

原価計算：過去から未来へ

尾 畑 裕

尾 畑 裕
一橋大学大学院教授
石川県出身
一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位修得
退学

キーワード

原価計算基準、企業会計原則、費用収益対応の原則、原価凝着、IFRSs、スナップショット・コストイング、オブジェクト指向原価計算、PSLX

I はじめに

現在、原価計算、とくに原価計算制度は大きな転換点にある。昭和37年に制定されて以来一度も改定されてこなかった「原価計算基準」は、ほぼ50年にわたって、原価計算の実務と教育に大きな影響を与えてきた。

「原価計算基準」は「企業会計原則」の一環として成立したが、いまその「企業会計原則」の役割は大きく後退し、「企業会計基準」により上書きされ続けている。当然、企業会計における原価計算の役割期待にも大きな変化が起こっているはずである。

本稿では、そのような観点から、「原価計算基準」の生成過程を振り返り、そこから見えてくる「原価計算基準」の性格を明らかにしよう。え、IFRSsの導入により、原価計算および「原価計算基準」の役割期待がどのように変わ

るかを考察する。その考察を踏まえて、原価計算の今後の展開方向と将来の課題について論じることとする。

Ⅱ 我が国の「原価計算基準」の生成とその性格

我が国の「原価計算基準」の成立の経緯を振りかえってみたい。原価計算の基準は、戦前にも存在したが、戦前の基準と今日の「原価計算基準」とでは、連続性は存在しない。1934年（昭和9年）の商工省財務管理委員会の「製造原価計算準則」は啓蒙的なものであった。戦時下にだされた1939年（昭和14年）の「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」、1940年（昭和15年）の「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」、1941年（昭和16年）に企画院からだされた「製造工業原価計算要綱」は、価格形成にかかわる強制力のあるものであった。以上の戦前にだされた原価計算の基準とは異なり、「原価計算基準」は、「企業会計原則」の一環として機能するという意味で、今までの準則や要綱とは本質に異なるものであった。

「原価計算基準」の制定作業が始まったのは1950年（昭和25年）12月とされている¹⁾。「原価計算基準」の制定作業は、経済安定本部企業会計制度対策調査会の第4部会でおこなわれた。1948年（昭和23年）に企業会計制度対策調査会が発足した当初は、上野道輔会長のもと、第3部会までしかなかった。第1部会は、会計原則に関する部会で、部会長は黒澤清、第2部

会は、会計教育に関する部会で、部会長は上野会長の兼任、第3部会が監査に関する部会で、部会長は岩田巖であった⁽²⁾。第4部会は、1950年に会計原則を原価計算の領域に拡大するという観点のもと、第1部会の発展形態として、中西寅雄を部会長として設けられた。そもそも、会計原則や監査基準と同じレベルで原価計算基準を設定することが可能であるかどうか、議論になった。岩田巖は不可能論をとっていたが、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いるので、やはりその内容を明らかにしなければならないのではないかということから、岩田巖も納得するにいたったという⁽³⁾。

このように第4部会は、発足のときより、財務会計とのつながりの部分を重点的に検討するということに存在理由を与えられていたといえる。戦前の「原価計算準則」のような啓蒙的なものは、成立する余地がなかった。大蔵省の管轄ということからもそれは要求されていた。企業会計制度対策調査会は、1952年（昭和27年）に、大蔵省に移管され、企業会計審議会となった。大蔵省設置法に基づく企業会計審議会令には、企業会計審議会の調査審議事項のひとつに「原価計算の統一」があげられていた。そして、このなかには、通産省の合理化審議会できり上げるのがふさわしいような啓蒙活動は含まれないという点で合意が成立したと考えられている⁽⁴⁾。このような「原価計算基準」の制定に向かう経緯が、「原価計算基準」の性格を大きく規定していた。

第4部会発足から約2年、1953年（昭和28年3月31日）の企業会計審議会第4部会で、それまでの検討結果が「原価計算基準及び手続要綱（案）」としてまとめられ提出された。しかし、その案はコスト・コントロールを強調したマネジメント用の原価計算の基準という色彩が強かったため、「企業会計原則」の補足としての意味がないとして、番場嘉一郎の言葉をかりれば

