

学籍番号：CD132003

日本原価計算論における知識体系の展開にみる

社会的成果物の研究

(要 旨)

一橋大学大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

岡田 龍哉

1 研究目的

本論文の目的は、日本原価計算論における目的観の展開に応じた知識体系の展開を明らかにしながら、原価計算に関する社会的成果物がいかに構築されてきたのかを明らかにすることである。

原価計算論の歴史を振り返ってみると、原価計算に対する役割期待はそれぞれの局面において異なるものであった。それは、単に原価計算といったとき、そこに財務会計目的と管理会計目的とが共に併存するためである。そうした原価計算の目的観における論争が最も顕著に表れた1つの顕著な例が、1962年に制定された「原価計算基準」の制定プロセスにおいてである。「原価計算基準」は、1950年にその制定が試みられてから、実に12年もの歳月を経て、ようやく制定に至った。この長きにわたる制定プロセスにおいて、最も議論されていたのは、企業会計の一環として制定される「原価計算基準」に、管理会計目的の原価計算をどれほど盛り込むかという問題であった。

この制定プロセスにおける目的観の論争は、なぜ生じたのであろうか。その1つに考えられるのは、多数の研究者ならびに実務家、あるいは投資家や国家など、多数のステークホルダーがそれぞれに有する原価計算への役割期待が異なることである。一企業の利用に限らず、広く日本企業一般の利用が想定される「原価計算基準」の制定にあっては、それら種々の役割期待が各方面から主張されたであろうことは想像に難くない。その議論は、それまで脈々と展開し、発展してきた原価計算論を、社会的な成果物としていかに発信するかという議論であった。

原価計算に関する社会的成果物は、種々の目的観の下に議論される原価計算の在り方を社会的に規定する。すなわち、形成時点における原価計算がどのようなものであるのか、あるいはどのように考えられているのかという認識がそこに現れており、それが存続する限り、その時代の原価計算の体系を示してくれるものである。本論文は、原価計算論の歴史的展開を考察することによって、この社会的成果物が日本においていかに形成され、いかなる意義を有していたのかを明らかにするものである。

2 知識体系および社会的成果物の規定

本論文では、原価計算論をめぐる「知識体系」および「社会的成果物」を主要な検討対象として位置づけている。

本論文では廣本敏郎(1993)『米国管理会計論発達史』森山書店に倣い、知識体系を捉えることとする。廣本(1993)は、管理会計の理論の歴史を明らかにするにあたって、管理会計の理論を「概念や技法という形で集約されてきた管理会計に関する知識体系」(廣本, 1993, 25頁)としている。この歴史を明らかにするために、廣本(1993)は管理会計研究者による研究成果を検討対象としている。知識体系をこのように捉えることによって、一企業の利害に止まらない、一般化可能性を有した知識体系の展開を捉えることができると考えられる。したがって、本論文では原価計算の知識体系を、研究者による研究成果の集合とし

て捉え、各年代におけるその特徴を明らかにしていく。

社会的成果物は、本論文にいう知識体系が、研究者集団による研究成果から離れ、実務家や政府等の他の社会集団との擦り合わせのうえで取りまとめられた成果物として位置づける。単に「成果物」といったとき、その意味するところは多種多様である。すなわち、研究者による個々の研究成果も、実務における経理規定も、それは原価計算に関する成果物であるということが出来る。ここで、本論文が成果物に対し「社会的」と形容するのは、原価計算の概念や計算技術体系が、研究者による研究成果を離れて、社会的にいかに受容されてきたのかということをも明らかにする本論文の立場による。その社会的なる意義は、ある特定の成果物が、異なる社会集団間の見解の擦り合わせによって形成されることによって付与されると考える。

