

# 直接原価計算と原価計算基準

高 橋 賢

## 1. はじめに

「原価計算基準」（以下「基準」）は、大蔵省企業会計審議会の中間報告として1962年に公表された<sup>1</sup>。今年（2022年）は公表されてから60年の節目にあたる。その節目に、『企業会計』2022年4月号では「『原価計算基準』は生きた化石か」という特集が組まれた。その特集で筆者は総論を執筆した（高橋、2022）。そこで筆者は、「基準」は長らく改訂がなされてこなかったがために、研究・教育・実務に深く浸透しており、大きな改訂を行うことは無用の混乱を招くことが予想されることから、当面「基準」を改訂する必要はなく、必要に応じて他の会計基準との整合性をとったり新しい原価計算技法を採用するための解釈指針のようなものを設定すればよいのではないかと提案した。この特集では、筆者のような大学教員のほかに公認会計士、実務家からの寄稿もあったが、筆者以外の論者も概ね同じような感覚を持っていた<sup>2</sup>。

「基準」は公表されて以来、様々な議論と解釈が行われてきた。それは、「基準」が、山邊（1976）のいうように「スフィンクスの存在」であったからであると思われる。詳しくは後述するが、山邊（1976）が指摘するように、「基準」には、狭義の「基準」の部分と、「指針」が混在している。そのために、様々な解釈と批判を生んだと考えられる。

また、「基準」の冒頭の、一般に「前文」と呼ばれている「原価計算基準の設定について」（以下「前文」）には、次のような記述がある。

---

<sup>1</sup> 「基準」の全文については、たとえば高橋（2015）を参照されたい。

<sup>2</sup> 公認会計士の立場から、阿部（2022）は、「基準」を改正する必要はないと表明している。「基準」は緩やかな実践規範であり、可能な限り弾力的に運用することにより、実務における多様な原価計算の手法の適正性を解釈するうえで、十分に機能していると解されるという。

大学教育の立場から、籾本（2022）は、原価計算の対象がサービス業にまで拡大していることを例にとり、「基準」が時代遅れの「化石」であると理解するよりは、社会の変化に伴い、「製品」にはサービスも含み、「生きている」と解釈する方が原価計算の教育のみならず実務では有益ではないかと指摘している。

実務家の立場からは、足立・梅田（2022）は、日常の企業実務や原価教育において「基準」を強く意識することはないのであるが、「基準」が常に潜在的あるいは間接的な影響力を発揮しているのは確かであり、その有用性が否定されるものでもないと考えている。

同じく実務家の立場から、梅田・足立（2022）は自動車産業において「基準」が弾力的に適用されている事例を紹介している。

「…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。」

この前文からわかるように、「基準」は、設定当初から広く弾力的に適用することが想定されており、箸の上げ下ろしまで実務を縛る意図で設定されたものではない。そうであるが故に、実際の運用に関しては様々な解釈が必要となった。公表後の1960年代には、たとえば太田・中西・番場・山邊・黒澤・塚本（1963）や太田・黒木・黒澤・鍋島・諸井・松本・飯野（1963）のような解説書が出版されたり、「基準」の解釈を巡る論文が多数著された。それらの解釈を体系化した成果として、様々な原価計算書が出版されていった。

「基準」の解釈の中で大きな問題となったものの1つに、直接原価計算に関わるものがある。「基準」には、第2章「実際原価の計算」第4節「原価の製品別計算」の30において「総合原価計算における直接原価計算」という規定がある。直接原価計算についてはこの規定でのみ記述されている。詳細は後述するが、この規定の解釈を巡って、「個別原価計算への適用を認めていないのか」「制度としては認めていないのか」といった議論が繰り返された。本稿では、直接原価計算の「基準」における制度化に関わって繰り返された議論を取り上げて検討する。

直接原価計算の「基準」における制度化については、さまざまな「基準」の改訂・見直しの議論の中で取り上げられている。本稿ではそのなかで、1970年代後半の議論と1980年代前半の議論を取り上げる。1970年代後半の改訂の議論は、1974年の企業会計原則の改正をきっかけとするものである。これをきっかけに見直しの議論が高まったが、それと同時に、「基準」が孕む内的な問題の1つとして、直接原価計算の位置づけが議論されるようになった。1980年代前半の議論は、そこからさらに焦点が絞られ、直接原価計算を「基準」の中でいかに制度化するか、ということが中心となっていた。

## 2. 「基準」における直接原価計算の規定

### 2.1 「基準」の規定

先にも述べたように、「基準」において直接原価計算に触れている規定は、第2章第4節30「総合原価計算における直接原価計算」のみである。その全文は次の通りである。

総合原価計算において、必要ある場合には、一期間における製造費用のうち、変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し、これに期首仕掛品を加えて完成品と期末仕掛品とにあん分して製品の直接原価を計算し、固定費を製品に集計しないことができる。

この場合、会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。

「基準」ではこのような規定があるのみである。この規定から、「基準」では直接原価計算を総合原価計算でしか認めていないのではないかと、という解釈が見られるようになった。また、そもそも「基準」の第1章「原価計算の目的と原価計算の一般的基準」の2「原価計算制度」においては、「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機構との結び

つきは、単一ではないが、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」とされており、直接原価計算は原価計算制度としては認められていないのではないかと、という解釈がなされた。

## 2.2 規定の解釈

鍋島（1963）は、この規定について、棚卸資産価額を直接原価で評価することが、一般的に、また特に税務の面から承認されるにいたっていないため、「基準」は直接原価計算を原価計算制度とは認めていないのだとしている。その一方で、「基準」は、直接原価計算の方法を、「一定の条件の下」で、製品原価計算の1つの計算過程として取り入れている。その一定の条件というのが、総合原価計算を採用している場合である。このことは、「基準」の「前進的特質を示す点の一つである」としている。

鍋島（1963）によれば、「基準」が個別原価計算への適用を明示しなかったのは、会計年度末に要求される固定費調整を、指図書別に行うことが「はなはだしい経理上の手数を要する」からであるとしている。「基準」が直接原価計算を「現段階」では総合原価計算にのみ規定しているのは、このような配慮に基づく慎重な態度によるものであろう、と鍋島（1963）は解釈しているのである。

また、番場（1963）によれば、「基準」が総合原価計算に限定したのは、實際上直接原価計算を行っているのは総合原価計算を行う会社であること、直接原価計算への移行を考えている会社は総合原価計算を採用している会社に多いこと、個別原価計算を採用している場合には、直接原価計算を利用しようという実務界からの要請が熾烈でないこと、などが指摘されている。また、会計年度末における固定費調整が技術的に複雑になることも指摘されている。

たしかに、企業経営協会原価計算研究会（1961）による実態調査では、直接原価計算を採用している企業122社中、個別原価計算を行っている会社が26社、総合原価計算を行っている会社が96社であり、個別原価計算を行っている会社での採用は少ないという結果が出ている<sup>3</sup>。

こういう理由に対して、番場（1963）は次のように反論する。個別原価計算方式を適用する生産形態の企業で、直接原価計算方式を強く要望していないということは、個別原価計算における直接原価計算方式を問題にしないことにとっての有力な理由になるとは考えられない。したがって、総合原価計算が適用される場合にも事情によっては固定費の調整が複雑になることがあるし、個別原価計算が適用される場合でも、精密な固定費調整が容易に行われることもあるのだから、固定費調整の問題から個別原価計算における直接原価計算方式を否定することも必ずしも妥当ではない、という。

さらに番場（1963）は、固定費調整の困難さは個別原価計算の場合に限らず、組別総合原価計算の場合にも生じることを指摘し、総合原価計算にのみ直接原価計算の適用を規定した「基準」の方向性に対して疑義を唱えている。