「岩田巖委員からこっぴどく批判され」、審議会の承認をうることはできなかったという。番場も原価計算と「企業会計原則」とのからみ合いの問題が強調されていなかったと反省している。諸井も、当時はアメリカから新しい原価計算思考が盛んにはいつてきて、戦争時代から終戦後にわって利用された原価計算要綱ではだめだ、新しいセンスを盛った原価計算基準でなければいけないという意気込みでつくったけれども、特殊原価調査など、本来企業の自由裁量にまかされる原価計算までも包含していた点が批判されたと述懐している⁽⁵⁾。

「原価計算基準及び手続要綱（案）」が審議会の承認をえられなかったことを受けて、中西寅雄部会長が率先して陣頭にたって構想の抜本的練り直しをはかることになる。その成果は、1957年（昭和32年）「原価計算基準（仮案）」（以下「仮案」）として結実した。この「仮案」は、関係各方面に配布され、広く意見が聴取された⁽⁶⁾。日本会計研究学会でも第16回大会にて仮案の報告会と円卓討論会が開かれている⁽⁷⁾。

1962年（昭和37年）11月8日づけで、大蔵省企業会計審議会中間報告として「原価計算基準」が公表された。「仮案」から「原価計算基準」完成までの5年半は、「仮案」に対する各方面とくに産業界からの意見聴取が念入りに行われていた。経団連、企業経営協会、企業研究会、産業経理協会等の団体は研究会を設け仮案の検討を行い、意見書を提出している⁽⁸⁾。さらに、税務当局との調整に時間がかかった。それはとくに原価差異の会計処理についての部分である。「材料受入価格差異は、当年度の材料払出高と期末在庫に配賦する。この場合、材料期末在高については、材料の適当な種類群別に配賦する。」（「原価計算基準」四七（一）2）という規定は、材料受入価格差異は付随費用以外認められないという税務当局の強い主張に譲歩したものであるという⁽⁹⁾。

また、「仮案」のなかに含まれる啓蒙的規定

がかなり削除された。たとえば、「仮案」では、原価差異の原因分析についてもふれられていたが、それは大蔵省企業会計審議会の基準としてはふさわしくないとして削除されている。

このような「原価計算基準」の生成プロセスを踏まえて考えればわかるように、「原価計算基準」は、啓蒙的なものではありえず、「企業会計原則」を補足するという明確な目的をもったものであり、財務会計とのからみ合いが重要であるとされていた。

それでは、財務会計とのからみ合いの部分のみを基準にすればよいか。「企業会計原則」の補足的基準という立場からするならば、原価差異の会計処理のような財務会計と関連する部分のみを規定すればよいという考え方もありえた。しかしこのような考え方については、当然反対意見がある。このような立場は山邊六郎の発言にあらわれている。

「ところが標準原価計算の中心問題は、先ほど太田先生が言われたように、原価差額の分析にあるので調整にはない。そうすると、原価計算基準が標準原価計算全体を言わずして、中心問題でないといふところの調整を中心としたのではむしろ本元を言わずに、末端だけを大きく取りあげたことになり、原価計算基準と銘を打った基準としては、少しくおかしくなりませんか。」⁴⁰

そもそも差額の調整という問題がでてくるのはなぜか。標準原価計算や正常配賦を行うからである。それゆえ、調整の方法だけを書いても意味はないということである。

また、「原価計算基準」が「企業会計原則」の補足であるという枠組みを所与として考えたとしても第4部会のメンバーは、やはり「原価計算基準」に指導的なもの、啓蒙的なものを盛り込みたいという気持ちが強かったと考えることができる。「原価計算基準及び手続要綱(案)」に特殊原価調査的なものを盛り込んだのもその表れである。「企業会計原則」の補足という役

