

諸井勝之助先生の思い出

本間 正人

私が諸井勝之助先生と初めてお会いしたのは、平成22年7月13日のことである。LEC会計大学院の案内された部屋で待っていると、年季の入ったトートバックを持ち、銀髪で大きな眼鏡をかけ、ゆっくり歩いて入ってきた学者然とした方が諸井先生だった。

私はちょうどその頃、「調達会計史序説—軍需品調達の系譜と利子・利益の概念及び計算方法の変遷を中心に」の執筆が終わり、『産業経理』掲載用にその1からその4に分割し、修正作業を行っていた。「調達会計史序説」の執筆にあたり、防衛省の価格計算は「原価計算基準」を援用しており、その「原価計算基準」の目的にある「価格計算」がその拠り所になっていることを発見していた。黒澤清先生や大蔵省の黒木課長補佐が参加した座談会での発言や、「原価計算基準」の解説書の記述によれば、「原価計算基準(仮案)」の中に「価格計算目的」は存在せず、「原価計算基準」の目的に「(二) 価格計算に必要な原価資料を提供すること」が追加されたのは、防衛庁からの要望である旨が述べられていた。そのため、私としては、防衛庁側がどのようにしてその要望を伝えていたのか、非常に気になっていた。

神戸大学の管理会計研究会に何度か参加した際、その懇親会の席上、「原価計算基準」の話になり、「原価計算基準」を作成したメンバーの一人である諸井勝之助先生が、まだご存命であることを知った。そこで、自分の疑問

を諸井先生に直接確認したくなり、神戸大学名誉教授の小林哲夫先生にお願いして紹介状を書いて頂き、自分の疑問を添えて6月下旬に諸井先生宛に手紙を出した。すぐに諸井先生から丁寧なご回答を頂き、さらに「質問等があれば、LEC会計大学院水道橋校舎でお目にかかってもよいと思います」とのことであった。そこで、お言葉に甘えてお会いしたのが、冒頭に記述した平成22年7月13日のことである。この後、最終的に同年9月28日まで1か月ごとに1回お会いして、合計8時間半ほど「原価計算基準」作成時における苦労話や海軍短期現役士官だった頃の貴重なお話をいろいろと伺うことができた。

3回にわたってお話を伺ったうち、印象に残った話をちょっと長くなるが挙げておきたい。

「原価計算基準」に関するもの

- ・「原価計算基準」は、中西先生が弟子の鍋島先生に指示して文書化しており、そのほとんどを鍋島先生が記述している。当時、鍋島先生は東北大の教授であり、東京に毎回出て来ることができないため、中西先生の指示に基づき文書化したものを手紙で送ってきていた。これを見た中西先生は、「鍋島は良く分かっておらん」とよく言っていた。しかし、師弟関係とは不思議なもので、鍋島先生は何を言われていてもけろっとしていた。
- ・原価計算基準の中の費目別計算は良くでき

ている。コステンアルテンを種類別と直訳したが、中西先生が納得せず、この名称は最後に決まっている。仮案は要素別としていたはずである。この部分は、中西先生が考え込んでいたのをよく覚えている。

- ・「原価計算基準」の原価計算の目的にある「価格計算」は、中西先生の意見が99%だと思う。黒澤先生の意見はほとんど入っていない。なぜなら、黒澤先生は「原価計算基準」を「企業会計原則」のサブシステムと考えており、それに対して中西先生は、「企業会計原則」から独立したものと考えていたからである。「原価計算基準」は、管理目的が前面に出ている。これは原価計算の命であり、財務会計との接続と管理目的を両立させた中西先生は、非常に偉いと思うし尊敬している。
- ・「原価計算基準」の原価計算の目的にある「価格計算」は、戦時中と戦後の公定価格を念頭に置いていたようだ。この「価格計算」目的は、入れたほうが自然だろう。時代の雰囲気として、かつての統制経済と切り離す、戦前と切り離す、戦争の匂いのあるものは避けようとしていた。当初、このような想いが中西先生にあったのではないか。
- ・「原価計算基準」の解説書に関し、いかにも自分が関わりましたという感じでいろいろと解説を執筆している先生が多い。しかし、「原価計算基準」の制定に直接携わったのは、中西先生と鍋島先生と自分だけである。

海軍の短期現役士官時代について

- ・海軍経理学校で教育を受けていた時、燃料不足で冬は暖房が止まっていて非常に寒く、室内の防火用水が凍っていた。暖房がこの調子なので、風呂もたまにしか入れなかった。また、入れたとしてもお湯が浴槽に少ししか張っていなかった。