「基準」が個別原価計算に直接原価計算を適用することを許容していないという解釈がある一方で、佐藤（1963）は、「基準」は個別原価計算への直接原価計算への適用に反対するものではなく、むしろ積極的に支持しているのではないかと、解釈している。「基準」の33「間接費の配

<sup>3</sup> 個別原価計算に直接原価計算を用いることができるかどうかという点について、1960年代には実務家、研究者の間で様々な議論がなされた。その詳細については、高橋（2007）を参照されたい。

賦」(2)では、間接費の配賦率を変動費と固定費に二分する方法が示されているが、これを佐藤(1963)は、「基準」が指図書別直接原価を計算する必要性と重要性を認識するがゆえである、と考えているのである。

小林(1963)は、たしかに直接原価計算は特に総合原価計算が適用されるところで発展してきたものであるが、それ故に適用が総合原価計算に限定すべきものと考えする必要はないとする。個別原価計算においても各種の計算目的に有用であるならば、当然、直接原価計算が適用されてしかるべきだと指摘する。固定費調整の煩雑さに関しては、幸い現行「基準」には何らの規定もないのであるから、固定費調整が容易になるような方法を発展させていくことが必要なのではないか、と指摘している。

このように、「基準」制定後には、規定での中途半端な扱われ方から、直接原価計算の適用に関して様々な解釈が行われた。このあと、「基準」の改訂の議論とともに、直接原価計算を制度の1つとして位置づけようとする動きが出てくる。次に、1970年代に生じた改訂の議論と直接原価計算の制度化問題について見ていく。

### 3. 企業会計原則の改正と「基準」の改訂議論

#### 3.1 「基準」改訂気運の高まり

溝口(1978)が指摘しているように、1970年代中盤から後半にかけて、「基準」の改訂が大きく議論された。「最近の論議だけでもおびただしい数にあがっている」(溝口, 1978, 1頁)という。事実、『企業会計』1977年2月号では、「原価計算基準の性格と構成」、そして『産業経理』1977年4月号では「原価計算基準の改正について」という特集が組まれている。

山邊(1977)は、公布より15年あまり、「基準」が産業界の原価計算の発展と向上に非常に貢献したということは認められるが、理論的な不備、そして産業界の実情にそぐわない点が多数見いだされる状況になっていたという。

また、溝口(1977)も、かつての物価庁による「製造工業原価計算要綱」と比較すれば、「基準」は基本思想及び内容が大きく異なっており、「まさに戦後の新時代の会計基準としてふさわしいものであったとあってよい」と評価し、「今日においてもなおザン新さを保っているところが少なくない」(溝口, 1977, 17頁)としている。しかしながら、溝口(1977)は、「基準」制定以後、企業の内外の状況の変化を反映して原価情報に対する要求にも変化が見られることを考慮すれば、これを再検討すべき時期が近づいているといわなければならない、としている。

企業環境の変化としては、たとえば小池(1977)が指摘している。小池(1977)は「基準」の改訂の方向性について、①管理に役立つ原価計算基準②システム化に対応する原価計算指向③企業環境の変化に伴う若干の修正、という3点を求めているが、その環境の変化としては、①国際為替相場の大幅な変動②資本および商品の貿易の自由化進展③原料不足、資源不足④企業の社会的責任論の台頭⑤インフレーションによるコスト・プッシュなどをあげている。

環境変化による改訂の必要性については、佐藤(1977)も指摘している。佐藤(1977)は、「基準」設定の社会的必要性の基礎条件がある程度以上に変化してくると、もはや公正妥当な慣行の要約体系とはいいがたくなってきているとし、現行「基準」が公正妥当な社会的拘束力を有する基準として存在するためには、改正すべき時限に到達していると指摘する。

番場(1977)も、「基準」に見いだされる理論上・実務上の欠点、短所を是正し、「基準」を



一層ベターなものへと推進させていくことを考えなければならないとする。さらに、「基準」は、今日的な新しい問題領域における原価基準をも取り入れるべきであるとする。そのひとつとして番場（1977）が指摘するのが、セグメント別の損益数値を提示する場合の販売費及び一般管理費のセグメントへの配分基準を「基準」に織り込む、ということである。

「基準」の持つ役割が変化してきたという指摘もある。たとえば、安達（1977）は、現行の「基準」における標準原価計算についての規定は、非常に解説的・啓蒙的であるとする。設定当時（1962年）においては、これは教育的効果があったとしても、今日ではその必要はないであろうとしている。

この時期に「基準」の改訂に関する議論が高まったのは、このような企業環境の変化によって、外的な問題と内的な問題が、一気に明らかになったからであると考えられる。前者の問題は、改正「企業会計原則」との関係性である。後者の問題は、管理会計目的と「基準」の関係などである。

1974年に「企業会計原則」が改正された。そこでは、旧「企業会計原則」の注解〔注4〕の文言のなかに「原価計算基準」とあったのを削除し、改正「企業会計原則」では、新設された注解〔注8〕において、「製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定されなければならない」という文言が付された。これについて、たとえば番場（1977）は、この〔注8〕で述べられている原価計算基準にはカギ括弧がついておらず、現状の「基準」を指しているものではないとする。これについて番場（1977）は、「改正『企業会計原則』と『原価計算基準』との間に一体性を欠き不調和となった点が生じたのではないかという疑念があったために取り敢えずの処理」（番場，1977，6頁）と指摘している。そこで、どのような点で「基準」と企業会計原則との不調和が見いだされるのか、またどのような点で商法計算規定との不調和が見いだされるのか、不調和な点があればそれをどのように修正すべきか、といった検討を行わなければならないとしている。番場（1977）のあげる不調和点とは、①間接費配賦率算定の基準②販売費及び一般管理費をプロダクト・コストとして処理する場合の算定基準③非原価項目の概念規定である。山邊（1977）も、「企業会計原則」ならびに関連諸事項の改正・整備に対応する意味で、「基準」の再検討および改正は「焦眉の急を告げる事から」と指摘している。

### 3.2 「基準」の基本的な性格と改訂の方向性

#### (1) 改訂の方向性

「基準」改訂の方向性については、様々な意見が出された。たとえば、溝口（1977）は、経営意思決定のための原価計算制度や、事業部制その他の分権的業績管理のための原価計算の問題などをどう取り上げるかが無視できない状況であるため、企業会計審議会の企業会計基準としての「基準」とは別に実践基準としての原価計算基準を設けるという発想もあり得ないではない、と指摘する。

小池（1977）は実務家の立場から、「基準」改訂の方向性について、①管理に役立つ原価計算基準②システム化に対応する原価計算指向③企業環境の変化に伴う若干の修正を指摘している。①について小池（1977）は、その一例として標準原価の問題を指摘している。「基準」では棚卸資産を実際価額で評価することを規定していることから、その近似値となる現実的標準原価が適切であるとしているが、管理上では現実的標準原価はほとんど役に立たないと指摘している。そして、「管理ということを経営の側面からのみで気安く考えないで、経営側面から十分に考え

これを基準に反映してもらいたいものである」(小池, 1977, 72頁)としている。②については、近年ソフトウェア・システムが進化・浸透しており、「基準」がそれに対応する必要があるとしている。③については、国債為替相場の大幅な変動、資本及び商品の貿易の自由化進展、原料不足・資源不足、企業の社会的責任論の台頭、インフレーションによるコスト・プッシュなどの環境変化にともない、原価計算の表現や処理方法の面で若干の修正、追加が必要であると指摘している。

