
わが国原価計算制度の変遷（後編）

諸井 勝之助

〈目次〉

まえがき

- I 商工省産業合理局の「製造原価計算準則」
- II 軍需品工場事業場原価計算に関する「陸軍要綱」と「海軍準則」（以上第3号）
- III 企画院「製造工業原価計算要綱」（第5号）
- IV 物価庁「製造工業原価計算要綱」（以下本号）
 - 1 総理庁令「原価計算規則」
 - 2 「物価庁要綱」の目次と総論
 - 3 第2章から第6章まで
- V 「原価計算基準」の制定過程
 - 1 「原価計算基準及び手続要項（案）」
 - 2 審議結果とその背後の諸事情
 - 3 「原価計算基準（仮案）」 目次と序文
 - 4 「仮案」の主要内容、その1
 - 5 「仮案」の主要内容、その2
 - 6 「基準」において削除された「仮案」の規定
- VI 「原価計算基準」の成立と基本的性格
 - 1 「原価計算基準」の成立
 - 2 原価計算制度と標準原価
 - 3 原価の費目別計算における原価要素の分類
 - 4 原価差異の算定・分析と会計処理
 - 5 「原価計算基準」の基本的性格

あとがき

IV 物価庁「製造工業原価計算要項」

1. 総理庁令「原価計算規則」

昭和20年（1945年）8月15日、わが国は連合国に対して無条件降伏し、さしもの戦争も終わった。敗戦後に残されたのは、焦土と化した都市であり瓦礫の山となった製造工場であった。製造活動はストップし、原価計算どころではなかった。しかし国民の復興意欲は強く、軍隊から続々と復員して来る若者たちの労働力と、年輩者の公職追放により若返った経営者、政治家、官僚たちの企画力・指導力とは、相俟って日本の製造業を急速に復興させ、やがて公的原価計算制度を必要とする段階にまで達した。こうして昭和23年（1948年）3月2日、総理庁令第14号として「原価計算規則」が発令され、その別冊として「製造工業原価計算要綱」が公布されるに至ったのである。われわれはまず、総理庁令「原価計算規則」のうち附則は省略し、4ヶ条からなる本文を紹介することから始めよう。

「第一条 物価統制令第十八条の規定による原価に関する計算及び同令第三十条の規定による原価に関する報告については、本令の定める

ところによる。

第二条 物価庁長官が指定する物品を生産する者は、別記製造工業原価計算要綱又は鉱業原価計算要綱に基き、原価計算をしなければならない。

第三条 前條の指定を受けた者は、別記製造工業原価計算要綱又は鉱業原価計算要綱に基いて、その実施手続を定め、物価庁長官の要求があるときは、これを提出しなければならない。

第四条 第二条の規定による指定のあった物品を生産する者で、物価庁長官の指定を受けた者は、その定める原価に関する書類及びその付属書類を物価庁長官に提出しなければならない。前項の書類の提出に関し必要な事項は、物価庁長官がこれを定める。」

上記の総理庁令「原価計算規則」は物価統制のためのものであって、戦時中の「原価計算規則」よりもその目指すところは限定されている。戦時中の「原価計算規則」第一条にあげられる関連法令は価格等統制令、会社経理統制令、および軍需品工場事業場検査令の三つであったが、総理庁令「原価計算規則」第一条にあげられるのは物価統制令のみである。それはともかく、物資の著しく不足する昭和23年当時、公定価格を設定し物価統制を推進することは、政府として緊急の施策であったと思われる。

総理庁令「原価計算規則」の別冊として公布された「製造工業原価計算要綱」は、一般に物価庁「製造工業原価計算要綱」と呼ばれており、ここでもその名称に従うことにする。その内容については、節を改めて考察する。

2. 「物価庁要綱」の目次と総論

物価庁「製造工業原価計算要綱」（「物価庁要綱」と略称）は、すでに述べたように戦時中の

「改正要綱」すなわち、戦争末期における刷新簡素化要望にしたがって改正された「企画院要綱」の改正版と殆ど変わらないといわれている。筆者はまだ「改正要綱」を見る機会を得ないが、しかし「物価庁要綱」が、昭和19年5月15日公布の「改正要綱」と基本的に同じであることは間違いないものと考えられる。物価統制のための原価計算の必要性を痛感した戦後の政府は、「改正要綱」に注目し、これに必要最小限の修正（片仮名を平仮名に改め、文語体を口語体に直し、旧仮名遣いを改める等）を加えて「物価庁要綱」を制定したと思われる。これは全くの憶測だが、そのさい中西寅雄教授の意見を徴することはあったにしても、特に作業部会を設けることはなかったであろう。

「物価庁要綱」の目次については、前回、「改正要綱」を知るよすがとして紹介済みであるが、便宜上これを再録する。

「第1章 総則

第2章 要素別原価計算

第1節 製造原価の要素

第1款 材料費

第2款 労務費

第3款 経費

第4款 減価償却費

第2節 一般管理費及び販売費の要素

第3章 部門別原価計算

第4章 製品別原価計算

第1節 総則

第2節 個別原価計算

第3節 総合原価計算

第5章 総原価の計算

第6章 原価に参入し得ない項目

以下、「物価庁要綱」の内容を、目次の順序に従って第1章・総則から見ることにしよう。第1章・総則は6項目からなっており、そのうち

第1、第2、第3は下記のごとくである。

「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、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。

第2 本要綱において原価とは、製品（半製品及び部分品を含む。以下同じ。）の生産（修理及び加工を含む。以下同じ。）及び販売のために費消される経済価値をいう。

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。」

「物価庁要綱」における原価計算の目的が「企画院要綱」と同じく、適正な価格の決定と経営能率の増進であることは、総則の第1によって明らかである。第2の原価の定義についても、「物価庁要綱」は「企画院要綱」を踏襲している。ただし、「企画院要綱」では総則の各条項に見出しを付け、第2の見出しを「原価（総原価）」としているが、「物価庁要綱」は見出しを省いたため、総原価の用語は総則から除かれる結果となった。

「物価庁要綱」が「企画院要綱」と大きく異なるのは、総則の第3である。すでに紹介したように、「物価庁要綱」は総則の第3の冒頭において、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」と規

定するが、「企画院要綱」は同じ第3の冒頭を、「本要綱ニ於テ原価計算トハ原価ヲ構成スル要素（以下原価要素ト称ス）ヲ製品ノ一定単位ニ付計算スル手續ヲ謂フ」と規定しているのである。