3 研究課題

本論文では、先行研究の検討から次の2点を研究課題とした。

第1に、原価計算論に対する種々の役割期待ないし原価計算の目的が、いつ、どういった問題意識の下で認識されるに至ったのかを明らかにする必要があるということである。

これにあたっては、当時の社会的背景、すなわち社会的コンテクストとの関連を考察することが有用であろう。日本の原価計算論が輸入学問であるという特質から、必ずしもその時々の社会的コンテクストとの直接のつながりがあったわけではないと考えられる。しかし、欧米における種々の原価計算論を輸入する際、日本の研究者はその当時の問題意識から、それらを取捨選択したはずである。こうした意味からも、いつ、どのような理論が、どのような社会的コンテクストの下で現れたのかを考察することによって、その時々における原価計算論がどのような役割期待を有していたのかを明らかにできると考えられる。

第2に、研究者による研究業績そのものを検討するのみならず、その当時の日本企業実務との相互関連性についても検討対象に加える必要がある。日本においては海外の理論、特にアメリカの理論の水準まで自国の理論を引き上げようとする意識から、研究者は主として海外から理論を輸入することに注力し、日本企業実務との直接的な関連性は希薄であったことが考えられる。しかしながら、実際に日本の原価計算論が実務との関わりなしに発展してきたと仮定することはできない。理論を輸入するプロセスの背景には、実務における原価計算への役割期待に対する考慮があったと考えられるのである。それが直接的な観察でなくとも、当時の日本企業が直面していた経営環境に適応可能な理論を輸入していたのであれば、日本企業実務が間接的に理論構築に影響を及ぼしていたということができる。

以上を要するに、本論文が研究目的を達成するための課題とするところは次の通りである。すなわち、日本における原価計算論の歴史的展開を明らかにするにあたって、

- (1) 社会的背景との関連を探ることによって、原価計算に対する目的観がどのような背景

- の下に発現したのかを明らかにする。これに基づいて、
- (2) 理論が構築された当時の経営問題を析出し、原価計算論の展開に対して実務ないし政府が及ぼした影響を考慮し、これが知識体系の展開ないし社会的成果物の形成にいかに関与したのかを明らかにする。

4 論文の構成

本論文は、序章・終章を除き、本論 7 章構成を取っている。第 1 章から第 4 章、そして第 6 章では、1873 年から 1960 年代までの日本原価計算論の展開を検討しながら、それぞれの年代から当時の知識体系の展開をまとめていく。第 5 章および第 7 章では、実際に公表された社会的成果物を検討しながら、それに対して原価計算の知識体系が与えた影響を考察する。

ここでその構成を示せば、次の通りである。括弧内は、各章において取扱うおおよその年代を示している。

- 第 1 章 工業簿記による期間損益計算法の普及 (1873 年～1910 年)
- 第 2 章 原価計算の成立と実際原価計算法の確立 (1907 年～1929 年)
- 第 3 章 科学的管理法と管理のための原価計算論 (1911 年～1928 年)
- 第 4 章 標準原価計算による原価統制論の台頭 (1930 年～1937 年)
- 第 5 章 財務会計目的と価格決定目的の社会的成果物 (1937 年～1948 年)
- 第 6 章 原価管理論の拡充 (1949 年～1962 年)
- 第 7 章 財務会計目的と管理会計目的の社会的成果物 (1962 年～1966 年)

ここに示した通り、各章の年代はオーバーラップする部分も存している。たとえば、第 2 章および第 3 章はほぼ同じ年代を取扱っている。これは、それぞれで取扱う原価計算論を展開している主体が異なるためである。具体的には、第 2 章においては会計研究者による原価計算論を検討し、第 3 章では科学的管理法研究者による原価計算論を検討する。このように、各章は当該年代の主要テーマに沿って区分されており、年代による画一的な区分を採用していない。

第 5 章は、第 6 章までの他の各章とは異なり、中心的な検討対象を政府による原価計算規制とし、社会的成果物の検討を行っている。ここでは、戦前・戦中に公表された諸規定ないし諸規制を取り上げる。