安達(1997)は、「基準」のあり方として、①最狭義原価計算基準②現行の「基準」の踏襲③制度原価計算基準④経営原価計算基準をあげている。①は、「企業会計原則」の一環として「基準」を位置づけるものである。これについては、財務会計の一環としての製品原価計算に限定することで、管理原価計算との調整が「おざなり」にされるおそれや、このような基準が存在することで管理原価計算の軽視につながるおそれがあると指摘している。②については、現行の「基準」を踏襲するにしても、現行の「基準」が制度原価計算に対し多元的目的観によっているために、その主要なねらいが必ずしも鮮明には伝えられていない憾みがあるという点、また、制度的予算原価計算における予算原価概念およびその計算についての規定が不十分であるという点を指摘している。③は、①よりも広義な制度原価計算を意味しており、外部報告のみならず、内部で経常的に行われる原価計算をも制度として捉えている。その際、標準原価計算、予算原価計算、直接原価計算の扱いが問題になると指摘している。④の「基準」は、経営での原価計算の全体についての基本構造を示すべきものであるという。この「基準」では、経営原価の一般概念、計算目的、主要目的に対する関連原価概念、制度原価計算と制度外原価計算・分析の基本的性格などを明確にし、かつ、制度原価計算での外部報告目的と経営管理目的に対する計算手続の基本が、両目的の調整を考慮して示されるべきであるとしている。

これらの改訂の方向性には管理会計目的の原価計算制度について再考すべきというものが含まれているが、これと関連して原価の本質についても再定義する必要があるという指摘もなされている。「基準」では、原価の本質は次のように規定されている。

「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役(以下これを「財貨」という。)の消費を、貨幣価値的に表したものである。」(3 原価の本質)

これについて、山邊(1976)は、原価は本質的には支出原価と機会原価の概念からなり、両者は鋏の両刃にたとえられ、いずれも対等のものであり、互いに優劣はないとする。しかし実践上、原価計算制度においては原則として「支出原価系統」の原価概念が使用されている。それは、原価計算制度と有機的に結びつく簿記の有する企業財産保全機能に基づいているからであるとする。山邊(1976)は、「基準」が原価計算制度について制定された会計基準であることから、そこでの原価の一般概念について次のように私見を述べている。

「わが国の現段階においては、原価計算制度のうちには実際原価計算および標準原価計算のみでなく直接原価計算も含めなければならない。それゆえ新しい原価計算制度における原価の一般概念は、これらの原価計算制度の諸目的に沿い、かつ諸目的の達成を容易ならしめるような一般概念でなければならない。」(山邊, 1976, 8頁)

その特徴を要約すると、①支出原価によること②原価は製品のみならず転嫁されるものではないこと③原価は広義の生産活動に関連した消費であり、財務活動に関する費用を含めないこと④ある程度正常的なものであること、である。

溝口（1977）も、「原価の本質」について意見を述べている。「基準」が実質的に財務会計基準に重点を置いたため、「管理目的に応じた除法として原価を把握する場合には、こうした原価の本質規定は財務会計基準としてのみ許されるものであるから、敢えていえば、『基準』は管理会計的原価計算基準とはなり得ないといえるわけである」（溝口，1977，21頁）と指摘する。

また、番場（1977）は、企業会計の新しい動向をふまえて企業会計原則の拡充が行われると同時に必要な原価計算事項について「基準」で拡充すべき、という立場を取るのであるが、その拡充すべき事項としてカレント・コストの概念をあげている。

## （2）「基準」の持つ性格の再確認

このような「基準」の改訂の方向性において、管理会計に関わる項目の拡充についての要求が生じるのは、「基準」の持つある種複雑な性格にその遠因があると思われる。「基準」では、「原価計算の一般的基準」として、①財務諸表作成に役立つための一般的基準②原価管理に役立つための一般的基準③予算の編成並びに予算統制に役立つための一般的基準をあげている（「基準」6）。山邊（1976）によれば、真に基準と呼ぶことができるのは①に限られ、②と③は単に指針にすぎないという。そして、次のように指摘するのである。

「企業会計原則としての『原価計算基準』は多くの人によって誤解されている。そして現行の『原価計算基準』の文章はこの点においてミスリーディングであるといわなければならない。」（山邊，1976，5頁）

山邊（1976）は、「基準」のこのような性格から、「基準」を「スフィンクスの存在」、そして「奇妙な『基準』」とまで呼んでいる。これは、「基準」の生成過程によるものであるという。山邊（1976）によれば、その過程とは次のようなものである。

「（1）まず『基準』はその先行者たる、『製造工業原価計算要綱』（総理府，昭和23年3月）を承継ぎこれに修正を加える（殊に標準原価計算による原価管理の問題を付け加える）形で制定する必要があり、これにむかって研究者の構想が練られ、草案が作成された。

（2）ところが、丁度その頃米国会計学会（AAA）の1955年度原価概念および基準委員会の報告が現れ、これが研究者の眼前に、新しい視野の広い、今日的な原価計算の在り方、およびその理論を示した。これは財務会計・管理会計全般にわたる学術的な研究であって、決して企業会計原則ではない。しかし、研究者はこの新しい理論のうち『基準』のなかに採り入れうるものがあれば出来るだけそれを採り入れようと努力した。

（3）だが、『基準』は、所詮、企業会計原則の一環をなすものである。研究者は最後に『基準』のこの本来の性格に思いをいたらし、熟慮の結果、現行のような形の『基準』を作成するに至ったのである。」<sup>4</sup>（山邊，1976，6頁）

このようなプロセスを経た結果、管理会計目的への適用については、中途半端な形での指針が示されたということになる。そもそも、管理会計は企業が独自に裁量で行うものであり、狭義の基準を設けるということには馴染まない。管理会計の本質的な性格が、「基準」のなかの「指針」にとどまらざるを得なかった、ということができる。溝口（1977）がいうように、管理会計の要素が「基準」において希薄なのは、結局現行の「基準」が大蔵省（当時）所管の企業

<sup>4</sup> 「基準」設定のプロセスに関しては、当事者であった諸井（2012）が詳しい。細かいニュアンスは異なるが、この山邊（1976）の指摘は、概ね諸井（2012）の記述と同じである。

会計基準の一環であることから生じた「限界」であり、「管理会計的基準的要素が欠けていることを徒に指摘することも必ずしも当を得ていないというおそれがある」(溝口, 1977, 21頁) という指摘もあり得るのである。

### 3.3 管理会計目的の拡張と直接原価計算の制度化問題

#### (1) 管理会計目的の拡張

中山 (1977) は、「基準」の性格について、その前文において「まず財務諸表を作成するための原価計算と価格計算に対して資料を提供するための領域にとどまる原価計算に対して不満の意をまず示し、経営管理のため、とくに業務計画および原価管理に役立つための原価計算領域に拡大された原価計算基準たらんことを強く望んだのである」(中山, 1977, 58頁) としている。その一方で、基準が取り入れた原価管理は一般に考えられているものよりも「いちじるしく圧縮された原価管理領域となり、具体的には標準原価計算だけを持って原価管理への希望をつなぎ止めるものとなってしまったのである」(中山, 1977, 58頁) と指摘している。中山 (1977) は、「基準」が財務諸表作成に重きを置いていることについては一定の理解を示すものの、前文において「従来のものとは違って、たんに財務諸表作成のための原価計算に止まるのではなく、原価管理領域に大いに拡大適用される基準でありたいと宣言したことが竜頭蛇尾に終わった感がないでもない」(中山, 1977, 58頁) としている。

中山 (1977) はまた、「基準」の改定に当たっては、誤った箇所を訂正することはできても、棚卸資産基準から原価管理基準に飛躍して面目を一新する、というようなわけにはいかないとも指摘している。