以上の考察から明らかなように、「企画院要綱」における原価計算とは製品別原価計算のことであり、要素別計算と部門別計算は製品別原価計算のための補助的計算に過ぎなかった。これに対し、「物価庁要綱」では要素別計算と部門別計算の重要性の認識のもとに両者を補助的計算から独自の意義を有する原価計算へと昇格させ、その結果原価計算は3本の柱すなわち、要素別原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算の三つから構成されることとなったのである。すでに紹介したように、「物価庁要綱」の目次の第2章は要素別原価計算、第3章は部門別原価計算、第4章は製品別原価計算である。なお、念のため付言すれば、原価計算が上記の3本の柱から構成されるようになった最初は、戦時中の「改正要綱」においてである。おそらく、「改正要綱」の制定過程において、中西寅雄教授が要素別計算（当時は種類別計算といった）と部門別計算の重要性を強く意識され、製品別原価計算中心の「企画院要綱」を3本柱方式に改められたのであろう。

つぎに、第4と第5を飛ばして総則の第6を紹介する。

「第6 原価計算と工業会計の諸勘定とは、有機的関連を保つべきものとする。」

「物価庁要綱」が原価計算と工業会計との関連について述べているのは、この総則第6のみである。「企画院要綱」はその第4章において原価計算と工業会計との関連を詳しく規定するが、「物価庁要綱」ではこれに該当する章は設けられていない。

3. 第2章から第6章まで

要素別原価計算 第2章の要素別原価計算は2節からなり、その第1節の製造原価の要素では、冒頭に「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」と述べたのち、材料費、労務費、経費、ならびに減価償却費についてそれぞれ款を設けて詳細に規定する。このうち減価償却費と題する第4款は、減価償却費の計算についての規定である。この第4款で注目すべきものは、「減価償却は定率法による。但し、業種により必要あるときは定額法によることができる」とした点である。これに対して「企画院要綱」では、「減価償却 = 定額法 = ニ依ル但シ業種 = ニ依リ必要アルトキ又ハ固定資産ノ性質上 = ニ依リ難キトキハ定率法 = ニ依ルコトヲ得」とされているのである。なお、「企画院要綱」は第4款を設けず、減価償却の計算についても第3款の経費のなかで論じている。

いま一つ、複合費について触れておこう。「企画院要綱」は動力費、修繕費、従業員募集費などの複合費を経費として計上することを認め、説明を加えている。他方、部門別原価計算の確立した「物価庁要綱」では複合費についての言及はない。

要素別原価計算の第2節は、一般管理費及び販売原価の要素である。ここでは、「一般管理及び販売原価の要素は、おおむねこれを左のように分類する」として、役員給与をはじめ18項目があげられる。それらのなかに支払利子が含まれていることは、注目すべきである。ちなみに、「企画院要綱」は「原価ニ参入シ得ザル項目」として、「利子竝ニ手形割引料、社債発行差金及び発行費償却其ノ他利子ノ性質ヲ有スルモノ」

をあげているのである。

部門別原価計算 第3章の部門別原価計算は次のようにはじまる。「部門別原価計算にあつては、工場を原価部門に分ち部門費計算をする。但し、原価計算上、補助部門費の重要でない工場にあつては、その計算を省略することができる。

原価部門は、これを製造部門と補助部門とに区分する。

製造部門とは、当該事業の目的となる製品の生産の行われる部門をいう。

製造部門は、作業又は製品の種別によりこれを各種の部門に区分する。

補助部門とは、製造部門に対して補助的關係にある部門をいい、これを補助経営部門と工場管理部門とに区分する。

補助経営部門とは、その事業の目的となる製品の生産に直接関与しないで、自己の製品又は生産的用役を製造部門に提供する部門をいい、これを動力部、用水部、修繕部、運搬部、検査部、工具製作部等に細分する。

工業管理部門とは、材料又は労務の管理、企画、設計その他工場の管理事務を管掌する部門をいい、これを材料部(材料購買部及び倉庫部)、工具管理部、労務部、福利部、企画設計部、試験研究部、工場事務部等に細分する。

製造部門及び補助部門に属する各部門は、業種、経営規模及び生産様式の実情により適正にこれを定める。」

以上に続いて、第3章は「総ての製造原価要素又は一部の製造原価要素を製造部門及び補助部門毎に適当な費目に分類集計する。」と規定したのち部門費計算の進みに進み、部門個別費の賦課と部門共通費の配賦手続を論じ、さらに、補助部門費の製造部門への配賦に当って原則として用いるべき方法として、直接配賦法と相互

配賦法をあげるのである。階梯式配賦法はあげられていない。

製品別原価計算 第4章の製品別原価計算は三つの節から構成される。第1節は総説で、まず「製品の製造原価計算は、これを個別原価計算と総合原価計算とに分ける」と述べたのち、個別原価計算と総合原価計算の簡単な説明がなされ、さらに直接費と間接費、特定製造指図書と継続製造指図書等が論じられる。

続く第2節は個別原価計算で、間接費の配賦基準は直接労働時間によるが、「機械作業を主とする場合には、機械作業時間に、材料費又は賃金が製造原価の主たる部分を占める場合には、直接材料費又は直接賃金によることができる」としている。このあと、個別原価計算において仕損が発生した場合に原則としてとるべき手続が、詳細に規定される。

第3節の総合原価計算においては、まず総合原価計算の種類として単純総合計算、工程別総合計算と加工費工程別総合計算、および組別総合計算があげられる。現在の等級別総合原価計算は等級別製品計算の名称のもとに、別扱いされている。以上のほか仕掛品についての規定があり、さらに副産物の評価、連産品の計算が論じられる。

総原価の計算 「物価庁要綱」第5章の総原価の計算は、「企画院要綱」をそのまま踏襲している。要点を記せば以下のようなものである。

「一般管理及び販売費の原価要素は、これを販売直接費と一般管理及び販売間接費とに分ける。」

「販売直接費は、これをその売上品に賦課する。」

「一般管理及び販売間接費は、売上品の製造原価を基準として売上品に配賦し、又は製品等の製造原価若しくは加工費を基準として製品等

に配賦する。」

第5章は総原価の計算と題するものの、不思議なことに本文中に総原価の文言はないのである。試みに総原価の算式を示せば下記のようになるであろう。

売上品の製造原価＋販売直接費＋一般管理及び販売間接費の配賦額＝売上品の総原価

それでは、未販売の製品の製造原価に一般管理及び販売間接費の配賦額を加えたものを何と呼ぶのであろうか。これを、製品の総原価と呼んでよいのであろうか。

原価に算入し得ない項目 いわゆる非原価項目として「物価庁要綱」が列記するのは、7項目であるが、その一つに「種類及び金額において、正常なものを超える貸倒償却」とあるのは注目に値する。というのは、「原価は正常的なものである」という原価の本質に、この規定は合致するからである。