第 7 章では、現在も影響力を有する 2 つの社会的成果物を検討する。ここで検討対象とされるのは、「原価計算基準」と、「コスト・マネジメント」である。これら 2 つの社会的成果物を併せて検討することによって、社会的成果物として原価計算論が取りまとめられる過程の、それぞれの特徴を比較できる。

5 論文の要約

ここでは、本論文の研究課題に照らしながら、本論文の要約を示す。

1900年代までの工業簿記論における知識体系は、期間損益計算を至上命題とする目的観に象徴された。その原動力となった社会的背景は、日本産業の近代化と商業教育の必要性から複式簿記教育が必要とされたことが挙げられる。産業の工業化が進展すれば、それに応じて企業規模も拡大し、複式簿記による財産の会計管理に対する要請が増大したと考えられ、これは、紡績業における屑物の会計処理に見られた。

1900年代に確立された工業簿記論は、1910年頃から1920年代にかけて論じられた初期の原価計算論と結合することによって、工業会計の一部としてその役割を拡大させた。すなわち、製造勘定において製品の実際原価が示されるようになり、期間損益計算をより一層正確ならしめるための基盤を得たことになる。

これを可能にさせた実際原価計算論は、1920年代にほぼ確立した。これは、複数職能を有する企業の出現によって、調達・製造・販売という製造企業の一連の活動における原価を測定することによる原価管理と、機械制工場の増加による製造間接費の配賦問題に応じるかたちで展開された。しかし、実質的には原価管理と製造間接費を配賦することによる製品原価の計算は同一視されていた。したがって、原価をいかに計算するのかが至上命題とされていたということが出来る。ここにおいて、本年代における原価計算論は、工業簿記論と結合した工業会計の一部として、期間損益計算目的に準ずる製品実際原価計算が中心とされたということが出来る。

1920年代におけるもう1つの側面は、標準原価計算が日本に持ち込まれた初期の議論が展開されたことである。会計研究者による当時の標準原価計算論は、原価計算論の目的観を再構築するには至らなかった。これは、当時の企業実務や社会的背景や経営問題に基づいた必要性というよりも、単にアメリカにおける標準原価計算論をそれぞれに輸入してきたものであったがために、概念や手続きにおいて一貫した議論がみられなかったためであると考えられる。

科学的管理法研究者は、日本の企業経営の合理化を旗印に展開されていた科学的管理法において原価計算を活用することを模索した。専ら科学的管理ないし管理学という基盤において標準原価計算を論じた科学的管理法研究者は、責任別に原価を算定することによって原価管理を行えることを示した。また、原価を固定分解することによって利益計画を論じ、その一環としての原価管理の有用性を提示した。しかし、科学的管理法研究者による総合管理手法としての標準原価計算に関しては、会計研究者による標準外科計算論あまり大きな影響を及ぼすことはなかった。会計研究者による原価計算論が総合的管理の一環として論じられるようになったのは戦後のことである。

1930年代に入ると、標準原価計算による原価統制が当時の知識体系を象徴していた。ここにおいては、原価計算に対する原価統制用具としての認識が普及し、管理会計の一部として論じられるようになった。この原動力として、政府が主導する産業合理化運動であり、

日本全国的に合理化の機運が高まっていた時代背景が指摘された。ここに、原価計算ひいては会計が合理化に有用であるという社会的な認識が生じたものと考えられ、これが知識体系の展開に影響したことが見て取れた。

1937年以降の戦時中における原価計算論では、政府による原価計算規制のための社会的成果物が公表されたことによって、統制経済における価格政策が原価計算の目的観を規定した。すなわち、価格決定目的の原価計算が最重要視され、これが法的拘束力をもって強制されたのである。また、産業合理化運動を背景とした「製造原価計算準則」がこれらの規制の基盤となり、財務諸表作成目的の原価計算が、実際原価としての総原価の計算として戦時中の価格決定目的の原価計算に影響を及ぼした。