- ・空襲のあるたびに海軍の食糧庫が爆撃され、そのたびに食事が悪くなった。食事が悪いのに訓練は通常どおり行うので、非常につらかった。冬のカッター（艦艇に搭載されているボート）訓練だと、櫂に鉛の鉾を打っている所に霜がおりており、袖で拭ってから持っても、手の皮が張り付いて剥がれそうになった。同期生の中には、栄養失調で亡くなったと思われる者が何名かいる。
- ・真冬の辻堂で雪が降り積もる中、陸戦訓練が行われた。あまりに過酷な状況で、夜中にドクターストップがかかり、演習が終了した。その後、民泊先にもどり、日ごろの食糧不足を解消するため、お金を払って色々と食べさせてもらった。
- ・任地は宮崎であり、2か所かけ持ちだった。当時、自動車での移動は、グラマンからの機銃掃射の危険があり、命がけだった。ある日、戻る際に鉄橋が爆撃され車が止まったことがあった。事務所に戻るため、爆破されてレールと枕木が垂れている鉄橋を四つん這いで渡ったことがある。渡ってしばらくしてからグラマンが来たと聞いている。自分のあとに渡った人たちは、どうなったのだろうか。
- ・ポツダム宣言受諾後、残務整理として飛行場近辺で防空壕等を建設するために収用した森林・田畑の費用を佐世保まで受領に行った。駅に帰ってくると収用した地主たちが待っており、そこで支払いをした。今思うと、適正な代金よりも高額な代金を支払ったかもしれない。この当時、ある上官から「払うべきものはきちんと払ってほしい。かりそめにも海軍は、金も払わずに逃亡したなどと言われてはならない」と言われていた。

この他に、諸井先生はなぜ自分が会計学か

らファイナンスに転向したのか、その理由も私に語ってくれた。この話は、諸井先生自身あまり人に話したことがないと仰っていた。そのため、お弟子さんでも転向理由を知っている方は少ないのではないかと思う。

2回目に伺った際、自分だけ話を伺っているのももったいないと思い、折角なので当時所属していた防衛省装備施設本部で「原価計算基準」に関する講演を行って頂けないか諸井先生に相談したところ、快諾を得た。話を伺っている際、「復員したての頃は街で分隊士を見かけてもパイと横を向いたりしていたが、この年になると海軍時代が非常に懐かしくてねえ。最近は、You Tube で戦闘機の動画をよく見ているんだよ。本物の戦闘機を見られなかなあ」とのこと。私としても講演をお願いした手前、むげに断る訳にもいかず、「ちょっと確認してみますので」とその日はお茶を濁した。

翌日、航空自衛隊に知り合いの方がいたので、だめもとで相談に行ってみた。それまでの経緯を説明したところ、その方はおもむろに受話器を取り上げ、内線で「ちょっと話があるから来てくれ」と誰かを呼び出した。すぐに「一体何ですか、急に呼び出して。どうせろくな用事じゃないでしょう？」とやってきたのがA2佐（当時）である。それからA2佐と調整を行い、装備施設本部の講演の1か月後位に入間の補給処で同じ講演をしてもらい、その後に入間基地を見学（入間には戦闘機の飛行隊がないが、そこは諸井先生に諸事情を説明し了承して頂いた）してもらうことで話が落ち着いた。A2佐と色々話してみると、同い年であることと、私の陸上自衛隊少年工学校時代の同期がA2佐と防衛大学校同期で部活が一緒だったことが判明した。A2佐とは、この出会いから現在まで親しくさせてもらっている。飲みに行くのはもちろん

んのこと、航空機関係の調達で分からないことがあれば電話で聞いたり、いろいろと相談に乗ってもらったりしている。まさに諸井先生がつないだ縁である。ちなみにA2佐は、その後1佐に昇任し、現在は航空幕僚監部の要職に就いている。

諸井先生の講演は、平成22年10月15日に装備施設本部の大会議室で開催された。「原価計算基準」作成者の一人ということで皆の関心も高く、本部長以下が講演を聞きに参集し、満席となるほどの大盛況ぶりだった。私はというと、「中央調達」（会社の社内報のようなもの）の原稿を作成するため、諸井先生の話を一心不乱にメモしていた。何ということはない、総務課にICレコーダーがあるので借りればよかったのだが、それをすっかり忘れていたからである。ついでに白状すると、諸井先生の講演している姿を撮影する手配も忘れてしまい、後から「中央調達」に掲載する際に気づき、航空自衛隊入間基地での講演写真を流用させてもらった。これは諸井先生をどアップで撮影したものだだったので、誰も気づいていなかったと思う。