#### (2) 直接原価計算の制度化

溝口 (1977) は、「基準」について、「管理会計的原価計算の制度化という姿勢が徹底していない」(溝口, 1977, 20頁) と指摘する。近代の原価管理は分権的管理体制をふまえて原価情報を管理責任単位別に把握することを第一義としているとする。そのため、製品原価計算中心の現行「基準」の説明は、実践性を欠くことになるのではないかと指摘する。予算統制に対しても同様の指摘を行っている。

また、この「徹底していない」という状況のもっとも重要な例は、直接原価計算の取り扱いであるという。前述のように「基準」では直接原価計算に関しては総合原価計算への適用を示しているのみである。前述のように、「基準」がこのような取り扱いをしているため、直接原価計算の個別原価計算への適用は様々な議論を呼んだ。溝口 (1977) は、「現行の『基準』にも直接原価計算の実施を背景に置いていると予想される文言が各所に散見されるが、それは未だ消極的であって十分に明示的ではない…少なくとも現時点においては直接原価計算の実務における広範な実施状況に鑑みて、より本格的に取り上げる必要があることを要望しておきたい」(溝口, 1977, 20頁) と述べている。直接原価計算を「基準」における原価計算制度の1つに含めるべき、というのは前述の山邊 (1976) も指摘している。

その一方で、諸井 (1977) は、「直接原価計算を制度に昇格させることはまず無理であろう」(諸井, 1977, 26頁) とする。直接原価計算を制度とする規定が、財務会計の立場から認められるか、商法、税法が認めるだろうか、と疑問を投げかけ、これに対しては「ほとんど絶望的」であるとしている。棚卸資産原価から固定費を取り除くという処理は、未だに社会的、国際的



に認められる段階に至っていない、と指摘する。諸井（1977）の根底には、「経営管理的観点から修正を加えるについては一定の条件がある。その条件とは、財務諸表の作成という目的がそれによって阻害されないということである」（諸井，1977，25頁）という発想がある。また、「当時、審議会は『基準』が社会的制度として広く承認されるために、税法との調整に多大の努力を払ったのである」（諸井，1977，26頁）とも指摘している。諸井（1977）にとっては、直接原価計算を制度として認めることは、財務諸表の作成という目的、そして税法との調整という視点から、是とすることはできないのである。

### 3.4 小括

この時代は、「基準」制定より15年ほどが経ち、「基準」のもつ啓蒙という役割も一応果たされ、企業環境の変化と「基準」の規定との齟齬が目立ち始めた時代である。そこに、企業会計原則の改正があり、一気に「基準」改訂の機運が高まったのである。そこでは、企業会計原則の一環としての「基準」のあり方が再検討されると同時に、原価計算が本来もつ経営管理用具としての側面の充実が求められるようになった。その争点のひとつが、直接原価計算を制度として認めるかどうか、という問題であった。

このあと、「基準」改訂の議論は、この直接原価計算の制度化に焦点が当てられたものとなっていく。次に、日本会計研究学会が中心となって展開されたその「制度化」の問題を検討する。

## 4. 直接原価計算の制度化に向けた提言

1970年代後半に巻き起こった「基準」改訂への関心は、1980年前後には1つの大きなテーマに集中するようになる。それは、直接原価計算の「基準」における制度化の問題である。

この時期、日本会計研究学会において「基準」に関わる動きがあった。1977年に、岡本清を委員長として「原価計算基準特別委員会」が組織された<sup>5</sup>。その報告書は1979年6月に「原価計算基準の研究」として公表されている。この特別委員会の活動を元に著されたのが岡本編（1981）『原価計算基準の研究』である。また、日本会計研究学会の1982年度年次大会において、「原価計算基準への提言」という統一論題が設けられた。これらはいずれも「基準」における直接原価計算の制度化に向けた取組である。

### 4.1 特別委員会の「報告書」

#### (1) 報告書の性格

前述のように、原価計算基準特別委員会は、1979年6月に「原価計算基準の研究」という報告書（以下「報告書」）を公表した<sup>6</sup>。「報告書」の冒頭において、「研究担当理事の説明によれば、必ずしも現行『原価計算基準』にとらわれず、広く原価計算基準の研究を行ってほしい」（原

<sup>5</sup> 委員会のメンバーは以下の通りである（所属は当時）。

岡本清（一橋大学、委員長）、安達和夫（慶應義塾大学）、石塚博司（早稲田大学）、稲田卓次（神奈川大学）、小林健吾（滋賀大学）、小林哲夫（神戸大学）、櫻井通晴（専修大学）、津曲直躬（東京大学）、宮本匡章（大阪大学）、山形休司（大阪市立大学）

<sup>6</sup> この報告書は岡本編（1981）に所収されている。本稿ではそれを用いるため、引用頁は岡本編（1981）による。

価計算基準特別委員会, 1979 (岡本編1981), 125頁) との要請があったことが述べられている。事実, 「報告書」は, 「基準」の事細かな事項を検討するというよりも, 「基準」をどのように拡張していくか, 具体的には直接原価計算をどのように「基準」と齟齬なく制度として採り入れることができるか, ということに主眼が置かれている。「報告書」の目次は以下の通りである。

- 第1章 原価計算基準の基本的性格
- 第2章 原価計算基準と直接原価計算
- 第3章 直接原価計算制度における対外的問題の検討
- 第4章 直接原価計算制度における内在的問題の検討

「報告書」では, 原価計算基準という言葉は, 次の三つの意味を持っており, それらは相互に混じり合って使用されているように思われるとしている。その三つとは, ①法的基準としての原価計算基準, ②慣行基準としての原価計算基準, ③理論的基準としての原価計算基準である。現行の「基準」は①の性格を強く持っており, 商法, 税法との関わり合いにおける企業会計原則の一環をなしているという。現行の「基準」を批判し, 「基準」は管理会計基準として設定されるべきである, とする議論の多くは, ②の基準を想定しているものであるとしている。③については, とりわけ特殊原価調査ないし経営意思決定についての基準設定を提唱する議論がこの立場に拠るものと考えられるとしている<sup>7</sup>。

目次からも明らかなように, 「報告書」の大きな焦点は, 直接原価計算を「基準」にいか採り入れるのか, ということである。目次に直接原価計算「制度」とあるように, 直接原価計算を原価計算制度の一つとしてどのように位置づけるのか, ということを議論している。「報告書」の問題提起にも, 以下のように述べられている。

「本委員会の研究を具体的に展開するために, 原価計算基準の中に直接原価計算を一つの計算制度として採り入れる必要があるか否か, またもしこれを採り入れるとすれば生ずるであろう問題点は何か, について, 法的, 慣行的および理論的見地から吟味することを, 本委員会の当面の課題とする。」(原価計算基準特別委員会, 1979 (岡本編1981), 126頁)

「報告書」では, 直接原価計算制度を原価計算基準の中に採り入れる場合の問題点として次のような点をあげている。

- ①対外的問題
  - 1) 企業会計原則および商法との関係の調整
  - 2) 税法との関係の調整
- ②内在的問題
  - 1) 名称の問題 - 直接原価計算とするか変動原価計算とするか
  - 2) 原価分解の方法とその信頼性の確保
  - 3) 原価分解における直接労務費の取り扱い
  - 4) 固定費の分類

<sup>7</sup> 前述の山邊 (1976) による現行「基準」には基準と指針が混在しているという指摘と比較すると, 「報告書」のいう①が基準であり, ②と③が指針にあたるものである。