V 「原価計算基準」の制定過程

1. 「原価計算基準及び手続要綱（案）」

わが国の公的な原価計算制度の変遷を辿るわれわれの考察もいよいよ最終段階を迎え、いまなお現役の「原価計算基準」を対象とすることになった。よく知られているように、「原価計算基準」の制定には、作業開始から完成まで12年という長い歳月を要している。1937年12月制定の商工省のいわゆる「財管準則」から、1948年11月制定の「物価庁要綱」までの期間が12年であることを思えば、「原価計算基準」の産みの苦しみがいかに長く、いかに大きかったかが分かるのである。

「原価計算基準」制定の作業は、大蔵省企業会計審議会の前身である経済安定本部・企業会

計基準審議会（はじめは企業会計制度対策調査会）の第4部会において、昭和25年（1950年）12月に開始された。第4部会の部会長である中西寅雄教授をチーフとし、山邊六郎、鍋嶋達、番場嘉一郎の各教授をメンバーとする原価計算研究会が組織され、この研究会において起草作業は進められたのである。

原価計算研究会の作業は昭和28年（1953年）初頭には一段落して草案が出来上がり、同年3月31日には日本銀行の会議室⁽¹⁾で企業会計審議会第4部会（すでに第4部会は安本から大蔵省企業会計審議会の所属となっていた。）が開催され、審議資料として「原価計算基準及び手続要綱（案）」（「基準及び要綱（案）」と略称）が配布されて中西部会長の説明があり、そのあと審議が行われた。当日、筆者は幹事の一員としてこの会に出席して資料の配布を受けた。粗末なざら紙にガリ版刷りした審議資料は、原価計算基準と題する第一部と原価計算手続と題する第二部とから構成される。以下、第一部の全文と第二部の主要見出しとを紹介して、参考に供することとしよう。なお、「基準及び要綱（案）」はいわば目次のようなもので、各見出しについての文章による肉づけはまだなされていない。

「第一部 原価計算基準

第1章 総説

1. 原価計算の目的

(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

2. 原価の概念

(1) 原価

(2) 原価の諸概念

① 実際原価、見積原価、標準原価

② 製造原価、販売費、一般管理費

③ 部門原価、製品原価

④ 期間原価、製品原価

⑤ 直接費、間接費

⑥ 部門個別費、部門共通費

⑦ 固定費、変動費

⑧ 統制可能費、統制不可能費

⑨ 特殊原価概念

3. 原価計算

(1) 原価計算の概念

(2) 原価計算の種類

① 購入原価計算、製造原価計算、営業費計算

② 個別原価計算、総合原価計算

③ 実際原価計算、見積原価計算、標準原価計算

(3) 原価計算期間

4. 企業会計と原価計算

(1) 継続性の原則

(2) 重要性の原則

(3) 評価の原則

(4) 製品原価と期間原価

(5) 原価差額処理の基準

5. 予算統制と原価計算

(1) 予算統制の概念

(2) 予算と企業会計

(3) 予算と原価計算

6. 原価管理と原価計算

(1) 原価管理の概念

(2) 原価管理の手続

① 原価責任制の確立

② 原価標準の指示

③ 原価実績の記録

- ④ 原価の分析と報告
- ⑤ 原価引下に関する改善措置
- 7. 特殊原価調査
 - (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
- 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
 - (1) 購入原価計算
 - (2) 製造原価計算
 - (3) 営業費計算
 - 2. 原価指図書
 - (1) 意義
 - (2) 種類
 - 1) 製造指図書
 - ① 特定製造指図書
 - ② 継続製造指図書
 - 2) 間接費指図書
 - 3. 原価要素把握の基準
 - (1) 分類基準
 - (2) 測定基準
 - 1. 物量の測定基準
 - 2. 評価基準
 - 4. 部門費計算の基準
 - (1) 部門費計算の目的
 - (2) 部門設定の基準
 - ① 製品種類別、職能別
 - ② 原価部門と管理責任
 - (3) 部門費計算における原価要素の分類、集計範囲
 - (4) 部門費の計算基準
 - ① 直接賦課の原則
 - ② 共通費、補助部門費の配賦の原則
 - 5. 製品原価計算の基準
 - (1) 原価単位の決定

- (2) 直接賦課の原則
- (3) 直接費配賦の原則
- (4) 当期業績測定の原則
- 6. 原価計算手続の選択と適用

以上は「基準及び要綱（案）」第一部の全文である。続く第二部については、前述のように主要見出しを紹介するにとどめる。

- 「第二部 原価計算手続
 - 第1章 購入原価計算
 - 第2章 製造原価計算
 - A 個別原価計算
 - B 総合原価計算
 - C 標準原価計算
 - 第3章 営業費計算
 - 第4章 原価計算と企業会計
 - 第5章 原価報告

2. 審議結果とその背後の諸事情

昭和28年3月31日に開催された大蔵省企業会計審議会第4部会は、きわめて劇的なものであった。というのは、「基準及び要綱（案）」は中西部会長の詳細な説明にもかかわらず審議会の承認を得られず、第4部会に差し戻されたからである。第4部会としてはこれまでの構想を根本から改め、苦しいやり直し作業に立ち向かわなければならなかった。

それでは、「基準及び要綱（案）」はどうして審議会の承認を得られなかったのであろうか。その理由を明らかにするためには、第4部会成立の経緯まで遡る必要がある。経済安定本部に企業会計制度対策調査会が設けられた当初は、会計原則に関する第1部会、会計教育に関する第2部会、監査基準に関する第3部会の三つがあるのみで、第4部会はまだ存在しなかった。黒澤清教授の述べるところによれば、第4部会

が設置されなかった事情は下記のごとくである。

「原価計算というものは企業のいわば内部会計なので、これに対して公の基準を制定することは非常に困難ではないか。一中略一それで、会計原則や監査基準と同じレベルで、果たして原価計算基準というものを設定することが可能であるかどうか。これが非常に問題になって、岩田巖教授は不可能論をとなえていた。」⁽²⁾

こうして第4部会は当初は認められなかったのであるが、それが暫くして認められるに至ったのは何故か。黒澤教授の上記に続く説明によれば、その理由は次のごとくである。

「会計原則は製造原価報告のところで原価の概念にふれておるので、やはりその内容を明らかにしなければいけないのではないかということから、彼も納得するに至った。」⁽³⁾

この説明から理解されるのは、会計原則の製造原価報告書に記載される原価の真实性を保証するためには、やはり原価計算基準が必要であるということ、そして、その原価計算基準を制定するためには第4部会が必要であるということである。