割と啓蒙的な役割を両立させるための工夫となっているのが、原価計算制度という考え方である。「原価計算基準」では次のようにいう。

「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。かかるものとして原価計算制度は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行なわれる原価の統計的、技術的計算ないし調査ではなくて、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行な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にほかならない。」(「原価計算基準」二)

もし財務諸表作成のための原価計算と別個に原価管理や予算統制のための原価計算があるのであれば、原価管理や予算統制のための原価計算について言及するのは原価計算基準としては管轄範囲を踏み出しているといわれてもしかたがないが、財務諸表の作成、原価管理、予算統制はひとつのシステムで行われるわけであるから、その全体像を「原価計算基準」として論じるのは問題ないといえる。このようにして、企業会計原則の補足としての存在理由を超えないなかで、実際には啓蒙的な内容もできるだけとりあげようとしているのである。「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」という表現は実によく考えられたうまい表現であったと思う。

Ⅲ 財務会計に組み込まれた原価計算

「原価計算基準」は、その前文に「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。」(「原価計算基準」前文「原価計算基準の設定について」)とある。そして、「企業会計原則の一環を

成し」の意味は、前章までの原価計算基準生成の経緯から明確になる。「原価計算基準」は、「企業会計原則」の考え方に整合性をもつように作らざるをえなかったのである。そして、「企業会計原則」は、第二損益計算書原則の一（損益計算書の本質）に、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」とあるように、費用収益の対応が強調されている。この費用収益対応の原則の重視は、ペイトン・リトルトンの会社会計基準序説の考え方を濃厚に反映している。

「企業会計原則」および「原価計算基準」で想定している原価計算は、ペイトン・リトルトンのいう原価凝着（costs attach）の考え⁽¹⁾が貫かれている。原価計算の構造そのもののなかに、貸借平均の原理がビルトインされているといってもよい。材料の払出単価の計算における先入先出法や後入先出法、移動平均法、総平均法の適用も、材料に対する支出額が、仕掛品、製品へともれなく受け継がれていくことを念頭においたものである。予定価格の利用も許容されるが、その場合には、差異が計算され、会計処理されることにより、支出額が最終的には売上原価のなかにはいつていることが保証される。

原価計算において、もっとも象徴的に貸借平均の原理が貫かれているのが、総合原価計算における完成品と期末仕掛品への分割計算である（「原価計算基準」二四総合原価計算における完成品総合原価と期末仕掛品原価）。

総合原価計算における平均法、先入先出法、後入先出法などのコストフローの仮定は、すべて、原価凝着を計算的に保証するしくみである。実際総合原価計算における完成品と期末仕掛品とに分割計算においては、月初仕掛品と当

月製造費用を足し合わせた投入合計は、かならず完成品原価と月末仕掛品原価を合計した産出合計に一致する。このようにして、原価計算手続きのなかに貸借平均原理が埋め込まれるのである。

「企業会計原則の一環」という「原価計算基準」の性格および「企業会計原則」の性格から、「原価計算基準」で記述される原価計算システムの姿は、複式簿記と有機的関連をもった原価計算制度である。

IV 財務会計と原価計算の関係の変化

「原価計算基準」についての評価は、基準に何を求めるかにより異なる。財務会計的原価計算基準と割り切るべきである主張がある一方で、管理会計の性格を強化すべしという主張もあった⁽²⁾。この問題は、「原価計算基準」の制定プロセスのなかでも繰り返し議論されてきた。現行「原価計算基準」はこれらのバランスをとっている。

「原価計算基準」が、「企業会計原則」の補足として、財務会計とのからみ合いの部分にウェイトをおきつつも、財務会計と管理会計の両方の目的を追求したという点は評価すべきスタンスであったと思う。しかし、財務会計とのからみ合いというときの財務会計の内容が、「原価計算基準」が成立した当時と現在とではまったくかわってしまっているという点に注意すべきである。「原価計算基準」は、財務会計目的と管理会計目的とを有機的に統合しようとしたが、その結合は、複式簿記と原価計算の統合であった。そして、このことは財務会計側にも原価計算にもメリットがあった。期末棚卸資産の価値の測定は原価計算により信頼性の高いものとなり、財務諸表の信頼性を確保する働きをしていた。同時に、複式簿記との密接な関係は、原価計算の信頼性の確保という意味で意味があったのである。監査の対象となる財務会計と有機的関係を維持することにより、原価計算の数