終戦直前には、物資不足を背景に、物量管理の重要性が認識された。戦後の標準原価計算論を検討すれば、戦後経済復興と安定経済の達成に向けて、この認識が実務において形成されていたことは明らかである。この認識は、研究者と実務家との共同研究によって知識体系の展開に影響し、当時の標準原価計算論を主導した。すなわち、現場における科学的管理法の浸透の必要性和、標準原単位の設定の問題が日本における標準原価計算論の課題として認識され、これに対する処方箋が論じられた。日本企業特有の問題を直視し、標準原価計算論を展開していたことは、山邊・松本論争の中にも見て取れた。ここにおける知識体系は、1930年代における原価統制に象徴される知識体系の展開形として捉えることができる。これと同時に、直接原価計算論が日本にもたらされ、これに応じて利益管理の一環としての原価管理が論じられるようになった。ここにおいて、計画と統制という体系が見られ始めた。

最後に、「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」という2つの社会的成果物を検討した。具体的には、「企業会計原則」の一環として取りまとめられた社会的成果物と、管理会計目的を前面に押し出し、啓蒙的指針として公表された社会的成果物とで、その制定プロセスが異なることを示しながら、そこに反映された知識体系を検討した。そこでは、財務会計目的を志向した社会的成果物であっても、原価管理ないし原価統制に関わる記述が盛り込まれ、財務会計目的と管理会計目的とが原価計算の手続規定の中で不可分なものとされていたこと、また、「企業会計原則」の一環としての「原価計算基準」と、啓蒙的指針としての「コスト・マネジメント」では、その制定プロセスが異なることが示された。

6 知識体系の展開と社会的成果物との関係性

本論文で検討した原価計算論における知識体系の展開と社会的成果物との関連性を示せば次の通りである。

戦中から戦後期にかけて制定された、「製造原価計算準則」と、「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」から物価庁「製造工業原価計算要綱」に至る価格統制を目的とした諸規制には、製品の実際原価の計算を主目的とし、かつ、価格決定を原価計算の目的として掲げていた1920年代の原価計算論が強く影響している。この段階では、標準原価計算は「財管

準則」において記述されているものの、概念の紹介に止まっている。

企画院改正「製造工業原価計算要綱」（「企画院改正要綱」）については、そこで重視された物量管理が、1950年代における原価管理論において重視されるようになった。このことは、社会的成果物から知識体系への影響関係も存していたことを示している。また、「企画院改正要綱」におけるこの記述は、「原価計算基準」へも引き継がれるかたちとなっている。さらに、戦中・戦後における諸規制によって、「原価計算基準」における原価計算の目的に価格決定目的が追加されたことも示された。

知識体系の右に示されたボックスは、「原価計算基準」である。「原価計算基準」の制定プロセスにおいては、企業会計審議会全体としての目的観と税法との調整から、中間成果物に対して大幅な修正が行われた。これは、大蔵省ないし企業会計審議会が制定作業当時の知識体系をそのままのかたちでは受容せず、むしろ1920年代までの原価計算論を重視した結果である。したがって、大蔵省として規定する原価計算の基準の内容自体は、1920年代にはほぼ確立された原価計算論が中心として考えられていたのである。

しかし、結果としてまとめられた「原価計算基準」は、「企業会計原則」の一環として、大蔵省の意向を保持しながらも、不可分的に管理会計目的の記述が残されるかたちとなった。それは特に標準原価計算に関する記述の中に見て取れた。したがって、「原価計算基準」に影響を及ぼした知識体系としては、1930年までの原価統制までが含まれることとなる。

通産省から公表された「コスト・マネジメント」は総合的利益管理用具としての原価計算を取りまとめたものであり、制定当時に見られた知識体系が直接的に影響している。これは、制定を担った研究者・実務家・政府（通産省）の間における目的観（企業経営の合理化）の一致が見られたためである。計画と統制の体系が最重要視されており、また現場における原価管理の体系が論じられていることから、原価管理・総合的利益管理に象徴される知識体系が影響していることが示される。原価統制に関する記述においては、1930年代の知識体系がさらなる展開を見せた結果を見て取ることができる。