こうして設置された第4部会が制定すべき原価計算基準は、財務会計のいわばサブシステムとしての原価計算の基準でなければならなかった。しかるに、第4部会が提出した「基準及び要綱(案)」なканずく「第一部・基準」は、原価計算の全領域を包含し、しかも啓蒙的性格の強いものであった。審議会が「基準及び要綱(案)」を受理せず、これを第4部会に差し戻したのは、第4部会成立の経緯を考えれば全く当然のことといわなければならない。

筆者の記憶によれば、審議会の席において審議資料が受け入れ難いことを明言されたのは、第3部会長の岩田巖教授であった。岩田教授は

特殊原価調査が審議資料に含まれていることを特に問題視され、そのような企業の自由裁量に任されるべき原価計算までも「基準」に含ませるべきではないと強く主張されたのである。この主張はまさに正論で、中西部会長もこれに敢えて反論はされず、そのため苦心の作である「基準及び要綱(案)」は審議会の承認を得られない結果となったのである。

ここで、問題の特殊原価調査について触れておこう。特殊原価調査は、1952年4月号の“*The Accounting Review*”誌に掲載された論文に初登場する原価計算の先端領域であった。その論文名と、五つの章の表題を示すと下記のようなのである。

Report of the Committee on Cost Concepts and Standards

I Introduction

II Cost Concepts

III Cost Accounting and Financial Accounting

IV The Role of Cost Accounting in Cost Control

V Special Cost Studies

最後のVが特殊原価調査であることは、いうまでもない。

この論文は、米国会計学会の原価概念および基準委員会の報告書であるだけに大きな影響力を持ち、わが国の原価計算研究者はこぞってこれを精読し論議したものである。第4部会の原価計算研究会もこの論文を尊重し、その影響力のもとに「基準及び要綱(案)」のなかに特殊原価調査の項目を設けたのであった。

3. 「原価計算基準(仮案)」 目次と序文

「基準及び要綱(案)」が審議会において否決

されたあと、「原価計算基準」の起草作業は原価計算研究会の手を離れ、それまで若い研究会メンバーに対して遠慮気味だった中西部会長が率先陣頭に立ち、鍋嶋達委員の献身的協力のもとに進められることになった。筆者は昭和30年からこの起草グループに参加したが、中西部会長が草案作成に注いだ情熱と意気込みはまったくたいへんなものだったのである。

「基準」起草の作業は、中西部会長がまず自分の考えを説明し、それを鍋嶋委員が文章化するという形で進化した。一度書き上げた文章も、部会長の得心がいくまでは何度も書き改められた。筆者の役割りは時おり文献調査をしたり、気づいた点について意見を述べたりする程度のものであったが、会合の開催頻度が高く、また長時間に及ぶことも多かったので、けっこう多忙であった。

こうして中西部会長を中心とする新陣容によって推進された「基準」の起草作業も、昭和32年(1957年)の春には一段落し、同年4月に「原価計算基準(仮案)」「(仮案)と略称」が第4部会小委員会の一応の審議を終えて、意見聴取のため関係各方面に配布される運びとなった。

ここで「仮案」の目次を示すと、下記のようなものである。

「原価計算基準(仮案)」

目次

原価計算基準の設定について

原価計算基準

第1章 原価計算の目的と原価計算基準

第2章 実際原価の計算

第1節 製造原価要素の分類

第2節 要素別原価計算

第3節 部門別原価計算

第4節 製品別原価計算

第5節 販売費及び一般管理費の計算

第3章 標準原価の計算

第4章 原価差額の算定と分析

第5章 原価差額の会計処理

第6章 原価報告

「仮案」のなかでまず注目したいのは、「原価計算基準の設定について」と題する序文である。この序文には次の一節がある。

「さきに企業会計審議会によって発表された『企業会計原則』は、それ自体、企業の会計処理に関して、出資者、債権者、経営管理者、政府等のそれぞれ異なる立場を調整し、制度化するという意味での会計基準にほかならない。ただそれは、企業会計全般に関する基準であり、原価に関する部分については、その詳細を別途原価計算基準に委ねたものである。従って、この原価計算基準は、『企業会計原則』の原価に関する具体的計算基準であり、これと有機的に連なるものである。」

この一節を読むと、「仮案」は、審議会が期待する財務会計のサブシステムとしての原価計算の基準に関する草案ということになるであろう。しかし、そう解するのは早計で、中西部会長の真意に沿うものではない。「さきに企業会計審議会によって発表された『企業会計原則』」といいながら、中西部会長の頭の中にあっただのは財務会計の原則としての現実の「企業会計原則」ではなく、本来あるべき「企業会計原則」すなわち、財務会計と管理会計の両面からなる企業会計の原則なのであった。企業会計を財務会計に限定しないで管理会計をも含めて考える、あるいは、外部報告会計に限定しないで内部報告会計をも含めて考えるというのが、中西部会長の基本的見解であった。こうした見解は審議会が前提とする理解と根本的に異なっている。「仮案」の発表から「基準」の成立までに5年半も

の歳月を要したのは、そのためとってよいのである。

つぎに、「仮案」の序文のなかから別の一節を紹介することにしよう。この文章は、企業会計の広義の理解からごく自然に導かれるものである。

「財務諸表作成のために、実際の製品原価を正確に算定表示することは、企業の出資者、債権者等の利害関係者の要請である。一 中略一

しかし原価計算制度は、一つの立場だけを肯定し、他の立場を度外視するものであってはならない。原価計算は、真実の製品原価を確定し、財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、解釈し、これを経営管理者に報告し、もって経営計画及び原価管理に役立たしめることが必要である。すなわち、原価計算制度においては、原価計算に関する出資者、債権者、経営管理者、従業員、政府、消費者等の異なる立場が調整され、原価計算に対して与えられる諸目的が共同に到達されることを必要とし、継続的に行われるところの一定の計算秩序を形成するものでなければならない。」

4. 「仮案」の主要内容 その1

これまでわれわれは「仮案」の目次を紹介し、続いて序文に注目して、中西部会長の企業会計に関する基本的見解がいかなるものであるかについて考察を加えた。中西部会長にとって企業会計とは財務会計と同義ではなく、管理会計をも含むものであるというのがその結論である。こうした見解からすれば、企業会計原則は財務会計だけでなく管理会計上の原則でもあるから、企業会計原則のサブシステムとしての原価計算基準に管理会計的色彩が濃厚にあらわれるのは当然といわなければならない。以下、上記のこ

とを念頭におきながら、「仮案」本文の主要内容について考察を進めることにしよう。

原価計算制度 はじめに、第1章の2において原則計算制度について「仮案」の述べるところを引用する。

「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同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、技術的に測定調査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。