値は、大枠に置いて信頼できるものと考えられたのである。もちろん複式簿記と有機的関係をもっていたとしても間接費の配分が適切であるかどうかまで保証してくれるわけではない。財務会計は、製造間接費が各製品にどのように配分されるかには、興味を示してこなかった。

ところが、近年の財務会計は、複式簿記から遠ざかりつつある。現行「原価計算基準」で、財務会計と接点をもつのは、期末製品・仕掛品の評価と売上原価の計算の部分である。原価計算が売上原価の計算にかかわるという前提がくずれれば、当然、財務会計と原価計算の関係も変わってくる。

V IFRSs と原価計算基準

IFRSs とのコンバージェンスが進んでいる。いずれはフルアドプションという流れである。それにともない、わが国の会計も収益費用アプローチから資産負債アプローチへと変わってきている。

収益費用アプローチのもとでは、長い間われわれが慣れ親しんできた原価計算と損益計算についての次のような関係が前提とされていた。それは原価計算の結果が、売上原価を通じて損益計算のなかに組み込まれるという関係である。このような関係は、ペイトン・リトルトンが「努力と成果の対応」と表現した費用と収益の対応 (matching) の考え方および原価凝着 (costs attach) の考えがベースとなっている。(図1参照)

資産負債アプローチのもとでは、そもそも費用と収益の対応ということは問題にならないし、原価凝着という考えがなりたたない。純粋な資産負債アプローチのもとでの棚卸資産の評価額は、根本的な発想としてその時点での評価がすべてである。IAS2号や企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」においては、低価基準が原則となっているが、資産負債アプローチの本来の趣旨からいえば、時価が

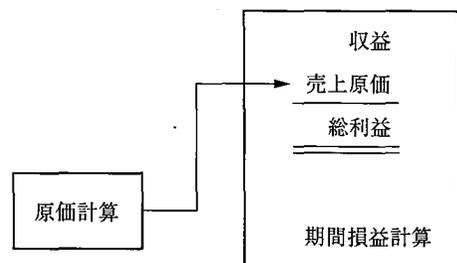
原価を上回ったときに棚卸資産を時価で評価することも否定するものではないのではないかと。低価基準というのは、あくまで過渡的なもののように思える。

IFRSs において matching という考え方は完全に消えたが、cost allocation という考え方は今のところ中途半端に残っている。しかし将来的にはなくなってしまうもおかしくない。IASB が財務報告に原価計算を必要としていると本気で考えているとは思えないのである。もし原価計算が必要だと本気で考えているのであれば、IASB で原価計算の基準を策定しようとするのではなかろうか。それをしていないというのは、IASB が原価計算を必要だと考えていない証拠である。

資産負債アプローチのもとで求められる原価計算はどのようなものになるであろうか。資産負債アプローチにおいて、かりに棚卸資産を完全に exit value で評価するのであれば、もはや利益計算において製品原価計算は不要である。そうであるならば利益計算という目的を無視して、原価計算は、原価計算の道を行けばよい。すなわち製品軸での収益と原価の対比を行うの一番都合がよいように原価計算を構築すればよく、原価凝着に拘束される必要はない。

IAS2で扱う棚卸資産は、原価と正味実現可能価額のいずれか低い方で評価するのが原則である。正味実現可能価額が、原価を下回ったときには、正味実現可能価額で評価しなければなら

図1 「企業会計原則」が想定する原価計算と期間損益計算の関係



らない。しかし、いわゆる洗い替え法であり、正味実現可能価額が回復した場合には、過去の行った評価減を戻し入れる。低価基準で原価と比較される時価は、US GAAPにおいては再調達原価が原則であるが（ただし、下限は、正味実現可能価格から正常利益を差し引いたものであり、上限は、正味実現可能価格）、IAS2号においては正味実現可能価額が原則である。もっとも材料の場合は少し扱いが異なる。その材料を利用して生産される製品が原価を上回って販売可能な間は、材料の評価を原価以下に切り下げる必要はない。しかし、材料価格の低下により製品の正味実現可能価額が原価を下回るときは、材料の評価を正味実現可能価額まで引き下げるべきであるが、再調達原価まで引き下げるのでよいとされる。

