つの目的を一つの手段で達成することは純理論的には困難」としながらも、「実務的には多少の不合理を忍ならば、不可能ではない」として、結局、唯一の正しい原価という考えの枠をでることはなかった。⁽²⁹⁾

こうした状況からの変化は、戦後の昭和24・5年頃に現れる。この視点で注目すべき論文が、当時の会計学会で指導的な役割を果たした黒沢清教授によって企画院の「原価計算要綱」の再吟味として発表されている。

すなわち、黒沢教授は昭和26年の『産業経理』誌に「伝統的原価計算批判」と題して、「原価計算要綱における原価計算の方法とその基本的な思想は、大体において伝統的な原価計算一般を代表するもの」であり、その特徴はこの伝統的な原価計算が「第一に……あまりにも算術的で……あると言うことであろう。」とし、この結果、「経営計画を立て、生産方法や経営政策を選択するために原価計算がどれだけ役に立つか」というと甚だ疑問であった。」とされた。⁽³⁰⁾

ここでの算術的との意味は直ちには明確でないが、そこであげられる伝統的な原価計算の特徴から推察しうる。すなわち、伝統的な原価計算は費用の賦課、配分及び比例的分割という方法に依るだけで、その基礎とする原則は「公平に費用の配分をなした結果は、結局、正しい一つの原価が（算術的に—小林注）出てくる。」という思想であると説明される。要するに伝統的な原価計算では正確な原価を算定することが課題であり、絶対に正確な原価が算定できればその答えは一つしかないと考えられる。そして、事実上これができないのは、計算手続きが不完全だからで、完全になれば絶対に正確な原価が算定できると考

えるとされる。しかし、「唯一絶対の正しい数学的な答えは原価計算の上では存在しないのである。」と。

この伝統的な原価計算の批判から、教授は例として、全部の部門費を配賦する方法などでは算術的正確性は得られても、経営上の必要な原価は得られなく、各種の評価基準と弾力性ある計算基準が必要と結論されている。

この黒沢教授の伝統的な原価計算への批判の中に、われわれは存在論的な「真実の原価」思考からの明確な離脱を意図されるところを読み取りうるのである。

上述の論考の他にも、「特集 原価計算基準に期待するもの」に寄稿した論者の中で、原価計算目的の多元性の指摘と、それぞれの目的によって計算概念を異にすべきとの主張が見られるなど、⁽³¹⁾ 昭和26年(1951年)頃は、AAAの原価概念委員会の1948年の報告の影響、さらにはイギリスの会計基準(英国公認会計士協会原価計算専門委員会の1947年の報告書)の参照等によって、多元的な原価計算目的とこれへの依存性が明確にされ、原価計算の大きな展開を読み取ることができるのである。

要約すれば、この時期の特徴の一つには戦時中の価格統制や経済統制のために向けられ、経営管理目的が隅に押しやられていた反省と、今ひとつには特に戦後のアメリカでの経営計画の重視と意思決定問題への注目を反映したAAAの原価計算委員会の報告書特に1948年のそれによる経営管理目的の多様性の認識と目的依存的な原価思考への注目の影響があげられる。わが国には戦後の比較的早い時期であった昭和26年頃には、経営管理を計画と統制に分けるゲッツの書物が紹介され、⁽³²⁾ 原価計算目的を経営計画目的と経営統制目的に分

けて考える方法が知られたのである。さらに30年代になると経営計画をPeriod PlanningとProject Planningに分ける考え方も導入され、選択問題での意思決定がいずれに属するかが問題とされるようになってくる。

この選択的な意思決定問題については、「原価計算基準」を作成した企業会計審議会第4部会の部会長であった中西寅雄教授が、先に挙げた諸井教授との座談会で次のように言っているところが注目できる。すなわち諸井教授がProject PlanningのうちにはPeriod Planningである予算の設定に際して問題になるもの(今日的な用語では業務的な意思決定問題)もあるので、この区別が基本計画と執行計画との区別とは次元が異なり、AAAの説明も今ひとつ曖昧であることを指摘されたのに対して、中西教授はProject Planningは基本的な計画と考えるのがよいとされる。この点は後述の原価計算基準の目的の分類に現れてくる。