- 5) 個別受注生産経営における直接原価計算の必要性
- 6) 直接原価計算の長所と短所の再検討
- 7) その他

## (2) 対外的問題解消のための固定費調整方法の研究

「報告書」では、直接原価計算が外部報告に認められるか否か、という点に関しては、企業会計の歴史的経緯と慣行に拠る以外、理論的に説明することは困難であろうとしている。そう指摘する一方、企業会計原則や商法、税法では直接原価計算は認められないであろうとする。そこで、とりわけ税法との関係で直接原価計算制度における固定製造原価等の原価差額を調整し、実際全部原価計算に修正しなければならないとする。そこで、「報告書」の第3章では、(イ)調整の時期、(ロ)調整の方法、(ハ)調整結果の表示、という観点から、固定費調整の方法について、転がし計算、一括調整法などを紹介し、「標準原価計算制度における固定製造間接費等の原価差額の調整」について数値例を用いながら詳細に検討している。とりわけ転がし計算の解説では、モノの流れの仮定（平均法、先入先出法、後入先出法）による場合分けを行い、詳細に調整方法を提示している。

## (3) 内部的問題の検討

「報告書」第4章では、直接原価計算制度に内在する問題点を取り上げている。

原価分解の方法では、IE法、費目別精査法、高低点法、単回帰分析法、多重回帰分析法などがとりあげられている。

原価分解における直接労務費の取り扱いの焦点は、直接労務費を固定費とするか変動費とするか、という点である。ここでは、原価計算目的との関係においてその取り扱いを区別することが提案されている。利益管理目的の場合は直接労務費を期間原価（固定費）とし、原価管理目的の場合は、装置工業のような場合には固定費として総額で管理し、一部の機械工業などで見られるように直接工の作業時間とその作業量との間にはっきりした因果関係が見いださうような場合には、製造現場の管理者の立場からは変動費扱いの方が管理上効果的であることもあるとしている<sup>8</sup>。

固定費の分類においては、固定費をキャパシティ・コストと位置づけ、様々な観点から固定費を分類している。その観点とは、経営職能による分類、管理セグメントによる分類、意思決定タイプによる分類、管理可能性による分類、現金支出の有無による分類である。

最後に、「その他」として、外部報告に直接原価計算を用いた場合の問題点を指摘している。外部報告のための直接原価計算の様式を直接原価計算とし、固定費調整を行う様式を採用した場合には、経営管理者に対して直接原価計算の利益と全部原価計算の利益という「二重の」利益情報を提供することになる。このことが経営管理者を困惑させ、その意思決定を混乱させるおそれがあること、また、経営管理者がどちらの利益に基づいて目標利益を策定するのか、といった問題があることを指摘している。「報告書」は、この問題が存在することを指摘するに止

<sup>8</sup> このような直接労務費の取り扱いについては、溝口（1957；1967）が指摘し、また、青木他（1963）でもそのような実務が紹介されている。この詳細については高橋（2007）および高橋（2019）を参照されたい。

め、それ以上の検討はなされていない。

## 4.2 『原価計算基準の研究』の公刊

### (1) 「基準」のあり方と改訂の方向性

前述のように、特別委員会のメンバーによって、1981年に『原価計算基準の研究』が公刊された。この著書は、第Ⅰ部「日本の原価計算基準」、第Ⅱ部「アメリカおよび西独の原価計算基準」、第Ⅲ部「特別委員会報告と文献目録」という三部構成になっている。

第Ⅰ部は、戦前・戦中の原価計算基準、現行「基準」の修正に対する方向性、直接原価計算の制度化、原価分類の新しい方向性としての帰属可能原価、ソーシャル・コストの原価性、会計処理手続の変更に対する情報利用者の反応などが検討されている。

岡本(1981)は、「基準」のあり方について、議論の出発点を次の3つの点に整理している。

- ①現行「基準」のもつ管理会計的性格を除去して純粹の財務会計－原価計算基準を設定する、
- ②現行「基準」を踏襲しながらも、管理会計的性格を強化した原価計算基準を設定する、
- ③現行「基準」とは別に、管理会計－原価計算基準を設定するの3つである。

これらの出発点を検討する前に、会計情報を2種類に区別する必要があるとしている。それは、提供を強制される会計情報と、企業の自由裁量に委ねられる会計情報である。岡本(1981)は、原価計算はどちらの情報にも関連するが、その本質は経営管理用具であるとしている。この点をふまえたうえで、3つの方向性について議論している。

岡本(1981)は、②を支持する。この方向が、もっとも現実的に有意義であると考えているからである。それは以下の理由による。まず、①は、「角を矯めて牛を殺す」ことになるおそれがあるという。「基準」が強制力を持つために、かえって原価計算の本来の機能である経営管理用具として配分する企業利益の増大に貢献するという機能が失われ、結果として利害関係者に配分する利益が少なくなってしまうからである。③については、前年(1980年)に企業経営協会における経営原価計算実施要領作成委員会によって「経営原価計算実施要領(中間報告)」が発表されたが、これは③の方向にほかならないという。岡本(1981)は、この要領についてはその作成の努力に対して深い敬意を払い、その活動を歓迎するものであるとしたうえで、この要領のような基準が日本の原価計算実践に及ぼす波及効果については疑問視せざるをえないとしている。その理由として、第1に、管理会計情報は強制される会計情報ではないため、このような要領は管理会計意識の高い進んだ企業にとっては必要なく、見向きもされないおそれがあるということである。第2に、現実の原価計算実践は、管理会計用の計算と財務会計用の計算とをまったく切り離して行うことは少なく、2本立てで計算することは不経済な場合が多い、という点をあげている。両計算を完全に分離してしまうと、経営計画の策定自体も難しくなるということも指摘している。

以上をふまえ、岡本(1981)は、現行「基準」のもつ基本的性格を認めたとうえで、検討を要すべき3種類の修正をあげている。それは、①商法、税法および「企業会計原則」の改正に伴う現行「基準」の改正、②現行「基準」に内在する欠陥の修正、③原価計算の理論および実務の発展に伴う現行「基準」の修正である。

②の一例として、等級別総合原価計算の本質と計算方法の問題を取り上げている。等級別製品原価計算についての規定が極めて不明確であること、また、他の総合原価計算と対等の位置に置かれていることに対して検討の余地があること、などを指摘している。



③については、「基準」は当時ですでに制定から18年が過ぎており、原価計算の理論および実務の発展に伴い、「基準」が時代遅れとなっている点が少なくないとし、その中から4点をあげている。

(i) 現行「基準」では原価計算制度として実際原価計算制度と標準原価計算制度を取り上げているが、これに加えて直接原価計算を制度として位置づけるべきである。

(ii) 「コンピューター時代」を迎えているので、数字コーディング・システムによる勘定科目分類表を設け、それによって管理会計目的と財務会計目的の両方に役立つような情報システムの大枠を新しい基準では示すべきである。

(iii) 現行「基準」は製品別計算にウェイトをかけすぎている点をあらため、責任センター別の集計を強調するように改訂すべきである。

(iv) 直接原価計算における固定費調整や標準原価計算における標準原価差額の調整を、できるだけ簡略な方法で工夫し、新しい基準の中に織り込むことが必要である。

## (2) 直接原価計算の制度化

先に見たように、岡本(1981)は、直接原価計算を制度として「基準」の中に位置づけるべきであるとしている。この「制度化」に対しては、次のような見解が述べられた。

宮本(1981)は、直接原価計算が「基準」において制度としての原価計算の地位を与えられなかったのは、設定当時においてはやむを得ない処置であったとしている。しかしながら、経営意思決定の重要性が広く認識され、利益管理の持つ重要性が考慮されるようになった今日(当時)では、直接原価計算を実際原価計算や標準原価計算と同様に1つの原価計算制度として承認し、「基準」の中に組み込むことを真剣に検討すべきであるとしている。宮本(1981)は、固定費調整を行うことによって、直接原価計算を採用していても、「基準」での主目的である財務諸表作成目的を「実質的に」果たすことが可能になると考えている。