「中央調達」には、私のメモを基に作成した原稿を掲載した。それまでいろいろとお話を伺っていたのと、『私の学問遍歴』等の関連文献を読んでいたもので、講演内容を文章にすることができた。後日、諸井先生に原稿を確認して頂いたところ、「これ本間さんが聞いて書いたの？良くできてるねえ」と感心された。一部、こちらの知識不足で何か所か修正して頂いたものの、この講演は「諸井勝之助先生講演会」と題し「中央調達」No. 80、平成22年12月24日、9-12頁に掲載されている。

講演終了後、本部長等を交えての会食があった。その会話の中で、諸井先生が叔父の尾高朝雄先生（東大法学部教授）から学問的な影響を受けたことを述べると、東大法学部出

身の本部長が、学生時代に尾高先生のお弟子さんに習っていたということで、かなり話が盛り上がっていた。私はというと、経済学部出身で会計学専攻だったため、尾高朝雄先生と聞いても全くピンとこず、この話の輪に加わることができなかった。

会食後、東京裁判や三島由紀夫が割腹自殺を凶った建物を移設した市ヶ谷記念館に諸井先生をご案内した。L E C 会計大学院には、ご自宅から歩いて出勤されているという話を伺っていたので、市ヶ谷記念館に徒歩で向かった。距離にして 300m 位だったが、帰りは諸井先生がかなり辛そうだったので、歩いて出勤しているという話を鵜呑みにしたのは迂闊であり、年齢を考えるべきであったと反省した。なお、この教訓は、次の入間基地での講演・基地見学に活かされている。

航空自衛隊入間基地での講演は、平成 22 年 11 月中旬に行われた。講演が行われた場所は、木造の講堂でなぜか暖房が入っておらず、かなり寒かった。私としては、諸井先生が風邪をひいて肺炎にでもなりはしないかと、内心気が気ではなかった。当の諸井先生はというと、海軍経理学校で鍛えたためか、寒さなどどこ吹く風で講演を終えられた。その後、会食をはさみ諸井先生待望の基地見学となった。

航空自衛隊の基地際に行った経験のある方はご存じだと思うが、航空基地は我々が想像する以上にだだっ広い。私は、研修で何度か航空自衛隊の基地を訪問したことがある。北海道の千歳基地では、F15 のパイロットが基地内の移動に三輪自転車（冬に強風と氷雪で転ばないため）を使っているのを目にしている。そのため、前回の教訓を踏まえ、基地内の移動は車を用いるよう予め A 2 佐に依頼しておいた。その辺の調整は万全で、諸井先生の息が切れることもなく、快適に見学を行う

ことができた。

最初に、T 4 のハンガーに案内された。そこには、パイロットの方もおり、懇切丁寧に T 4 の説明を行ってくれた。諸井先生は、愛用の一眼レフ（デジタルではなくフィルム）を携えてきており、撮影して大丈夫か確認してから、T 4 を何度も撮影していた。T 4 のコクピットに乗って良いということで、諸井先生は私にカメラを託し、梯子を登り恐る恐るコクピットに納まった。後で諸井先生に伺うと、シートに座る時に変にスイッチを入れたり壊したりしてはまずいと思い、怖かったそうである。コクピットに納まった諸井先生は、それはもう満面の笑みで、その様子を私が写真に収めた。デジタルではなくフィルム、しかもオートフォーカスではない自分でピントを合わせる昔ながらの一眼レフのため、私としてはうまく撮影できたかが非常に心配であった。入間基地の講演からしばらくして、諸井先生、私、A 2 佐で集まった際、その写真をはがきにしたものを頂いた。ピンボケすることなく、ちゃんと写っていてホッとしたのを今でもよく覚えている。

その後、基地内にあるいろいろな航空機を見学し、最後は CH-47 J 輸送ヘリコプターだった。若手パイロットが対応してくれたのだが、その説明の中で自分が阪神淡路大震災で被災し、自衛隊のヘリに救助された経験からこの道に進んだとのことであった。この話を聞いた諸井先生は、いたく感心されていた。