本題に戻って、この時期にはアメリカでもAAAの委員会報告等によって、異なった原価を必要とする原価計算目的の多元性が一般に意識されてきたと言っても、それぞれの目的に応じた原価の集計を、それぞれの異なった計算体系で実施するということまで進展して考えられていたわけではない。Cost AccountingとCosting、あるいはSpecial Cost Studiesといった用語が、わが国の原価計算制度や特殊原価調査ほど判然と区別して使用されていた訳ではない。「異なった目的には異なった原価を」の考え方を原価概念の領域にとどめずに、自己完結的な計算体系としてのレベルまで発展することは明確な問題にされなかったのである。これには原価委員会の課題が前述のように、目的に応じた原価概

念を明確にすることに限定されたのも影響したとも考えられるが、⁽³³⁾この点はわが国では何歩かの進展を評価できる。

この時期にも財務会計目的と経営管理目的を単一の制度で同時に達成すべきと強調する真実の原価思考の強い意見も皆無になった訳ではないが、目的に応じてどのような計算方法をとるのかにまで、多少とも考慮を及ぼす例が多くなる。そこでは、あるいは、いくつかの目的が示されるならば一つの計算で達成できるかを反省するべきとされ、⁽³⁴⁾あるいは財務会計との結びつきを重視する計算体系に依りながらも、その上で経営管理目的をいかに高めるかという構想が論議されているのである。そして、結局、選択的な意思決定問題のための差額原価の計算を特殊原価調査と呼ぶ臨時的な計算体系として取り上げ、これを経常的に行われる原価計算制度とは明確に区別する工夫が定着していった。この事情は積極的に原価の目的依存性を主張した山辺六郎教授や番場嘉一郎教授によって、昭和27から29年頃に具体化していったことがこの時期の諸論文から窺える。たとえば番場教授は昭和28年にはAAAの1951年原価委員会報告の検討を通して、「原価計算には経常的原価計算即ち損益計算およびコスト・コントロールを目的とした計算と臨時的特殊原価計算即ち企業意思の決定及び政策樹立に役立つ計算とがあり、後者の計算において特に種々の原価概念が生じる。」とし、この最後では差額原価概念が取られることを指摘し、これらがAAAの報告から「サジェストされる点である」として、この経過に言及されている。⁽³⁵⁾

ところでこの時期に、原価計算目的の多元性の認識が、原価計算制度と特殊原価調査を区分する工夫にとどまり、それぞれの独自の

計算体系を主張するまでは自己完結しなかった最大の理由は、一つは原価計算基準の制定という大きな枠のうちでの論議が多かったことと、今ひとつは当時の状況での計算の経済性にあった。この後者の点は松本雅男教授によって明確に指摘されている。⁽³⁶⁾

また、この構想に特に大きな役割を果たした山辺六郎教授は直接原価計算についても多くを執筆されたが、そのうちで直接原価計算を特殊原価調査の問題であるとして、これが制度化を要求するところ、すなわち財務会計的にも適用されることを要求するところに問題があるとされた。⁽³⁷⁾この理解はまさに昭和37年に公表される原価計算基準の立場に他ならない。これが、後述のように原価計算制度の説明を曖昧にすることにもなるのではあるが。

X わが国原価計算基準とその発展史的な位置づけ

わが国の原価計算基準の制定に向けて努力が重ねられてきた時期の状況については、予定された紙幅に達しているので、これ以上は省略するが、こうした背景と検討のもとに昭和37年12月に制定・公表された。⁽³⁸⁾