小林(1981)は、現行「基準」で個別原価計算に対する直接原価計算の適用が明示的に規定されていないことを批判している。「基準」が「企業会計原則」の一環であるという基本的な枠組の中にあるとはいえ、原価計算を制度化するための実践規範としての役割が期待されているのであるから、固定費の期末の指図書別の調整が複雑であるという理由で個別原価計算における直接原価計算の適用を取り上げないことは、「『基準』が精密な固定費の調整を要求する全部原価思考に固執しすぎているとの批判を解消することをなくしているといえよう」(小林, 1981, 38頁)としている。

また、小林(1981)は、個別受注生産経営における直接原価計算の必要性として、①価格決定目的②利益管理目的③原価管理目的をあげ、それぞれの内容について詳説している。その上で、実践規範としての役割を「基準」に期待するものであるならば、個別受注生産形態での適用についても積極的に取り上げるべきであるとしている。

## 4.3 統一論題「原価計算基準への提言」

### (1) 統一論題のねらい

日本会計研究学会の1982年度年次大会の統一論題のテーマは、「原価計算基準への提言」であった。座長は岡本清(当時一橋大学教授、以下同様)、報告者は櫻井通晴(専修大学教授)、宮本匡章(大阪大学教授)、山形休司(大阪市立大学教授)であった<sup>9</sup>。このテーマが設定され

た理由として岡本 (1982a) は、「基準」制定から19年余り、一度も改訂されておらず、「基準」がもはやわが国の産業界の実情にそわない点が多く、学会や実務界からその改訂が強く要望されているからであるとしている。

## (2) 企業環境の変化と直接原価計算の制度化

櫻井 (1982) は、経済社会実態の変化に伴う原価計算への役割期待の変化として、次の3点をあげる。第1に、科学的な標準原価を求める企業は着実に増加しているが、他方で機械化の進展と資本装備率の高度化により賃金支払い形態が固定化しているため、能率管理手段としての標準原価計算の役割期待の中で、少なくとも労務費管理面での役割期待は減少している。第2に、資本装備率の高度化は、キャパシティ・コスト管理の意義と利益管理の一貫として行われる原価計画の重要性を高めた。その結果、直接原価計算や予算管理など利益管理のための原価計算手法や概念が一段と強く求められるようになった。第3に、経営意思決定への役割期待が高まり、設備投資計画などの戦略的意思決定の手法や不確実性回避のための計量的手法が数多く開発されてきた。

このような原価計算への役割期待への変化に対して、櫻井 (1982) は「基準」における利益管理機能の強化を主張する。「基準」が原価計算への役割期待をそのまま反映しうるとすれば、「基準」は今後、利益管理と経営意思決定の両目的への役立ちをできるだけ強調すべきだということになる。しかし、「基準」が今後とも「企業会計原則」の一環としての役割を果たし続けるためには、これらの原価計算をも「基準」を含めることには無理があるとする。しかし、経営管理制度の充実はその制度化がもっとも効果的な方法であるので、「基準」の内容を財務会計基準として純化させ、管理会計基準といえるべきものを「基準」とは別に持つべきとする見解に対しては消極的であるとする。これらの理由から、櫻井 (1982) は、「基準」の対象を、原価計算制度を中心に叙述するという現行「基準」の基本的性格を支持するという。そして、固定費調整によって財務会計機構と有機的関連性を図りうる直接原価計算を制度化するとともに、現行「基準」では極めて消極的にしか規定されていない予算管理や営業費管理なども充実されるべきだと考えている。ここでの直接原価計算の制度化というのは、直接原価計算に基づく製品原価をそのまま外部報告にも活用するというのではなく、財務会計機構とのつながりの中で期末に全部原価に調整する方式を「制度化」と表現するとしている。

櫻井 (1982) は、「基準」設定時において直接原価計算が制度化されなかった理由として、次の3つの点をあげている。第1は経済社会的な問題で、直接原価計算を求める実務からの要請が現在ほど強くなかったということである。第2は制度上の問題で、「基準」における制度の意味が極めて厳格に規定されていたということである。第3は技術的な問題で、期末調整が技術的に複雑すぎると考えられていたことである。櫻井 (1982) は、現在では直接原価計算制度化の阻害要因であるこの3つの点はいずれもほとんど失われていると指摘する。

そして櫻井 (1982) は、原価計算の役割期待の変化に対応した「基準」の改訂という構想では、「基準」のもつ「企業会計原則」の一環としての性格・機能と調和しえないのではないか、という批判が想定されるとする。その批判に対して一定の理解を示すものの、直接原価計算の

<sup>9</sup> この統一論題の概要については、辻 (1982) が簡にして要を得ている。

制度化は、固定費調整などの配慮を加える限り、「企業会計原則」との調和は可能であると「確信している」とする。

### （3）直接原価計算の制度化と固変分解の問題

宮本（1982）は、「基準」作成の中心課題は、企業会計原則の一環となり得る原価計算制度の基本的枠組みを構築することにあるとする。その際に留意すべきことの1つとして、制度として認められるかどうかは別として、原価が常に変動費と固定費とに区分されて測定・記録され、直接原価計算が経常的に実施されるようにすることをあげている。直接原価計算は、計画設定および業績測定や業績評価において極めて重要な役割を果たしている。直接原価計算方式が採用されているならば、計画設定において必要とされる原価データを、容易にかつより高い精度で入手することが可能になるとしている。また、原価管理の観点からは、直接費を中心とする原価管理も容易になるという。

しかし、ほとんどの国において公開財務諸表作成に直接原価計算を活用することは認められていないが、その場合でも、「基準」において実際原価計算制度と標準原価計算制度と同様に、直接原価計算制度を承認することは十分に可能であるとしている。直接原価計算による公開財務諸表の作成が認められるならば、固変分解に客観性を持たせることが必要になると指摘している。現状のように採用が承認されていない場合には、個々の企業の独自の判断により、もっとも有用かつ適切と思われる方法が選定され、特別の事情の変化が起こらない限りその方法が継続的に採用される、ということで十分ではないかと宮本（1982）は考えている。それゆえ、もし「基準」に直接原価計算を制度として可能になるのであれば、かなり自由度の高い固変分解方法が、例示的に代替的方法として提示されることになるだろうとしている。

直接原価計算を制度として導入する場合の問題点として、公開財務諸表作成のために期末調整計算が必要になるが、その調整計算をどのように実施するのか、という点をあげている。これに関しては、前述の原価計算特別委員会が考案した固定費調整法をあげているが、宮本（1982）の私見としては、固定費調整についてあまりにも単純化した方法を提唱するとかえって直接原価計算そのものの採用まで拒否されることになりかねないので慎重さが要求されるものの、極端にまで厳密な調整計算を課することは、決して有意義ではないと考えている。

宮本（1982）は、直接原価計算が「基準」で承認される1つの原価計算制度とならない場合、全部原価計算を基礎におく実際原価計算制度か標準原価計算制度を採用している企業が、特別の計算処理を必要とせず、直接原価計算の実質的な導入を可能にするような配慮が求められることになるという。この場合に大きな問題となるのは、製造間接費の配賦計算プロセスにおいても、経常的に原価の変動費と固定費とへの区分を確保することであるとし、その解決策として、複数基準配賦法の導入を提案している。これによって、原価計算システムにおける一貫した変動費と固定費の明確な区分が確保されることになり、制度外で実施される直接原価計算の運用が極めて容易になるという。ここで宮本（1982）は、直接原価計算を1つの制度として認めない場合にも制度として実施される原価計算から、容易にかつ経常的に直接原価計算の実質的な導入が可能になるような配慮が、「基準」においてなされるべきだと強調している。