低価基準において、原価と比較する時価を正味実現可能価額とするというのは、その時点でお金に換えるといくらになるかと考えているということであり、棚卸資産も貨幣資産のように考えるということである。US GAAPと比べると、IAS2号は、完全に exit value を指向している。IAS2号においてその材料を利用して生産される製品が原価を上回って販売可能な間は、材料の評価を原価以下に切り下げる必要はないといっているのは、製品にしてからお金に換えるという意味にすぎない。このように exit value による評価が重視されてきている。時価が原価を上回ったときに時価評価しないのは、いきなり完全な時価評価に移行するのが過激すぎると思われたからではなかろうか。将来的に完全な時価評価に移行する準備であるように思われる。

VI 期末製品・仕掛品の評価に原価計算を利用することを強調することの問題点

以上みてきたように、「原価計算基準」策定時に想定されていた財務会計と原価計算の関係

は大きくかわりつつある。しかしながら、そのような会計制度をめぐる外部環境の変化のみならず、経営者の視点からみたときにも、「原価計算基準」で想定しているような複式簿記と原価計算の有機的な関連は、かならずしも不可欠というわけではない。

経営者が原価計算に期待するのは、第一に製品ごとの収益性・採算性を明らかにすることである。けっして、期間損益計算を正確にすることではない。費用収益対応によって期間損益計算を適正にするということは、経営者としてはそれほど重要な問題とはなりえない。経営者としては、むしろ在庫はなるべく少なくして、生産と販売をバランスさせる必要がある。期首・期末に製品在庫・仕掛品在庫がないのであれば、期間損益計算を正確にするのに原価計算は不要である。このように考えてくると期末製品・仕掛品の評価を通じて財務会計と原価計算の関係をとらえるのは、原価計算をきわめて矮小化しているように思われる。

原価計算の本来の任務は、企業全体の期間損益とは視点を変えた軸で、あるいは、より細分化して収益と費用の比較を行うということであろう。セグメントごと、事業ごと、サービスごとの損益の計算における共通費の配賦問題などは原価計算上の本質的テーマである。したがって、財務報告との関係でいうと、セグメント情報開示の問題が、原価計算の本質的問題である。

中央調達における予定価格の計算、公共料金の設定、独占分野と競争分野をもつ企業の会計分離などの問題など、公的な性格をもつ問題にも、間接費の配賦問題は重要な意味をもっており、そのような問題も原価計算の本来的な問題であるといえる。

期末製品・仕掛品の評価に原価計算を利用することを強調すると、本来原価計算にとって何が核心的な問題なのかという視点を見失ってしまう恐れがある。

誤解のないように付言すると、「原価計算基準」で記述されている手続には、現代でも有効性を失っていないものも多い。問題なのは、「企業会計原則」と「原価計算基準」の関係それ自体である。

Ⅶ 期間損益計算と製品原価計算

IASBやASBJの基準が包括利益を志向し資産負債アプローチになったとしても、管理会計上の期間損益計算（たとえば月次損益計算）は収益費用アプローチによる期間損益計算が基礎になるであろう。管理会計では期間的業績の比較が求められるので、収益費用アプローチが原則となる。財務報告が、原価主義会計を必要としなくなっても、管理会計は原価主義会計を必要としている。管理会計目的の短期の期間損益計算は、今後明確に原価計算の一部として明示的にその体系の中に組み入れていく必要がある。