そこでわれわれの視点から、この原価計算基準の内容に則して歴史的な位置づけを試みることにしよう。ただし、ここでは原価計算基準の批判が課題では無いから、内容の批判や意見については、われわれの視点に関連してとどめることを明言しておこう。

周知のように原価計算基準はその冒頭に原価計算目的として次の5つをあげた。

- ① 財務諸表に表示するための真実の原価の集計

- ② 価格計算に必要な原価の集計。
- ③ 原価管理に必要な原価資料の提供。
- ④ 予算の編成と統制のために必要な原価資料の提供。
- ⑤ 経営の基本計画を設定するに当たって必要な原価情報の提供。

そして、この④では短期的な個々の選択的な意思決定問題を含むとしたのである。

またこれらの原価計算目的に対する計算秩序としては、この基準で問題とする原価計算とは原価計算制度であり、財務会計の外で随時的臨時的に行われる原価計算は原価の統計的、技術的計算や調査であるとして、それらがどのように行われるかは、基準の関知するところではないとしたのである。そして、原価計算制度とは、「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。」と説明されている。

原価計算基準が原価計算制度を対象とするとしながらも、この原価計算目的では原価計算制度以外の目的も取り上げている点については、ここでは「いわゆるコストイングというものの目的の全体を揚げているのである」と解説されている。⁽³⁹⁾

ともあれ、この5つの原価計算目的のうち、①の財務諸表目的についてはこれ以上の付言は無用であろうが、②の価格計算目的には多少必要である。これも原価計算制度の目的ではなく、32年の仮案では含まれていなかったが、最終段階で防衛庁の調達価格の決定等への配慮のために調達価格の計算目的として入れられたことが説明されている。これについては批判も多く、委員の側でも宙に浮いている観が否定でき無いとされている。⁽⁴⁰⁾

こうした個別の問題についてはこれ以上は

省略することにして、我々の視点からの歴史的な位置づけと、それからの未来への展望をあげて、この小論の締めくくりとしよう。

ところで、歴史的アプローチの長所は、一方では多くの事実資料から歴史的な史観によって取捨選択することによって事象の本質に迫ることと、他方ではこうして見いだされる本質認識を翻って歴史的資料によって裏付けあるいは再構成するとの二つを繰り返しながら、因果関連での枝葉の部分を取り除いて単純化（純粋化—マックス・ウェーバー的にいえば理想型化）してとらえる点にある。

では、これまでの論考によって得られた単純化はどのように表現できるか。われわれは原価計算における技術論的な視点の適切さと、この考え方による目的依存的原価思考の自己実現の流れである。この想定が妥当なものと想定すると、以下のような問題の整理ができる。

原価計算目的は言うまでもなくそれぞれの時代の社会的と経営的な必要を反映して限らない変化・変質を繰り返す。したがって時代を越えた正しい原価計算といったものはあるはずがないというのが、技術論からの結論である。換言すれば、唯一の正しい原価を想定することは歴史的な発展の方向としては選択される余地はないと単純化できる。目的依存的な原価思考が選択される。そして、たとえば意思決定のための原価の本質が差額原価概念にあることが社会一般で理解されるには、20世紀初頭から50年代までを要したように、ある技法の本質は容易にはその姿を現さないことに留意すると、真実の原価思考から目的依存的な原価思考への発展も決して直線的ではない。紆余曲折を経ながら、漸次その技法の本質認識が定着してゆくのである。わが国の

原価計算基準の位置づけも、まさにこの歴史的な中間点で捉えることができる。

具体的には、第一に原価計算の多元的目的を、当時の管理原則論や管理過程論等の管理思考の発展を反映して、単なる経営管理目的としての認識にとどまらず、経営計画と経営統制との区分、さらに計画の分類発展に対応して原価計算目的を整理しようとして見落とせない点が見落とせない点である。しかし、こうした経営管理論への注目は後述のような目的に向けられた原価の内容からの分類を曖昧にしたのであった。