### （4）制度会計の概念と直接原価計算

櫻井、宮本が直接原価計算の制度化について賛同する意見を述べた一方で、山形は制度化に

対して懐疑的な意見を述べた。山形 (1982) は、「基準」を「外部報告目的のための制度原価計算の基準」とし、原価概念を中心にしてそれらをめぐる諸問題に関連させながら「基準」に対する提言を行っている。制度原価計算の立場からは、当該製品を生産するのに必要なコストは当然製品原価に含まれるべきであり、固定費であるからといって除外することはできない。すなわち、製品原価には当該製品を生産するのに必要なコストをすべて含めることによって、初めて社会的な再生産が可能になるのであるから、制度原価計算の立場からは、直接原価計算の思考は出てこない、と山形 (1982) は指摘する。直接原価計算の思考は、管理会計的視点からは首肯しえても、制度会計の概念としては、問題であるといわざるをえないとしている。

#### 4.4 小括

この時期の日本会計研究学会の活動では、「基準」の改訂において、直接原価計算をいかに制度計算の1つとして認めさせるか、ということに焦点が当たっていた。そのための1つの手段が、「報告書」で提示された固定費調整の方法である。それまでの簡便的な固定費調整から一歩進んで、詳細な方法を紹介している。これはその後の原価計算のテキストに大きな影響を与えた<sup>10</sup>。

問題として残ったのは、直接原価計算を「基準」における制度計算の1つとするという改訂を行う場合、その設定主体はどのような機関になるのか、という点である。統一論題の円卓討論では、公的な機関が設定するのか、私的な機関・団体が設定するのか、という問題である<sup>11</sup>。「企業会計原則」の一環としての基準の本来的性格からは、設定主体は大蔵省 (当時) 企業会計審議会である、ということには意見の一致を見たが、個々の企業の自主的なシステム作りにならせるか、あるいはそれに対するガイドラインとなるような、たとえば「経営原価計算実施要領」のようなものを作成して参考に供する、というような意見 (宮本) もあった。

「基準」の改訂論議において直接原価計算が議論の中心にのぼるのはこの統一論題までである。その後、1989年にも日本会計研究学会の統一論題で「原価計算の原点とその原則の展望：原価計算基準の再検討」というテーマが設定された<sup>12</sup>。ここでは、ケース・リサーチと「基準」の改訂 (加登, 1989), 標準原価管理の変貌と「基準」の改訂 (牧戸, 1989), ソフトウェア原価計算の特徴と部門別損益計算の位置づけ (櫻井, 1989), 電子計算機によるデータ処理のための会計データの多角的分類 (小林, 1989) などの論点が報告されている。この背景には岡本 (1989) が指摘するように、当時の日本企業における製造環境と原価計算実務が激変のさなかにあったということがある。企業を取り巻く環境の変化としては、為替変動による円高の問題、アジアの新興工業経済群の追い上げ、消費者指向の多様化、商品ライフ・サイクルの短縮、品質コスト、納期の要求レベルの上昇、受注量の激変、市場の成熟から淘汰へという時代の移り変わり、などである。また、製造企業においては、大量生産システムから多品種少量生産シス

<sup>10</sup> たとえば、1973年に初版が出版された岡本清『原価計算』(国元書房)は、1980年刊行の3訂版より報告書と同様の固定費調整が記載されるようになった。

<sup>11</sup> この問題については、統一論題の円卓討論でも取り上げられた。詳細については岡本 (1982b) を参照されたい。

<sup>12</sup> この統一論題は、座長に岡本清 (当時一橋大学教授、以下同様)、報告者に加登豊 (神戸大学助教授)、牧戸孝郎 (名古屋大学教授)、櫻井通晴 (専修大学教授)、小林健吾 (青山学院大学教授) という布陣であった。



テムへの切り替えやFMS, CIMといったものが導入されたという背景もある。このような激変する企業環境を受け、岡本（1989）は、当時の状況として、日本企業では大きな生産革命が進行中であり、その結果原価計算実務もまた大きく変貌を遂げつつあるとする。そのような状況では、現行「基準」の改訂は当面差し控えるのが賢明であろうとしている。そして、改訂の際には思い切った大改訂、それも管理会計の観点からの大改訂をするのでなければ、現行「基準」はまったくの歴史的遺物としてしか存在意義を持たなくなるとしている。

## 5. 直接原価計算の制度化における考察

「基準」は、企業会計審議会第四部会において、中西寅雄を中心に1950年の審議から1962年の制定まで12年の年月をかけている。先に取り上げた櫻井（1982）が指摘していたように、制定当時は時代背景から、直接原価計算を制度として認めなかったということが指摘できる。

その時代背景として大きかったのは、当時はまだまだ情報技術が十分でなかったという点である。企業が財務会計用と管理会計用で別個の会計情報システムを持つということは大変難しい時代であり、企業の会計システムはいわゆる財管一致のシステムでなければならなかったと推察される<sup>13</sup>。このことは、制度として認めた標準原価計算において、「標準原価は、原価管理のためにも、予算編成のためにも、また、たな卸資産価額および売上原価算定のためにも、現状に即した標準でなければならない」（42「標準原価の改訂」）と、財務会計目的をも重視した現実的標準を規定していることからわかる。また、「基準」の制定時点では、固定費調整の技術もまだ成熟してはいなかったため、直接原価計算を制度として認めた場合、財管一致の状態を担保できないとの判断があったのではないかと推察される。

また、アメリカで巻き起こった直接原価計算の外部報告論争も、「基準」が制定されたさなかの1960年代初頭であり、この論争は、「基準」の制定には影響を与えていないと思われる<sup>14</sup>。

山邊（1976）が指摘しているように、現行「基準」は、狭義の基準と指針とからなっている。すなわち、企業会計原則の一環として外部報告に資するための基準と、企業内での管理会計システム設計のための指針とからなっているのである。これは、制定当時、「基準」には狭義の基準としての役割とともに、多くの企業であまり整備されていなかった経営管理用の原価計算の啓蒙としての役割が期待されたからである<sup>15</sup>。しかし、このことによって、「基準」改訂の動きに大きな決め手を欠くことになったのではないだろうか。これは、狭義の基準と指針とは、別々に運用される場合もあるが、両者は表裏一体である部分もあるということに起因している。特に、本稿で取り上げた直接原価計算の制度化の問題は、狭義の基準と指針との間の不可分な関係に大きな影響を受ける。指針の範囲で直接原価計算を制度化した場合、計算される利益は狭

<sup>13</sup> 片岡・挽・森光（2017）は、「基準」が原価計算制度に関する規定であることが最大の特徴であり、日本企業に多く見られる財管一致の考え方は、原価計算を原価計算制度として実施することにより支えられてきたのかも知れない、と指摘している。

<sup>14</sup> アメリカにおける1960年代の外部報告論争の詳細については高橋（2008）を参照されたい。

<sup>15</sup> 「基準」設定の当事者である諸井は、「基準」設定時を振り返り、「『基準』は財務会計の側面と管理会計的側面という二つの面を併せもっており、しかもこれらは『基準』において対等であると考えられる。従って、『基準』は単なる『企業会計原則』の下位ルールではなく、『企業会計原則』に欠落した管理会計原則を事情の許すかぎりとり入れた、独自の実践規範といわなければならない」（諸井、2012、13頁）としている。

義の基準との間に齟齬が生じる。そこで、原価計算基準特別委員会が示したような固定費調整を行うことによって、狭義の基準と指針との間の齟齬を解消しようとするのである。しかし、原価計算特別委員会が精緻な固定費調整法を提示したために、あえて直接原価計算を制度化する必要を企業が感じなくなったのではないかと、という推察もできる。直接原価計算が制度として認められていなくても、固定費調整によって制度である全部原価計算と結びつけることができるからである。