実務的には、原価計算は製品軸の計算に限定するような使い方がみられるが、広義に解すれば、短期の期間損益計算は、原価計算の一部である。期間損益計算も含めて原価計算とよぶことは学界では違和感はないであろう。直接原価計算は、期間損益計算であり、直接原価計算の話題は、長らく原価計算の本のなかで論じられてきた。ちなみに、ドイツの原価計算のテキストでは製品別の計算とともに、短期成果計算（die kurzfristige Erfolgsrechnung）というような章が設けられ、原価計算の体系のなかに内部計算としての短期の期間損益計算が明確に位置づけられていることが多い¹³⁾。短期成果計算は、原価負担者単位計算（Kostenträgerstückrechnung）と対置されて、原価負担者期間計算（Kostenträgerzeitrechnung）¹⁴⁾ともよばれるのである。この種の計算は、企業の経済性の経常的な監視にあるとされる¹⁵⁾。

管理会計目的の短期の期間損益計算が原価計算の一部とされたとしても、そこでいう期間損

益計算は、必ずしも、「企業会計原則」で前提にされた期間損益計算と原価計算の関係を維持しなければならないということはない。棚卸資産の評価に、原価凝着をもとにした原価計算を使用するのは損益計算や原価計算を必要以上に複雑にする。

「企業会計原則」、「原価計算基準」という制約がはずされるのであれば、原価計算は原価計算として独自の展開をおこなっていくことも可能となる。管理会計目的の短期の期間損益計算と製品原価計算は、それぞれ独自の目的をもったまったく別の計算体系なのである。

「原価計算基準」およびそれに基づいた今日の原価計算のテキストでは、期末の製品および仕掛品原価決定のための原価計算手続きに重点が置かれすぎているようにと思われる。

どの種類の製品にどれだけの原価の配分するのかという問題のほうで、原価計算としては重要問題である。しかし、従来は期末の製品および仕掛品原価決定のための原価計算手続きにかなりの説明がさかれることが多かった。売上原価と期末製品、完成品原価と期末仕掛品原価への原価配分の問題は、費用収益対応の原則がそれを要請していた。

費用収益の対応は、計算上ではなく、経営実体として対応させるのが本筋であると思う。通常いっている費用収益の対応とは、経営実体として販売と生産がバランスされていないのに、そのアンバランスを計算上調整するしくみにほかならない。不要な在庫を形成することにより全部原価計算上の利益を過大表示させる問題は、古くから知られた問題である。この問題は直接原価計算の導入により解決できるが、直接原価計算は、不要な在庫をかかえることにたいしては中立的であり、とくにペナルティを与えることはしない。

計算上の費用収益の対応をやめると、不要な在庫の形成は即座に利益の減少となってあわれるので、需要を超える生産にはペナルティが課

せられるといえる。京セラのアメーバ経営における時間当り採算も同様に在庫を0評価する損益計算であり¹⁶⁾、不要在庫をかかえればそれだけ利益が減少する。計算上の費用収益の対応をやめれば、販売と生産を一致させるように経営者にインセンティブを与えることもできるのである。

VIII 原価凝着を前提としない原価計算の意義

複式簿記との結合を意識する必要がないのであれば、原価計算の自由度は非常に大きくなる。現在の原価計算の手続きに内在する貸借平均原理は、しばしば原価計算の透明性にとっての障害となる。経営者なら誰でも今作っている製品のもっともカレントな原価を知りたいと思う。物量と単価にわけて実績を知りたいと思う。しかし貸借平均原理を内包する原価計算では、物量と単価への分解は困難である。貸借平均を確保するためには、異なる消費能率および異なる単価の仕掛品が同時に存在するという問題に対して、金額による平均化の手法を使わなければ対処できないからである。生産プロセスは本来複雑なものである。しかし、金額による平均化の手法は、その複雑性を単純に見せかける。そのかわり、重要な情報を失っているのである。

経営者は、貸借平均が保証されるよりも直近の価格と直近の能率、あるいは次期に予定される価格と能率を前提にした原価が明らかにされることのほうを好むであろう。現在の価格水準、当月の能率水準で、すべての工程を当月に実行したと仮定して原価を合成する原価計算を、筆者はスナップショット・コストイングとよんでいる。このようなスナップショット・コストは特定製品のカレントなコストをモニターしたい経営者にとっては、きわめて有用な指標となろう。これについてはさらに次章で検討する。