第二には、原価計算目的への依存性を強調することによって、原価計算規則や要綱で続いてきたその時代の社会的な必要に拘束される状況から、原価計算本来の視点を中心におき、目的依存的な原価思考すなわち「異なった目的には異なった原価を」の考え方の基本性への明確な歩みを啓蒙したことである。

そしてまた、原価計算基準に対する問題点の指摘もまた、上述のような歴史的な発展の視点から生じる。しかしこの批判も原価計算基準が誤ったと言う問題ではないことを明言しておこう。

この問題点の指摘は、二つの点を明確に区別しておく。一つは基準が制定された時期での状況を前提として問題点であり、今ひとつはその後の発展の視点からの問題点である。

まず前者の点からは、すでに指摘したように目的依存的な原価の思考が原価概念にとどまらずに、原価計算制度と特殊原価調査という異なった計算体系を認めるところまで発展させた工夫は評価できるが、結局そこにとどまったことが揚げられるであろう。これは一つには原価計算基準が企業会計原則の一環として制定され、必然的に財務会計目的を重視

することになったことからの妥協と考えられるが、歴史的な視点からすれば、そこにとどまったことが問題にできよう。

しかしより大きな問題は、原価計算目的の分類にある。当時の経営管理論の発展を考慮したものであったとはいえ、原価計算基準であるならば、算定する原価の相違や特徴を反映する分類であることが重要であろう。この視点からすると、業務的意思決定は予算の編成でも利用されるという理由からこれを予算の編成と統制目的に含めて、project planning を基本計画に限定したことは、業務計画であれ基本計画であれ、project planning での基本的な原価概念が差額原価であることを曖昧にした点が見落とせない点である。これについては別の機会に管理会計の体系の問題として取り上げているのでこれ以上は省略する。

次に、その後の発展を考慮すると以下のような歴史的な視点からの指摘ができる。これをもってこの小論の結論としたい。

まず、原価計算基準が制定された時代的背景からの変化を次のようにあげよう。第一には、原価計算のその後の発展は原価発生原因的なアプローチをさらに進展させている点が見落とせない。この理由を問うところではないので省略するが、要するに社会的および経営的必要が原価発生原因を製品や部門給付の段階にとどまらずに、さらに詳細なコスト・ドライバーにまで及んで考えていることである。単純には原価計算の精密化と受け取られかねないこの変化は、活動原価計算という形で発展しているが、必要に応じてさらに拡大しうる問題であろう。この発展が「真実の原価」の実現を促進して財務計算目的のための原価計算の発展につながると考えるのは単純

すぎる。財務会計目的には後述の一般に承認された会計慣行の原則が基本になるからである。むしろ原価計算の目的に応じた計算体系の分化に貢献すると予想される。

第二には計算の経済性の変化に注目しなければならない。今日手軽に利用できるパソコンですら、膨大なデータの多面的な分類・分析を可能にしている。こうした状況で異なった経常的な目的を同時にある程度満足するような単一の原価計算制度を想定することが適切かの問題が生じている。すでに企業実務では、財務会計目的のための原価計算は、そのための会計ソフトによって、必要な期末決算で実行し、日常的あるいは月次的には直接原価計算等を利用している状況は、十年を遙かに超える以前にわれわれの耳に達しているところである。この状況において原価計算基準の優れた工夫と評価できた原価計算制度と臨時的な原価計算との区分が今日も有効かの疑問が生じているのである。

これに関連して、基準の言う原価計算制度の要件としてあげられたところの整理も必要になる。すなわち、原価計算基準の解説では一般に原価計算制度の要件としては、会計記録に結びついて行われることと、常時継続的に実行されることがあげられた。しかし、直接原価計算はこの二つの要件を満たす場合にも、原価計算制度として基準は認めなかった。これについては以前にも取り上げたので詳論しないが、要するに一般に認められた会計慣行として受け入れられるか否かこそが、原価計算制度の実質的な要件とされているのである。⁽⁴¹⁾ 財務会計目的には、この要件の確固とした地位を認めざるをえない。