この基準において原価計算とは、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。」

この規定において「仮案」は、「基準」における原価計算が制度としての原価計算であること、ならびに、特殊原価調査は制度としての原価計算の範囲外にあることを明らかにしている。ところで、それに続く文章は問題である。この文章を素直に読めば、実際原価計算は標準原価を設定しないから、制度としての原価計算ではないことになるからである。「仮案」のこの不備については、筆者は別の機会に論じている⁽⁴⁾ので、ここでは問題の指摘にとどめる。

原価の正常性 「仮案」は原価を定義して、「原

価とは、経営における一定の給付にかかわらしめて把握された財貨又は用役の消費を、貨幣価値的に表したものである」と述べたあと、5点について定義の補足説明を行っている。それらのうち、以下に引用する第5は特に重要である。

「原価は、第5に、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。」

原価の要件として正常性が取り入れられたのは、わが国原価計算制度の歴史においてこの「仮案」の規定が最初であると思われる。

原価の諸概念 原価の定義に続いて、「仮案」は原価の諸概念を三つのグループに分けて規定する。第1グループは実際原価、見積原価、標準原価であり、第2グループは製品原価と期間原価、第3グループは全部原価と部分原価である。このうち第2グループは、さきに言及した米国の「原価概念及び基準委員会報告書」によって紹介された product cost と period cost の訳語で、「仮案」当時すでに重要な原価概念としてわが国に定着していた。また第3グループは、同じ頃わが国に導入された直接原価計算 (direct costing) との関連で、重要視された原価概念である。

戦時下の「企画院要綱」や戦後初期の「物価庁要綱」において重視された総原価は、「仮案」にはもはや登場しない。もっとも「仮案」は、第2章第5節において販売費及び一般管理費の販売品種別計算を規定するさい、総原価計算方式をとるべきことを定めているのであるから、「仮案」にはなお総原価思考が残っているといわなければなるまい。

実際原価の計算 第1章は以上にとどめ、「仮案」第2章の実際原価の計算に進むことにしよう。「仮案」はまず実際原価の計算手続を次のよ

うに規定する。

「実際原価計算においては、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。」

この引用から明らかなように、「仮案」は実際の製造原価の計算について要素別計算、部門別計算、製品別計算の3本柱方式を採るのである。顧みると、この3本柱方式は「基準及び要綱(案)」では採用されていない。「基準及び要綱(案)」は、その第2部の原価計算手続において、まず原価計算を購入原価計算、製造原価計算、営業費計算の三つに区分し、つぎに製造原価計算のAを個別原価計算、Bを総合原価計算としてそれぞれの製品原価の算定手続を示すのである。要素別計算と部門別計算はAとBのそれぞれについて個別に記されており、あくまで製品別計算に従属するものとなっている。

「仮案」は、原価計算研究会の作である「基準及び要綱(案)」方式を捨て、戦時下の「改正要綱」ならびに戦後の「物価庁要綱」の3本柱方式を復活させた。3本柱方式が、「改正要綱」の制定に当たった中西寅雄教授の見解によるものであることは、疑問の余地がないと思われる。

販売費及び一般管理費の計算に関する「仮案」の規定は管理色の強いもので、ここでも3本柱方式をとり入れ、要素別計算、機能別計算、販売品種別・販売地域別等の計算について詳説するのである。

5. 「仮案」の主要内容 その2

「仮案」には、いろいろな考え方が十分煮つ
まらないまま、いささか雑然と記述されている
箇所が少なからずある。「仮案」に手を加えて完
成させるためには、何を残し、何を捨て、また
何を追加すべきか。この問題を解決するために、
中西部会長は「仮案」を公表し、世の批判を仰
ぐことにしたのである。思考がよく練れていな
いという傾向は、「仮案」の後半、なかんずく第
3章・標準原価の計算において顕著である。し
かしこの章は、標準原価計算に関する中西部会
長の思索の跡を知るための資料として貴重であ
る。それに加えて、現在では「仮案」を入手す
ることが著しく困難であることを考慮し、長文
ではあるが、第3章の前半をそのまま紹介す
ることにしたい。

「第3章 標準原価の計算

41 標準原価算定の目的

1. 標準原価を算定する最も重要な目的は、原
価管理を効果的ならしめることにある。す
なわち、原価管理のためには、有効な原価
標準としての標準原価を設定することが第
一の要件である。

しかし、標準原価算定の目的は、単にこれに
とどまらず、

2. 標準原価は、真実に近い原価として仕掛品・
製品等の棚卸資産価額及び売上品原価の算
定の基礎となる。
3. 標準原価は、予算特に見積財務諸表の作成
に、信頼しうる基礎を提供する。
4. 標準原価は、経営計画の樹立に役立つ。
5. 標準原価は、これを簿記機構の中に組み入
れることによって、記帳の労を省略し、記
帳を迅速化する。

41の2 標準原価計算制度

標準原価は、実際原価計算制度において、原
価を管理するための原価標準として勘定組織の

枠外において用いることもあるが、標準原価の
計算を会計機構の内部にとり入れることもでき
る。標準原価を計算し、これを財務会計の主要
帳簿に組み入れることによって、標準原価の計
算と財務会計とが勘定組織的に結合した場合、
これを標準原価計算制度という。

42 標準原価の種類

標準原価の内容は、その役立つ目的に従って、
必ずしも同一ではない。一般的には、標準原価
は、財貨の消費量を、科学的研究に基づいて能
率の尺度となるように予定し、且つ、予定価格
又は正常価格をもって計算した原価である。こ
の場合、能率の尺度としての標準は、その標準
が適用される期間において達成されるべき原価
の目標を示すものである。従って、標準原価は
第一にそれが標準として適用される期間即ち標
準改訂の頻度に関して、当座標準原価と基礎標
準原価との2種類の類型に、第二に、達成される
べき水準に関して、理想的標準原価、現実的標
準原価、及び正常的標準原価の3種類の類型に分
つことができる。

1. 当座標準原価と基礎標準原価

当座標準原価とは、現在の予期しうる生産条
件の下で発生すべき標準原価をいい、比較的短
期における予定操業度、予定価格を前提として
決定され、従って、これら諸条件の変化に伴い、
しばしば改訂される標準原価である。

これに対して基礎標準原価（又は測定標準原
価）とは、実際原価の変動状況を測定する比較
基準として、比較的長期にわたって固定された
標準原価をいい、比較的長期間の操業度、固定
的価格、一定の作業能率を前提として決定され、
従って製品種類、生産方法等経営の構造的変化
の生じない限り改訂しない標準原価である。

2. 理想的標準原価、現実的標準原価、及び正 常的標準原価

理想的標準原価とは、技術的に達成可能の最大操業度の下において、最高能率を表わす最低の原価をいい、財貨及び用役の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理想的水準である。かかる標準は、実際活動において達成すると期待しえないものであるが、操業度及び能率向上の究極的目標としての意義をもつ。