この入間基地の講演・見学には、後日談が 2 つほどある。まず 1 つ目。CH-47 J のパイロットの話にいたく感心された諸井先生は、このことを雑誌『青淵』にフォトエッセイとして投稿されている。関連部分を引用すると「若いころ『原価計算基準』の制定に関与した関係で、図らずも昨年 10 月には防衛省

装備施設本部において、また11月には航空自衛隊入間基地において、『原価計算基準』について講演する機会に恵まれた。講演後それぞれの構内を見学したが、とりわけ入間での見学は貴重だった。(中略)最後のヘリコプターのパイロットは、まだ幼顔の残る青年で、少年時代、阪神淡路大震災で自衛隊ヘリに救助された経験があり、『それが動機となって今日があるのです』と笑顔で語ってくれた。彼は今回の大震災(東日本大震災のことー引用者)で、被災者救助のため大いに活躍したことであろう」と結んでいる。

掲載されたのは平成23年11月号なので、ほぼ1年後である。ちなみにこの『青淵』は、公益財団法人 渋沢栄一記念財団機関紙である。諸井先生は、渋沢栄一氏のひ孫にあたり、その関係で何度か『青淵』に投稿されている。入間基地の講演・見学から3~4年位は、年2回程度3人で夜に集まっていた(その後は諸井先生の年齢もあり、夜に集まるのが難しくなった。そのため、私はもっぱら手紙と電話で連絡を取っていた)。その際、件のヘリパイロットにも『青淵』を送ったのだが、何の音沙汰もないと諸井先生が嘆かれていた。するとすかさずA1佐が、「パイロットに連絡するよう伝えますから！」と宣言していた。

なお、余談になるが、この時とは別に集まった時に、諸井先生はお弟子さんからプレゼントされたデジカメの一眼レフを持ってきて自慢された。「とうとうフィルムからデジタルになりましたね」と言うような話をした覚えがある。つくづく諸井先生はよいお弟子さんをお持ちだと思った次第である。

2つ目。諸井先生のお別れ会で、A1佐がご家族の方と話された時のこと。諸井先生は、入間基地で自分が撮影した写真を家族や知り合いに見せて盛んに自慢されていたそうである。しかし、なぜか自分がT4のコクピット

に納まった写真は、誰にも見せていなかったとのこと。それを見た家族の方が大変珍しかったため、プレゼントして来たという。ちなみに諸井先生のお別れ会は、私も参加していたが、A1佐と来る時間がお互いに合わず行き違いになっている。

この後、諸井先生とは、『原価計算基準』を考える会(以下「考える会」と略記)で一緒に仕事をさせて頂いた。考える会は、「原価計算基準」の見直しに関する検討を行い、その検討の成果を『企業会計』での特集やセミナーを開催し、「原価計算基準」改定に向けてのムーブメントを作るのが目的であった。考える会のメンバーは、諸井先生をはじめ尾畑裕先生(一橋大学)、高橋史安先生(日本大学)、清水孝先生(早稲田大学)、山本宣明先生(LEC会計大学院)、林 總先生(〃)、篠宮雅明先生(〃)、横井隆志先生(〃)、私の9名である。

考える会は、平成25年12月から平成27年5月までの間、合計14回の研究会を開催し、「原価計算基準」の見直しについて議論している。最終的にA4で7頁の提案書を作成し、平成27年9月に日本大学商学部で開催された日本原価計算研究学会第41回大会で配布することができた。また、この全国大会では、考える会のメンバーが中心となり、諸井先生が『原価計算基準』制定過程を顧みて」と題し記念講演を行い、尾畑先生が座長で『原価計算基準』の今後めざすべき方向性』に関する統一論題報告と統一論題討論が行われた。これにより、考える会の目的であった『原価計算基準』改定に向けてのムーブメントを作る』について、多少なりとも達成できたと思う。

また、考える会のメンバーが提案書に関連したテーマで論文を執筆し、日本原価計算研究学会第41回大会直前の『企業会計』平成

27年8月号で特集を組んでもらい、「原価計算基準」に対する関心を盛り上げる予定であった。その後、中央経済社の編集の方から『企業会計』の特集号ではなく別冊にしてはどうかとの提案があり、考える会で議論して構成案も決定した。私は『原価計算基準』の価格計算目的と防衛省の調達価格計算」と題し、「原価計算基準」が防衛省の価格計算に与えた影響と、防衛省の調達価格計算面から「原価計算基準」に今後望む点について執筆した。期限までに提出したのだが、諸般の事情により出版が延び延びとなり、いまだに日の目を見ていない。これには諸井先生もかなり呆れていたようで、私が電話する度に『企業会計』の別冊は本当にいつできるのかねえ……。僕が生きているうちに出版できないんじゃないか？」と冗談めかしてよく仰っていた。本当にそのようになってしまい、誠に残念で仕方がない。