しかし、一般に認められるには何が必要かに思いを及ぼすと、そもそもの会計記録がア

カウンタビリティの手段として認められてきたと同じ経過を必要とすることに気がつく。それは誰が認めるのかの問題ではなく、社会的なニーズに応じたものであり、かつ継続的な利用によって関連する諸方面の理解をえられ、説明を要しないような知識の普及が必要条件になるのである。⁽⁴²⁾ そして最近のように時代の急速な変化に対応するために、社会的に認められた団体（わが国では企業会計審議会を想起されたい）がこの経過を代行するとしても、一般に認められた会計慣行の成立の経過が本質的に変質したわけではない。

このような一般に認められる経過で原価計算自体が関連するのは、ニーズに対して適合しているかであって、残りは原価計算自体よりも周辺の問題とさえ言える。財務会計目的の必要性は否定しようがないのであるから、原価計算基準はこの目的に限定することがむしろ適切であろう。各種の経営管理目的に対しては、社会的なニーズの変化を考慮するとき、むしろ基準のような現状維持的な安定性と固定性をもたらしかねない規範的な性格の規定は、経営管理目的のための原価計算では、かえって変化する目的に対する目的依存性を阻害し、目的依存的な原価思考の具現を妨げかねない懸念がある。経営内部的な目的には基準のごときものは不要とされた岩田巖教授の見識が評価されるのである。⁽⁴³⁾ そして、財務会計目的のための調整に多くの労力を費やすことがどれほど必要かを疑問とするのである。

こうした見解に対しては、原価計算基準に期待されているのは規範的な性格ではなく、むしろ啓蒙的意義であるとの見解からの反論が予想される。⁽⁴⁴⁾ しかしこれに対しては、前述のところとともに、啓蒙的な性格のもので

あれば、ある程度の権威が必要としても、行政機関が法律に類したあるいはそのように受け取られかねない形で制定することは必要でもないし、好ましいことでもない。必要が否定できないのであれば、より規定的な性格で取られることの少ないAAAの報告書のような学会の意見表明など、いろいろ考え得るのである。

<注>

- (1) もっとも、原価計算は単なる計算技術や方法ではない、とする黒沢清教授の主張も見られるが、教授の真意が何処にあるかをつまびらかにし得ないし、これを問う場所でも無いので、ここではこれ以上取り上げない。シュマーレンバッハの会計の理論が技術論とする見解を妥当としておく。
- (2) A.C.Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1952. p. 341-. 片野一郎訳『リトルトン 会計発達史』同文館、昭和27年。464頁以降。
- (3) J. Dohr, *Cost Accounting*, 1924. p. 4
- (4) J. Whitmore, “ Factory Accounting as Applied to Machine Shop, 1- VI ” *Journal of Accountancy*, 3(2), August. 1906-4(1), Jan., 1907, のうちの I p. 255. なお、これについて詳しくは、拙著『原価計算発達史』、昭和56年、中央経済社、83頁の注の箇所を参照されたい。
- (5) これについての詳細は、拙著『予算管理発達史(増補改訂版) - 総合的利益管理への道』1994年、創成社、の増補した第18章を参照されたい。
- (6) これについても先の著書の第18章を参照されたい。
- (7) Morrell W. Gaines, “ Tabulating-Machine Cost Accounting for Factories of Diversified Product, ” *Engineering Magazine*, 30(3), Dec., 1905, pp. 564-73.
- (8) J. Maurice Clark, *Studies of Economics of Overhead Costs*, 1923, p. 502.
- (9) C. Charter. Harrison, “ Cost Accounting to Aid Production, 1- IX ”, *Industrial Management*, 56(4) - 57(6), Oct. 1918 - June, 1919.
James O. McKinsey, *Managerial Accounting*, 1924.
—, *Budgetary Control*, 1922.
- (10) 詳しくは前掲拙著『予算管理発達史』第18章第2節、516-28頁を参照されたい。
- (11) J. M. Clark, *Ibid.*, p. 207.
- (12) W. J. Vatter, “ A Re-Examination of Cost Accounting from Managerial Viewpoint. ” in: J. J. Neuner, *Cost Accounting: Principles and Practice*, 1938, pp. 674-97.
- (13) Sidney Davidson, “ Old Wine in New Bottles, ” *Accounting Review*, 38(2), Apr., 1963, pp. 278-84.
- (14) 松本雅男稿「企業会計の二形態」、『産業経理』第11巻第6号、昭和26年6月号。23頁。
- (15) R. L. Dixon, “ Cost Concepts: Special Problems and Definitions, ” *Accounting Review*, Jan., 1948, pp. 40-3.
Lang, McFaland & Schiff, *Cost Accounting*, 1953, p. 6.
- (16) J. J. Neuner, *Cost Accounting*, 4th. ed., 1953, p. 703.
このほか、
J. K. Lasser. ed., *Handbook of Cost Accounting and Method*, 1949. や前注の有名な Lang, McFaland, & Schiff の *Cost*