現実的標準原価とは、現在予期しうる操業度の下において、通常努力によって、その達成が期待しえられる標準原価をいい、当面不可避と考えられる減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価である。従って、それは、原価管理の目標として現実的な意義をもつ。

正常的標準原価（正常原価）とは、正常的操業度の下において、経営の正常能率に基づいて決定される標準原価をいう。ここに正常とは、経営活動における異常偶然の状態を排除した概念であり、現実には、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の数値を統計的に平均化し、これに将来の趨勢を加味した数値として計算する。正常的標準原価は、経済的狀態の安定せる場合、財務諸表作成上製品原価の確定、価格政策等のために最も適当な原価であるが、原価管理のための標準としても用いられる。

当座標準原価と基準標準原価とは、いずれも上掲の3種の水準に基づいて決定することができるが、当座標準原価は、現実的な達成可能水準を基礎とするのが通例であり、かかる水準の当座標準原価は、実際において原価管理に最も適当するのみならず、棚卸資産価額の算定及び予算作成のためにも用いられる標準原価である。」

以上の引用文を読むと、中西教授の講義を聴く思いがする。大学の講義としてはまことに立派な内容と評すべきであるが、しかし「基準」

の草案としては問題がある。

「仮案」は、標準原価の類型として第1に当座標準原価と基準標準原価を、第2に理想的標準原価、現実的標準原価、および正常的標準原価をあげている。これによって、標準原価には多くの類型のあることは分かるが、それでは標準原価計算制度において用いられるべき標準原価は何であるかという、必ずしもはっきりしないのである。引用文の最後のパラグラフからすると、標準原価計算制度に採用できるのは、「現実的な達成可能水準を基礎とする当座標準原価」であるように解されるが、しかし「仮案」はそうとは明記しておらず、また他の標準原価概念を制度にとり入れてよいか否かについても、明らかにしていない。基準標準原価や理想的標準原価は、原価管理のためにはそれぞれ意味をもっているであろうが、財務会計的には問題がある。「仮案」は、原価計算制度において用いられるべき標準原価概念を特定すべきだったのである。

「仮案」第3章は、このあと43として標準原価の算定、44として標準原価の改訂、45として標準原価の指示、についてそれぞれ規定をしている。

これを要するに、いろいろ不満はあるにしても、標準原価の計算と題する第3章は、標準原価計算制度をわが国に導入するための基礎作りをした文書して、重要な意味を有するといわなければならない。

6. 「基準」において削除された「仮案」の規定

仮案には、経営管理のための啓蒙的性格の規定がたいへん多く含まれている。とりわけ、第4章「原価差額の算定と分析」の後半、および

第6章「原価報告」の後半はその傾向が著しい。はじめに第4章について述べると、実際原価計算制度と標準原価計算制度におけるそれぞれの原価差額の算定・分析が示されたあと、原価差額の発生原因に遡った分析にかんする規定がなされるのであるが、この原因分析の部分は、現行の「基準」ではすべて削除されている。試みに、発生原因分析規定の冒頭の部分を引用すると以下のようなものである。

「原価差額は、それぞれたとえば次のごとき発生原因にさかのぼってこれを分析する。

(1) 価格差異

価格差異（材料の受入価格差異及び消費価格差異を含む）は、材料種別に送状、出庫票等に基づき、

1. 市場の変動、不適當な予定又は正常価格の適用等の諸原因及び
2. 不利な購入量、購入先、購入方法又は条件の採用等購買能率に関する諸要因、に分析する。

(2) 数量差異

数量差異は、材料種別に出庫票、仕損報告書等に基づき、

1. 不適當な消費数量標準の適用等の諸原因及び
2. 規格外又は不良材料の使用、製品規格、機械工具、作業方法の変更、仕様書の不完全、作業能率の低下等材料消費能率の如何による諸原因、に分析する。」

つぎに、第6章について見ることにしよう。原価報告と題する第6章は大きく二つに分かれていて、その前半は外部報告としての製造原価報告書等にかんする部分、後半は内部報告としての原価報告にかんする部分である。このうち前半の外部報告はほんらい「企業会計原則」で扱うべき問題であり、また後半の内部報告は啓

蒙的性格のものであるという理由でいずれも「基準」には不必要と判断され、第6章は全面削除となったのである。それでは、削除となった内部報告の規定はどのような内容であろうか。「仮案」には、内部報告の原則ともいふべき6項目があげられており、いまなお十分参考に値すると思われるので、以下その6項目を紹介することにしたい。

- 「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。 ー下略ー
2. 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。 ー下略ー
3. 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。
4. 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、これに基づ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。
5. 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。
6. 原価報告は、原則として一定の文書により経常的に作成提供するが、必要に応じ、口頭その他便宜な方法により臨機に行うものとする。」

昭和32年当時であって、上記の6原則を明示した中西教授には敬意を払うものであるが、しかしこの文章は、通産省産業合理化審議会向きではあっても、大蔵省企業会計審議会にはふさ

わしくないのである。そのため、「基準」ではすべて削除されることになった。

VI 「原価計算基準」の成立と基本的性格

1. 「原価計算基準」の成立

昭和37年（1962年）11月8日、「原価計算基準」（「基準」と略称）は、「仮案」から5年半の歳月を経て漸く成立し、大蔵省企業会計審議会から中間報告として発表された。

長らく待望されていただけにその反響は大きく、それに応えるべく審議会は講師団を編成して東京ほか主要都市において説明会を開催し、筆者もその一員として東京、名古屋、福岡の説明会に参加した。そのうち東京の説明会は「基準」発表の翌11月9日、安田生命本社地下ホールにおいて開催された。講師陣と分担は次のようである。太田哲三会長の挨拶ののち、総論を中西第4部会長、費目別計算を諸井委員、製品別計算を番場委員、標準原価計算を山邊委員、原価差異と一般会計を黒澤第1部会長がそれぞれ担当。この東京の説明会が「基準」発表の翌日であるということは、「基準」が社会からいかに待望されていたかを如実に物語っているといえよう。「原価計算基準」の成立は、大蔵省企業会計審議会の歴史上特筆すべき事件なのであった。

2. 原価計算制度と標準原価

「仮案」公開から「基準」成立までの5年半の期間、第4部会は何をしていたのであろうか。まずはじめに為されたのは、各方面から提出された「仮案」に対する意見書を参考としつつ、「仮

案」を修正する作業であった。たとえば、「仮案」における意味不明瞭な原価計算制度の規定は、「基準」において下記のようにきわめて明快なものに改められた。

「原価計算制度において計算される原価の種類およびこれと財務会計との結びつきは、単一でないが、しかし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。