IX スナップショット・コストイング

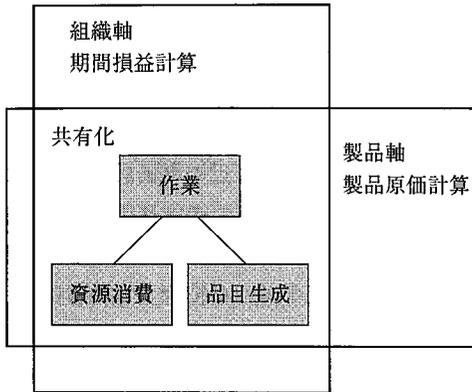
スナップショット・コストイングとは尾畑が提唱している原価計算であるが、類似の考え方は実務の中で特殊原価調査や原価分析の形で行われているように思われる。スナップショット・コストイングは、直近の原価計算期間における消費量情報と現時点での調達価格情報を合成して、製品原価を計算するものである。半導体前工程では、生ウエハを投入して生産に着手してからウエハが完成するまで3カ月から4カ月かかる。このような場合、伝統的な原価計算によれば、3カ月前の原価、2カ月前の原価、1カ月前の原価、今月の原価が混じることになり、時間的な同一性が確保されないだけでなく、経営者としてはずいぶん古い原価情報を手に行っているという印象を否認しない。スナップショット・コストイングによれば、今月の同種作業の消費能率データや現時点での調達価格データを合成することにより、もっともカレントな原価が計算でき、現在の市場価格との意味のある比較が可能になる。

なお、スナップショット・コストイングは、物量データと価格情報が完全に分離するタイプの原価計算である必要があり、尾畑の提唱するオブジェクト指向原価（・収益）計算ならば、対応可能である。

オブジェクト指向原価（・収益）計算においては、資源消費の情報を期間損益計算と製品原価計算が共有するが、期間損益計算と製品原価計算は独立した視点をもった、別個の計算体系であると考えられる。期間損益計算と製品原価計算は、計算のための「素材」を共有しているにすぎず、いずれかの計算体系がもうひとつの計算体系のアウトプットである計算結果に依存するということはない。そこでは損益計算が原価計算にゆがめられることもないし、原価計算が損益計算のために制約を課せられることもない。

オブジェクト指向原価（・収益）計算におけ

図2 オブジェクト指向原価・収益計算における
期間損益計算と製品原価計算の関係



期間損益計算と製品原価計算は図2のようにイメージとして直交するのである。

X 原価計算の将来への課題

IFRSsのアドプションにむけて、原価計算基準の役割は大きく後退する。期末の製品・仕掛品を原価計算に基づいて評価する必要性がなくなりつつある。今まで「企業会計原則」の制約化にあった原価計算は、その制約をはなれて、本来経営者が欲する情報は何かという視点から再構成することを迫られている。そこでは、原価凝着を前提にしないカレントおよび近未来を織り込んだ製品軸の計算とともに、製品軸の計算とは別に、継続的な業績を追跡するための費用収益の対応にこだわらないシンプルな期間損益計算が重要になろう。もちろん両者の関係は、後者に前者の結果が利用されるというような依存関係ではなく、両者に共通するデータが利用されるというような関係である。

財務会計と原価計算との関係でいうと、かつてのように年次損益計算書や貸借対照表が原価計算を前提とするという形はなくなり、あらたに財務報告の一環として、ディスクローズして意味のある、そしてディスクローズしてもよいと経営者が納得できる原価情報があるかどうか

か、あるとするとどのような原価情報かという観点からの検討が要求されるであろう。

原価計算の自由度が上がることは原価計算の新しい発展可能性という意味で意義のあることである。原価計算は、本来、アウトプットとインプットの比較計算であり、任意に設定された原価計算対象に原価と収益を集計して、さまざまな軸で採算性を判断できるようにするしくみである。原価計算対象は、製品に限定されない。経営内にあらたに蓄積される無形資産を原価計算対象に設定することもできる。