諸井先生に対し、最後となる学術原稿の執筆を依頼したのは、おそらく私だと思う。私は、平成27年10月に日本会計史学会スタディ・グループのメンバーとなり、会計初学者向けに簿記・財務会計、原価計算・管理会計及び監査を教える際に、これから学ぶ単元の歴史について興味を持てるような教材を作成することになった。原価計算・管理会計の場合、この分野における会計史学会員の先生が少ないこともあり、積極的に学会員以外の先生に依頼することになった。そのため、諸井先生には「原価計算基準」がどのような経緯で制定されたのかについて、執筆して下さるようお願いした。

諸井先生からは、中央経済社の200字詰め原稿用紙に、直筆かつ推敲のあとのある原稿が提出期限内に送付されてきた。私は、この原稿をWordに打ち直し、諸井先生に確認して頂くために昨年の9月中旬頃に送付した。届

いたところを見計らい、諸井先生に電話したところ、電話口にて声を聴いただけで諸井先生の具合が相当悪いと分かるほどであった。諸井先生は「夏に体調を崩してねえ。これが僕の最後の原稿になるかもしれないなあ」としみじみ話された。私は、体調が非常に悪いと分かる声だったので、特に気の利いたことも言えず、ただ「そうですか」と言うしかなかった。この電話のあと、A1佐に対して諸井先生の具合が非常に悪そうだと、すぐに連絡したのを覚えている。

次に、諸井先生の原稿からPower Pointを作成し、確認してもらうために諸井先生に送付し、また届いたところに電話を掛けた。10月下旬頃であったが、この時には声がいつもの調子に戻っており、これなら当分の間お元気だろうと思いきや、安心していた。ところが、今年2月上旬にLEC会計大学院の山本宣明先生から諸井先生の訃報が届き、大変驚いた次第である。

諸井先生とは、実質8年間に満たないお付き合いでしたが、これまでにいろいろとご教示頂き、またA1佐との出会いの機会を作って頂き、本当に感謝しております。また、私から見ると年齢的に祖父のような存在であり、正直なところもう少し長生きして頂きたかったと思っております。ご逝去されたのは誠に残念な限りです。謹んで諸井勝之助先生のご冥福をお祈りいたします。

最後に、諸井先生の最終学術原稿である『原価計算基準』はいかにして制定されたかを会計史学会スタディ・グループ最終報告より転載したい。この論考は、今まで余り知られていなかった事実が記述されており、大変貴重なものである。なお、最終報告に掲載された原稿は、平成30年度中に出版する予定である。

「原価計算基準」はいかにして制定されたか

諸井勝之助

1. まえがき

「原価計算基準」（「基準」と略称）は、その制定から今日まで半世紀以上にわたって一度も修正されることなく、わが国原価計算制度の実践規範として機能し続けている。その理由は、「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「基準」の制定までに 12 年もの歳月を要している。「基準」は、12 年という長い期間にわたって苦勞に苦勞を重ね、練りに練られた末に生み出されたものである。

2. 第 4 部会の設置

「基準」の草案作り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、当初まだ第 4 部会は存在しなかった。その理由は、原価計算は企業の内部会計であり、これに対して企業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考えられたからである。

しかし、こうした考えもやがて後退していく。というのは、損益計算書の重要科目である製品製造原価が企業の内部会計である原価計算からもたらされるものであるため、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。こうして原価計算に関する適正な基準の必要性が認識されることになり、「基準」制定のための部会として、中西寅雄を会長とする第 4 部会が設置されることになった。

3. 「基準・要綱案」と審議会

第 4 部会が設置されると、部会内に「基準」草案作りの研究会が組織され、活発な調査研究が開始されることになった。戦時下にあって、「陸軍要綱」や「企画院要綱」の制定に全力投球して来た中西は、この研究会には参加せず、その仕事を若い第 4 部会メンバーである山辺六郎、鍋島達、番場嘉一郎の 3 人に一任することにした。若い 3 人は、中西の付託に答えるべく大いに努力することになる。

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、経済安定本部の改組に伴い 8 月 1 日付けをもって大蔵省に移管され、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、企業会計審議会が開催され、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）」（「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。