また、このような調整を行ったとした場合、原価計算基準特別委員会も指摘しているように、「二重」の利益が表示されることで経営管理者が混乱・困惑してしまうという点に関しては、解決策が見いだされていない。

いずれにしても、「基準」上では制度として認められなかったものの、直接原価計算は内なる制度として、広く企業に浸透し活用され続けており、ことさら「基準」での制度化は必要とされなくなっている、という側面もあるのかもしれない。

## 6. むすび

「基準」が制定されてから60年、幾度となく改訂の機運は高まったが、結果的にそれは撥ね除けられ続けてきた。筆者は、改訂のチャンスがあったとするならば、本稿で取り上げた1970年代後半から1980年代初頭にかけてという時期であったと考える。それは、企業会計原則の改正という（外圧ではあるが）大義名分があったからである。そこで改訂に乗り出していれば、直接原価計算の制度化も実現したかもしれない。

しかしながら、このチャンスを逃してしまったがために、改訂はなされなかった。4.4でも述べたように、その後企業環境が激しく変化していったがために、「基準」を改訂するタイミングを逸してしまった。その後、企業環境との齟齬が意識されながらも、年月を経るごとに「基準」はわが国の原価計算の研究・教育・実務において深く浸透していき、「緩やかな実践規範」として生き残ってきたのである。

いみじくも、学会の統一論題で改訂の議論をとりまとめた岡本（1982a）は、次のように述べている。

「しかしながらこれを再検討すればするほど、現行『基準』はよく出来ていると、感心せざるをえない。」（岡本，1982a，13頁）

筆者もまったく同じ感想を持っている。ただし、筆者は現行「基準」を前提とした体系の下で教育を受けている。いわば「基準」のドグマに犯されているのである。そのため、筆者はこのような感想を持つのかもしれない。

## 参 考 文 献

- 青木倫太郎他（1963）『事例研究 直接原価計算』同文館。  
安達和夫（1977）「『原価計算基準』改定の方向」『企業会計』29(2)：33-38。  
足立直樹，梅田浩二（2022）「トヨタグループ企業の原価管理と原価教育」『企業会計』74(4)：49-53。  
阿部光成（2022）「公認会計士からみた『原価計算基準』：緩やかな実践規範として機能し続ける基準」『企業会計』74(4)：29-36。  
梅田浩二，足立直樹（2022）「自動車産業における『原価計算基準』の弾力的適用」『企業会計』74(4)：54-60。  
太田哲三，中西寅雄，番場嘉一郎，山邊六郎，黒澤清，塚本孝次郎（1963）『原価計算基準詳説』同文館。

- 太田哲三, 黒木正憲, 黒澤清, 鍋島達, 諸井勝之助, 松本雅男, 飯野利夫 (1963)『解説 原価計算基準』中央経済社.
- 岡本清 (1981)「『原価計算基準』の再検討」岡本清編 (1981)『原価計算基準の研究』国元書房: 16-26.
- 岡本清 (1982a)「原価計算基準への提言」『会計』122(5): 1-14.
- 岡本清 (1982b)「円卓討論 原価計算基準への提言」『会計』122(5): 99-141.
- 岡本清 (1989)「原価計算の原点とその原則の展望: 原価計算基準の再検討」『会計』135(1): 1-14.
- 岡本清編 (1981)『原価計算基準の研究』国元書房.
- 片岡洋人, 挽文子, 森光高大 (2017)「『原価計算基準』の再解釈とこれから」『原価計算研究』41(2): 13-25.
- 加登豊 (1989)「原価計算研究の原点: ケース研究の役割」『会計』135(1): 15-30.
- 企業経営協会原価計算研究会 (1961)「昭和36年度原価計算実態調査」『企業経営』102: 41-58.
- 原価計算基準特別委員会 (1979)「原価計算基準の研究」岡本清編 (1981)『原価計算基準の研究』国元書房, 123-171.
- 小池明 (1977)「『原価計算基準の改正』について」『産業経理』37(4): 68-77.
- 小林健吾 (1963)「直接原価計算の個別原価計算への適用」『企業会計』15(7): 15-22.
- 小林健吾 (1981)「個別受注生産経営における直接原価計算の必要性」岡本清編 (1981)『原価計算基準の研究』国元書房: 37-47.
- 小林健吾 (1989)「原価計算の回顧と展望: 原価計算基準の再検討に関連して」『会計』135(1): 65-84.
- 櫻井通晴 (1982)「『原価計算基準』の基本的性格と基礎概念」『会計』122(5): 15-39.
- 櫻井通晴 (1989)「ソフトウェア原価計算と『基準』」『会計』135(1): 47-64.
- 佐藤進 (1963)「直接原価計算の意義と個別原価計算への適用」『企業会計』15(7): 23-29.
- 佐藤進 (1977)「『原価計算基準』の社会的必要性和原価計算制度の要件」『企業会計』29(2): 27-32.
- 高橋賢 (2007)「日本における直接原価計算の受容と展開: 1950年代から60年代を中心に」『横浜経営研究』27(3・4): 31-45.
- 高橋賢 (2008)『直接原価計算論発達史: 米国における史的展開と現代的意義』中央経済社.
- 高橋賢 (2015)『テキスト原価会計 (第2版)』中央経済社.
- 高橋賢 (2019)「わが国における直接原価計算の展開」『会計』195(1): 79-91.
- 高橋賢 (2022)「原価の本質をつく『原価計算基準』: 改訂を退け続けた60年」『企業会計』74(4): 14-21.
- 辻正雄 (1982)「『原価計算基準への提言』について」『企業会計』34(8): 174-180.
- 中山隆祐 (1977)「単片原価と結晶原価との混乱」『産業経理』37(4): 58-67.
- 鍋島達 (1963)「原価の製品別計算」太田哲三, 黒木正憲, 黒澤清, 鍋島達, 諸井勝之助, 松本雅男, 飯野利夫 (1963)『解説 原価計算基準』中央経済社:
- 旗本智之 (2022)「大学教育から見た『原価計算基準』: 環境は変われど『化石』にはならない」『企業会計』74(4): 37-43.
- 番場嘉一郎 (1963)「実際原価の計算」太田哲三, 中西寅雄, 番場嘉一郎, 山邊六郎, 黒澤清, 塚本孝次郎 (1963)『原価計算基準詳説』同文館:
- 番場嘉一郎 (1977)「『原価計算基準』の検討課題」『企業会計』29(2): 5-11.
- 牧戸孝郎 (1989)「わが国原価計算基準の再検討: 標準原価管理に焦点を当てて」『会計』135(1): 31-46.
- 溝口一雄 (1957)「ダイレクト・コストの実施における問題点 (完)」『企業会計』9(4): 129-132.
- 溝口一雄 (1967)「直接原価計算における問題点の再検討」『産業経理』27(9): 80-85.
- 溝口一雄 (1977)「『原価計算基準』の本質と課題」『企業会計』29(2): 17-21.
- 溝口一雄 (1978)「『原価計算基準』論議をめぐって (1)」『会計』114(4): 1-9.
- 宮本匡章 (1981)「『原価計算基準』の検討」岡本清編 (1981)『原価計算基準の研究』国元書房: 27-36.
- 宮本匡章 (1982)「『原価計算基準』の基本的性格について: 『原価計算基準』への提言」『会計』122(5): 40-52.
- 諸井勝之助 (1977)「『原価計算基準』の見直し」『企業会計』29(2): 22-26.
- 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.
- 山形休司 (1982)「原価概念と社会的コストについて: 原価計算基準への提言」『会計』122(5): 53-67.
- 山邊六郎 (1976)「原価計算基準の再検討」『企業会計』28(10): 4-10.
- 山邊六郎 (1977)「『原価計算基準』の改正」『産業経理』37(4): 48-57.

〔たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2022年4月28日受理〕