- Accounting*, などいくつかをあげうる。
- (17) 対談「経営管理と原価計算」、『産業経理』、第18巻第4号、昭和33年、4月、117頁。後述参照。
- (18) 山辺六郎稿「計画のための原価と管理のための原価—米国会計学会原価委員会中間報告の研究—」、『企業会計』第8巻第7号、昭和31年7月、7頁。
- (19) 東海林健吾稿「標準原価に於ける所謂理想原価と実際原価との相克並びにその妥協について」、『会計』第48巻第3号、287頁で職業会計士の反対に触れているが、具体的には述べられていないので詳細は不明である。
- (20) この時代の原価計算論については、先の拙著『原価計算発達史』の第3章を参照されたい。
- (21) この直接原価計算反対論については、前掲拙著『原価計算発達史』第8章、413頁以降、特に427頁の注24)にあげている。
- (22) J. B. Inglis, "Some Observations on the Direct Cost Method," *The New York Certified Public Accountant*, 24(4), April, 1954, p. 231.
- (23) これについての詳細は前掲拙著『原価計算発達史』423-4頁参照。
- (24) この管理会計委員会の報告書については、西澤教授の訳があるので参照されたい。西澤脩稿「AAA管理会計委員会報告書〔解説と全文(訳)〕」、『企業会計』第11巻第8号、昭和34年8月、1142-9頁。
- (25) 青木倫太郎稿「工業原価計算の意義と目的」、『会計』第39巻第6号、昭和11年12月、722頁。
- (26) なお Dohr (前注(3)) では予算による管理に触れているが、わが国ではこの時期の原価計算で予算に対して言及する例は少ない。
- (27) これらの事情については、次のものが詳細で要領を得ている。
- 黒木正憲稿「解説 原価計算基準の制定について」、『企業会計』、第15巻第1号、昭和38年1月、6頁以降。
- なお、『会計』の第49巻第3号、昭和16年9月、315頁以降には「製造工業原価計算要綱草案」が、第50巻第9号、昭和17年4月、455頁以降には成案が全文掲載されている。その他については掲載箇所は省略する。
- (28) 太田哲三稿「製造原価計算要綱解説」、『原価計算(後の産業経理)』第1巻第1号、昭和16年11月、47頁。
- (29) 東海林健吾稿「経営統制と原価計算」、『原価計算(後の産業経理)』第3巻第2号、昭和18年3月、99頁。
- (30) 黒沢清稿「伝統的原価計算批判」、『産業経理』第11巻第2・3号、昭和26年2・3月、12-9頁。
- (31) 「特集・原価計算基準の制定をめぐって」、『産業経理』第11巻第3号、昭和26年3月、29頁以降。特に山下勝治教授の寄稿。
- (32) Billy Goetz, *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, 1949, 294p.
- (33) この点に関連して、黒沢清教授は、原価計算基準の構想のあり方について、一つは原価の基準として、言い換えれば原価計算の一般的基準を設定するのではなくして原価計算目的の明確化とそれに照応する原価概念の標準化を目標とするものと、今ひとつには原価会計基準を、すなわち原価計算の一般原則、さらには原価会計の手続きに関する基準も設定して、企業の会計制度と