ところで、この「基準・要綱案」について審議会が問題としたのは、第1章総説の7として特殊原価調査が示されていることであった。特殊原価調査は、当時米国において研究のはじまった原価計算の新領域だが、企業がこの新しい原価計算を採用するか否かは企業の自由裁量に任せるべきであって、「基準」がその採用を強制すべきではない。「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。

このあと、若手グループの研究会は解散し、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る。

4. 「原価計算基準（仮案）」

中西を中心に鍋島達と諸井勝之助が加わる新陣容のもとでの「基準」の草案作りは順調に進み、昭和32年（1957）4月には「原価計算基準（仮案）」（「仮案」と略称）がまとまり、これに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運びとなった。

「仮案」は6つの章すなわち、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 原価報告からなり、各章の内容は詳細な文章によって示されている。このうち、第1章には、原価計算の目的として次の3種が掲げられる。要約すると、1 財務会計目的、2 原価管理目的、3 経営計画目的の3つである。1の財務会計目的が重要なのは当然として、2の原価管理目的がきわめて重視されるとともに、3の経営計画目的にもかなりの考慮が払われていることが注目される。

以下、原価管理に関する詳細な記述の代表として、第6章のなかの「内部報告としての原価報告」を見ることにしよう。全体は6項目からなるが、ここではその内の第1と第4を紹介する。

1. 現場管理者層に対しては、金額よりもむしろ数量、時間等の物量計算をもって具体的、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。（以下略）
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。

以上に紹介した記述を含む「仮案」第6章は、その啓蒙性の故に「基準」では全面削除されている。

次に、第3の経営計画目的に関する「仮案」の記述を紹介することにしよう。「仮案」は、第1章6の（3）において経営計画を基本計画と業務計画に分けたのち、業務計画の設定について以下のように述べている。

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、費用及び資本在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、この利益計画に基づき、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。

実に示唆に富む文章だが、これも啓蒙性の故をもって「基準」では省かれている。

ところで、上記のような経営管理的記述の削除は、審議会によるものではなく、実は中西自身によるものであった。彼が削除を決断した理由は、「仮案」の内示を受けた企業が、「仮案」に示された経営管理方式を強制されては困ると訴えたからである。企業会計審議会の持つ公的権威によって、経営管理方式まで拘束されては困るというわけである。中西はこれを諒承し、経営管理に関する記述を削除することになった。

上記の理由は一般には余り知られていないので、このさい強調しておきたいと思う。

5. 「原価計算基準」

「仮案」の内示から5年7ヶ月もの歳月を経た昭和37年(1962)11月8日、ようやく待望の「基準」が完成し、企業会計審議会から公表された。その目次は下記の如くである。

第1章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準

第2章 実際原価の計算

第1節 製造原価要素の分類基準

第2節 原価の費目別計算

第3節 原価の部門別計算

第4節 原価の製品別計算

第5節 販売費および一般管理費の計算

第3章 標準原価の計算

第4章 原価差異の算定および分析

第5章 原価差異の会計処理

ここではまず、第1章の2として示される原価計算制度の定義を紹介することにしよう。

「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。」以上から分かるように、「基準」は原価管理と予算統制を原価計算制度の目的として認めるのであるが、しかしその認め方は「仮案」に較べて著しく控えめとなっている。なお「基準」は、以上に続けて次のように述べている。「かかるものとしての原価計算制度は、一中略一財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行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である。」

「基準」についてはなお論ずべき点が少なくないが、ここでは紙幅の関係で、最後に第2章第2節の原価の費目別計算を取りあげて、本稿を結ぶことにしたい。

「基準」は第2章第2節の10において、「費目別原価計算においては、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。」と規定し、続いてその分類によって生ずべき多くの費目名を列挙するのである。

ところで、ここで問題となるのはこの費目別計算の目的である。費目別計算が財務会計目的に役立つのは当然だが、真の目的は管理会計目的であると言わねばならない。

これ迄、実際原価の計算手続の第2は、「仮案」をも含めて要素別計算であった。しかるに、「基準」は実際原価の計算の第2として、要素別計算に管理色を加味した費目別計算を導入したのである。「基準」は、「仮案」にあった多くの管理会計的規定を削除する代償として、この費目別計算を新設したと考えられる。

出所) 日本会計史学会スタディ・グループ最終報告[2017]「簿記論・会計学講義で語るべき会計史」原価計算・管理会計篇、23-26頁。