「コスト・マネジメント」では「原価計算基準」とは異なり、実際原価計算等の具体的な手続き規定が組み込まれていない。この意味で、「コスト・マネジメント」はその当時の原価計算論の知識体系を純粹に示す成果物として啓蒙的な役割を担ったと考えられる。したがって、管理会計目的の原価計算は、その時々における目的観を反映させながら、さらなる発展のための「種」としてまとめられたと見ることができる。すなわち、「コスト・マネジメント」は原価管理手法として工学的手法をも新たに体系の中に取り入れ、これが後の知識体系の発展に寄与したと見ることができる。こうした観点から、「コスト・マネジメント」は、その後の原価計算論、ないしは管理会計論における原価管理論の発展の礎として評価することができよう。

以上をもって、本論文の結論が示せたと考える。すなわち、原価計算論における目的観から見た知識体系の展開は、原価計算の在り方を社会的に発信するその目的に照らし合わされて、社会的成果物の形成に大きく影響していたのである。この意味で、原価計算論に

おける知識体系は、社会的成果物の形成プロセスを象徴する大きな要素の 1 つとなっていたとすることができる。また、知識体系から社会的成果物への影響関係のみならず、社会的成果物が形成されることによって、それが知識体系へと影響することも示唆された。

また、「原価計算基準」と「コスト・マネジメント」の制定プロセスから示唆されることは、原価計算に関する社会的成果物は、大別して財務会計目的と管理会計目的のどちらをより強く志向するかによって、その形成プロセスが異なるということである。もとより、管理会計目的の原価計算は、各企業の経営環境に応じて、独自に用いられるものである。したがって、そこに必要なのは啓蒙的な指針であって、必ずしも関係各団体の利害を包括的に検討する必要性はなく、むしろベスト・プラクティスを提示する成果物が適している。対して、財務会計目的の原価計算は、「企業会計原則」や諸会計・監査基準という社会制度の一環として企業に強制するために、関係各団体の利害を調整する必要がある。そのために、「コスト・マネジメント」とは異なり、デュー・プロセスが用いられ、実務家や政府の利害を考慮し、当時の知識体系を再吟味する必要があったのである。

7 貢献と課題

本論文の貢献は次の通りに挙げることができる。

(1) 日本原価計算論の歴史的展開を示したこと。先行研究には、戦前から戦後期にかけての原価計算論の歴史を明らかにしたものは数少ない。本論文は、日本原価計算論発達史の一部を、これまでの歴史研究の業績の上に積み上げた貢献が認められよう。

(2) 背後にある社会的背景や経営問題を示し、これに基づいて原価計算論の展開を整理したこと。これによって、必ずしも日本が実務を考慮せず、欧米の理論の輸入に終始していたという理論と実務の乖離問題に、歴史的観点から 1 つの検討材料を提供した。

(3) 社会的成果物の形成プロセスにおける原価計算研究の影響を考察し、明らかにしたこと。近年、「原価計算基準」の改訂に向けた議論が再燃している。このような議論に対し、その形成プロセスにおける原価計算論の影響の大きさを示したことは、本論文の貢献の 1 つとして挙げることができよう。

本論文の貢献は以上のように挙げられるが、同時に、今後課題として取り組まなければいけない課題も有している。

(1) 原価計算論における知識体系の展開のプロセスに介入してくる企業実務や実務家が有する個々の原価計算観の析出には至らなかったこと。今後は、三菱電機における標準原価計算や、松下電器産業における社内金利制度などの先進的原価計算実務も含めた各年代における企業実務が、当時の知識体系や社会的成果物そのものに与えた影響を考慮した検討が必要であろう。

(2) 1920年代以降の製品実際原価計算論の展開を示すに至らなかったこと。今後は、「原価計算基準」に与えた製品実際原価計算論の影響を、個別論点としてより具体的かつ詳細に検討を行うこともまた必要であろう。