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。

企業が、この基準にのっとり、原価計算を実施するに当たっては、上述の意味における実際原価計算制度又は標準原価計算制度のいずれかを、当該企業が原価計算を行なう目的の重点、その他企業の個々の条件に応じて適用するものとする。」（「基準」第1章、2）

「仮案」においては、標準原価計算制度において用いられるべき標準原価の種類が明示されていなかった。この点に関する「基準」の規定も、下記のように明快である。

「標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。

現実的標準原価とは、良好な能率のもとにおいて、その達成が期待されうる標準原価をいい、通常生ずると認められる程度の減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価であり、かつ、比較的短期における予定操業度および予定価格を前提として決定され、これら諸条件の変化に伴い、しばしば改訂される標準原価である。現実的標準原価は、原価管理に最も適するのみでなく、たな卸資産価額の算定および予算の編成のためにも用いられる。

正常原価とは、経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化し、これに将来のすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価をいう。正常原価は、経済状態の安定している場合に、たな卸資産価額の算定のために最も適するのみでなく、原価管理のための標準としても用いられる。—中略—

原価管理のためにときとして理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、この基準にいう制度としての標準原価ではない。—下略—」（「基準」第1章、4）

なお、実際原価計算制度において原価の標準を勘定組織のわく外に設定する場合、原価の標準として理想標準原価を用いることは差し支えないわけである。

3. 原価の費目別計算における原価要素の分類

原価計算は、費目別計算において財務会計から原価要素を受けとり、製品別計算において財務会計に製品原価や仕掛品原価を提供する。中間に位置する部門別計算は財務会計とは直接に接触のない内部計算である。

ところで、費目別計算における原価要素の分類は、財務会計から受けとったままでよいのであろうか。この点について中西部会長は「仮案」後深く思いを巡らし、その成果を「原価要素の分類について」と題する論文⁽⁵⁾として発表した。この論文の第3節は次のように述べている。

「原価要素計算は、一般会計における費用計算たと同時に、原価計算の第一段階である。したがって、この計算における原価要素の分類は、一般会計上の要請と原価計算上の要請を同時にみたすものでなければならない。」⁽⁶⁾

以下、中西論文を要約すると次のようになる。すなわち、一般会計上の要請としては、計算の正確性と監査の容易性を保証するために、支出に基づく分類すなわち形態別分類が基礎となっている必要がある。また、原価計算上の要請を満たすためには、第一に、部門別計算と製品別計算を適切に実行しうるために直接費と間接費の分類が不可欠であり、第二に、原価管理上の要請にこたえるために機能別分類が重要である。そして次のように締め括られる。

「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になる。」⁽⁷⁾

このあと、製造原価要素についての分類が例示されるが、その内容は「基準」とほぼ同じである。以下、「基準」の例示を掲げる。

「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（必要ある場合には作業種類別に細分する。）

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（健康保
険料負担金等）

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、ガ
ス代、水道料、租税公課、旅費交通費、
通信費、保険料、たな卸減耗費、雑費

間接経費は、原則として形態別に分類するが、
必要に応じ修繕費、運搬費等の複合費を設定す
ることができる。」（「基準」第2章、第2節、10）

費目別計算における原価要素の分類は、一見
地味ではあるが、「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として、
極めて重要な意味を持つものといわなければなら
ない。

また、従来の要素別計算が「基準」において
費目別計算へと名称変更されていることも、注
意しなければならない。「仮案」の修正作業にお
いて、中西部会長は要素別計算に代わるべき名
称について時間をかけて検討した。要素別計算
のままでは、「仮案」さらには「物価庁要綱」と
同じになってしまう。原価要素の分類を新しく
したのだから、計算名称も新しくしなければなら
ない。そうした発想のもとに、中西部会長は
熟慮の末、要素別計算を費目別計算に改めたの
である。

4. 原価差異の算定・分析と会計処理

原価計算においては、標準原価計算制度はも
とより実際原価計算制度においても原価差異が
生じ、それによって原価差異の算定と分析、な
らびにその会計処理が問題となる。この問題は
「仮案」以前は殆ど考慮されることがなく、「企
画院要綱」も「物価庁要綱」もこれに触れてい
ない。ただ商工省の「財管準則」は標準原価計
算との関連で、較差分析の名称のもとに原価差
異分析を下記のように論じるのである。

「各製品の実際原価は之を標準原価と比較し、
其の較差を各原価要素別に、消費量と価格との
双方につき分析討究して其の事由を明らかにす
べきものとす。例えば原料価額の差異により関
係部門の成績を検し、労働時間の多少を以って
当該製造部門の能率を明かにするが如し。」（第
九、50）

なお、「財管準則」では標準原価は勘定組織の
わく外に設定されるから、標準原価と実際原価
との差異の会計処理は問題とならない。他方、
制度としての実際原価計算において生ずべき原
価差異については、「財管準則」はその算定につ
いても会計処理についても触れていないのであ
る。

こうして、これまで殆ど空白状態のまま推移
してきた原価差異の算定・分析とその会計処理
の問題は、「仮案」および「基準」において全面
的にとり上げられ、詳細な規定がなされること
になった。「基準」についてみると、「原価差異
の算定および分析」と題する第4章において、
実際原価計算制度と標準原価計算制度のそれぞ
れについて差異の算定と分析が詳細に規定され
ている。「基準」では削除されたが、「仮案」に
おいて詳細に論じられた原価差額（「仮案」では
差額といった。）の発生原因に遡る分析を加える

と、「財管準則」の時代と較べて原価管理の水準がいかに著しく向上したかが理解できる。

原価差異の会計処理 原価差異の会計処理は、「基準」の第5章において規定される。原価差異の会計処理方法は当期の利益ならびに課税所得に影響をおよぼすので、会計処理を規定するに当たっては税務当局の了承を得る必要がある。そのため、審議会の少数メンバーと税務当局との折衝が何回も行われたが、そのさい最大の問題となったのは、材料受入価格差異は付随費用以外は認められない、という税務当局の強い主張であった。この主張によれば、材料期末在高は実際価格によらねばならないことになる。話し合いの末、材料受入価格差異を材料の期末在高に配賦するに当たっては、「材料の適当な種類群別に配賦する」（第5章、47、(1)の2）と規定することで漸く結着が付いたのであった。