しての原価計算の基礎を明確化を目標とする場合があることに触れ、わが国の基準がこの後者を選んだことを説明されている。ちなみにAAAの原価委員会は、まさにこの前者の構想に依ったものであった。『企業会計』誌増刊一原価会計（原価計算基準特集号）1962年11月増刊号。

(34) 先の注(32)のうちの渡辺進教授の意見。

(35) この時期には番場嘉一郎教授は一橋の機関誌等で財務会計目的と経営管理目的とは経常的目的であり、これに対して価格政策的目的は臨時的な目的と分類するとともに、別の論文で臨時的に行われる原価調査では差額原価が基本になることを明快にしているところを見ることができる。

番場嘉一郎稿「原価計算と損益計算」；一橋大学産業経営研究所編『現代商学の基本問題』（なおこの文献については、先の(32)の注であげた原価計算基準のあり方についての意見のうちの木村重義教授の引用に依った。）

番場嘉一郎稿「原価計算基準の探究－AAAの原価委員会報告を読む－」『産業経理』第12巻第7号、昭和27年7月、102-9頁、特に109頁。

なお、後に触れる原価計算基準の仮案において、この原価計算制度と臨時的特殊原価調査の区別が触れられていたようであるが、原本を入手する余裕が無かったのでこれ以上は省略する。

(36) 「座談会 原価計算基準はいかにあるべきか」『産業経理』第15巻第9号、昭和30年9月、55頁以降、で松本教授は「原価計算がそれぞれの目的を果たすためにいかなる方法をとるべきか、ということが目的毎に考えられる。これが原価計算の原則であ

る。しかしながら、…実行することは、もちろん論理的、観念的には可能ではありませんけれども、実際には実行できない。…経済性の原則からゆるされないからであります。」と説明された。これが当時の論者の共通した意識であったろうと推察されるが、このように明快に表明される例は少ない。

(37) 山辺六郎稿「境界線上に立つ直接原価計算－原価計算制度か、あるいは特殊原価調査か－」『産業経理』第14巻第4号、昭和29年、4月、22-9頁。

(38) 32年4月に経済団体連合会、関西経済連合会、日本会計研究学会、企業会計近代化委員会、企業経営協会、企業研究会、産業経理協会、および日本租税研究協会の八団体に内示された「原価計算基準（仮案）」の内示から、さらに全部で十二年余を費やされた事情、およびこの仮案との相違等も関心を引くのであるが、これ以上の言及は省略する。

(39) 「座談会 原価計算基準の研究」『産業経理』第23巻第1号、昭和38年1月での中西寅雄教授の説明。

(40) 前注の座談会参照。

(41) 注(27)であげた黒木氏の解説では、制度としての要件は一般に認められた会計慣行であるか否かにあると明言している。

(42) 小林靖雄教授は、原価計算制度の要件に関連して、継続的利用によっても原価の真实性が得られると主張されたのを、われわれはこのように言い換えたい。

小林靖雄稿「原価計算基準に対する疑問」、『産業経理』第23巻第1号75頁以下。

(43) この岩田教授の指摘については、番場嘉一郎教授からの伝聞であり、どこで発表されたのかはつまびらかにし得ない。

(44) 中島省吾教授はわが国の原価計算基準の性格を「啓蒙的制度要綱」と解される。

中島省吾稿「原価計算基準の性格規定」
『企業会計』第15巻第1号、昭和38年1月、
53-7頁。