いま一つ強く印象に残っているのは、予定価格等が不適当なため、比較的多額の原価差異が生ずる場合の個別原価計算における会計処理をめぐって、中西部会長と黒澤第1部会長との間に意見の対立があり、その調整に1年近くもかかったことである。中西説は、個別原価計算においても総合原価計算と同じく科目別配賦法だけでよい（税務当局も同意見）というものであったが、黒澤第1部会長は、個別原価計算の場合には科目別配賦法のほかに指図書別配賦法も認めなければならないと強く主張され、両雄譲らず暫くは膠着状態が続いた。けっきょく原価差異の会計処理は財務会計上の問題だからという理由で、中西部会長が譲歩して現行規定（第5章、47、(1)の3の(i))のように決まったのである。

5. 「原価計算基準」の基本的性格

「原価計算基準」の基本的性格は、「原価計算基準の設定について」と題する序文を注意深く読めば、自づと明らかである。以下、関連箇所を抜粋することにしよう。

「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があるが、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な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。

原価計算基準は、かかる実践規範として、わが国現行の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである。—中略—

この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである。—下略—

引用文の最後の「この基準は、企業会計原則の一環を成し」における企業会計原則を、昭和24年制定の企業会計原則そのものを指すと考えることはできない。なぜなら、序文の前半にあるように、「基準」における原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つという財務会計目的と、原価を分析して業務計画および原価管理に役立つという管理会計目的との二つの目的を有するのに対し、現実の企業会計原則はもっぱら財務会計のための原則だからである。序文が狭義における現実の企業会計原則をさしおいて、企業会計原則という用語をよ

り広義に用いたことに対しては、異論があるかもしれない。しかし、原価計算の本質を考えれば、原価計算をその一環として包含するところの企業会計は、狭義の企業会計つまり財務会計ではなく、財務会計と管理会計の両面を備えた広義の企業会計でなければならない。中西第4部会長は企業会計を広義に解し、広義の企業会計原則の一環としての「基準」の制定に尽力されたのである。

容易に分かるように、原価計算は財務会計に奉仕するためだけにあるのではない。製造現場に立ち入り、費用と時間をかけて、作業時間や材料消費量を測定・分析するのは、それがコスト節約の手段なればこそである。測定・分析された資料は財務会計目的にも利用されるが、それはあくまでも従で、主たる目的は原価管理にあるといわなければならない。

原価管理目的は原価計算制度の核心であって、この目的を欠いて原価計算制度は成立しないといつてよい。わが国原価計算制度の歴史を顧みると、目的を明記しなかった「陸軍要綱」と「海軍準則」は別として、商工省の「財管準則」は原価計算の三つの目的の第一を、「原価要素の消費量および価格を管理統制すること」とし、また「企画院要綱」は原価計算の目的として「適正ナル価格ノ決定」とならんで「経営能率ノ増進ノ基礎タラシムルコト」をあげ、さらに「物価庁要綱」も「企画院要綱」と同じく、「適正な価格の決定」とならんで「経営能率の増進の基礎とすること」をあげるのである。表現は異なるが、これらがいずれも原価管理目的と同義であることはいままでもない。

「損益計算書準則」の定める「製造原価報告書」における原価の真实性を保証するための原価計算の基準なるものは、考えられない。原価計算の基準は、原価計算の本質を反映して、

必然的に管理面を有するのである。

あとがき

本稿を草するに当たり、久しぶりに「基準」に目を通して改めてその完成度の高さを感じるとともに、中西部会長の力量と不屈の学者魂に敬意を払ったのであった。昭和14年の「陸軍要綱」、17年の「企画院要綱」、19年の「改正要綱」のそれぞれにおける起草責任者であった中西寅雄教授は、それまでの経験を活かしつつ、平和な戦後経済の実践規範たるべき「原価計算基準」の制定に全力を傾注されたのである。

「基準」を、戦前とは関係のない全くの戦後の産物と考えるのは正しくない。原価計算の骨格は、戦前とくに「企画院要綱」の改訂版である「改正要綱」においてある程度まで出来上がっているのである。「基準」は、戦後の新しい経済情勢に適応するように骨格を補強し、肉づけを行ったと解すべきである。そのさい、第4部会は、戦後企業の実態を調査して現場の声を聞くとともに、海外とくに、それまで知りえなかったアメリカの文献調査を熱心に行っている。

それにしても、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、管理会計的側面を多く内包する「基準」をよくも制定できたものである。中西部会長の存在なしには「基準」が成立しなかったことは明らかであり、さらにいえば、企業会計審議会のなかに第4部会を設定することも不可能だったと思われる。なお、「基準」成立後、中西教授は当初は別として、「基準」について殆ど発言しておられない。教授の関心は、早くも次の新しい問題へと向けられていたのである。

最後に、「基準」の今後について一言しておこう。「基準」制定以降すでに半世紀近く（47年）

経過したのだから、このあたりで「基準」を書き改めたらどうかという意見があるようである。長期間経過したのは確かだが、「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、尊重されるに至っている。換言すれば、「基準」は緩やかな社会的実践規範としてよく機能しているといえよう。このような「基準」を不用意に改正すれば、いたずらに社会の混乱を招くだけである。

以上の考察にもとづき私見を述べるならば、「基準」を価値ある歴史的文献としてそのまま保存する一方、万一「基準」の規定が社会の進歩の障害となるような事態が生じるならば、その対策に関する研究会を公認会計士協会に設け、該当規定に代わるべき新规定を制定して公認会計士協会名で告示するのがよいのではないかと

思う。

「基準」の序文は、その最後に次のように述べている。「たな卸資産の評価、原価差異の処理など企業の原価計算に関係ある事項について、法令の制定、改廃等が行われる場合にも、この基準が十分にしん酌されることが要望される。」

「基準」の要望にもかかわらず、関係法令の制定・改廃のさい、「基準」に対する配慮は十分なされないのが現実ではなかろうか。それでは、法令の制定・改廃によって「基準」が影響を受けた場合、該当する規定をいちいち修正すべきであろうか。それに対する答は、必要なしである。このような状況のもとでは、社会は、「基準」の修正がなくとも新法令に従って動くことになるからである。そうした事情をも考慮した上で、「基準」を、価値ある歴史的文献として原形のまま保存すべきであるというのが、筆者の考えである。

<注>

- (1) 当時、大蔵省は霞ヶ関の庁舎が進駐軍によって接収されていたため、四つ谷の小学校校舎に仮り住まいしていた。そのため、審議会の全体会議は、日銀の会議室など外部の施設を利用することが多かった。
- (2) (3) 「座談会、企業会計四半期の歩み」『企業会計』Vol. 26, No. 1, 1974年1月, pp. 16~17

- (4) 諸井勝之助『私の学問遍歴』森山書店, 2002年, pp. 139~140
- (5) 中西寅雄「原価要素の分類について」, 中西寅雄編著『近代原価計算』同文館, 1985年, 第2章
- (6) 中西論文, 前掲書, p. 28
- (7) 中西論文, 前掲書, p. 29