たとえば、無形資産のあらたな形成分を原価計算対象とした原価計算などが考えられるのである。自社で開発したソフトウェア部品を、顧客からの注文に利用する場合、回収の観点からのみ原価計算を考えるのは、本質を見誤る。構築されたソフトウェア部品は情報材であるので、消費の対象にはならない。ということは、構築されたソフトウェア部品をアウトプットとして、企業に蓄積されるアウトプットとして認識し、管理の対象とすべきなのであり、この新たに形成された無形資産と、それを構築するための費用が対応させられるべきなのである。

原価計算対象をどのように設定するかによって原価計算の想定される範囲はいかようにも変化する。また、原価計算対象の設定の自由度があがり、市場で直接売買されない、企業のコアな部分、内部的な蓄積、将来収益を獲得するためのドライバーといったものを原価計算対象にすることも考えられる。その場合、原価計算対象自体の測定も単一尺度では不十分となり、いくつかの非財務情報を組み合わせて原価計算対象を表現しなければならない場合も生じてくるであろう。

財務会計側からの制約がなくなり、このような自由な発想の原価計算が行われる一方で、原価計算はそのデータの入手可能性により制約されるという意味で、新たな基準から制約を受けてくる可能性がある。今後、生産管理システム

と原価計算の関係はますます密接になっていく。原価計算は生産管理系のシステムからデータをもらわなければならない。スケジューラーは、実際に生産が行われる直前の近未来情報をもっている。そのようなスケジューラーが管理している情報、あるいは生産実行系のシステムがもっている情報を原価計算に持ち込むための情報連携はますます重要になっていくであろう。データ連携のためのオープンな標準仕様が求められ、その策定・改定が進められている。

ものづくりAPS推進機構（通称APSOM：アプソム）の提唱するPSLXというXMLベースの標準もそのような標準のひとつである¹⁷⁾。

「原価計算基準」の策定された当時、「企業会計原則」の補足の基準という地位を得ることにより、当時としては先進的な原価計算であった標準原価計算を我が国産業界に導入しようとしたのが第4部会のメンバーの思いであった。大蔵省の企業会計審議会が設定する基準であるという制約ゆえに経営管理目的の啓蒙的な基準は認められないという制約のなかで、ぎりぎりまでその基準のなかに新しい考え方を盛り込もうとした。「原価計算基準」成立時の第4部会の提案にたいする抵抗や障害を工夫と忍耐で乗り越えようとしてきた戦いのなかに、第4部会メンバーの熱い思いを見て取れるのである。

現代においては、原価計算は、コンピュータシステムの助けを借りなければ実行できず、データも他システムから取得する必要がある。そのような状況を前提に考えれば、かつて「原価計算基準」が果たした役割は、情報システムの標準仕様が果たすことになるのではないかと思う。設定された標準仕様に準拠したシステムを多くの企業が利用するようになれば、それを通じて新しい生産管理の考え方やしくみが普及することが考えられる。その標準仕様のなかに原価計算の新しい考え方を盛り込むことができれば、新しい原価計算の普及に貢献することができる。しかしながら、標準仕様が原価計算の実

行にとって不十分なものであると逆に原価計算を制約するものにもなりうる。現在、生産管理系の標準仕様の策定に、原価計算・管理会計の専門家がかわることが非常に少ない。これは非常に危険な状況である。現在策定されつつある生産管理系の標準仕様の策定に積極的に原価計算の専門家が積極的にかかわっていくことが求められる。

注1) 諸井勝之助「『原価計算基準』とその制定過程」『産業経理』、第49巻4号（1990年1月）、1頁。

(2) 諸井勝之助、前掲（注1）、1-2頁。

(3) 太田哲三、黒澤清、山下勝治、松本雅男、山邊六郎、久保田音二郎、溝口一雄、番場嘉一郎「(座談会)原価計算基準の在り方」『産業経理』第16巻第7号（1956年7月）、124頁。

(4) 諸井勝之助「私の学問遍歴（七）一会計と財務論一」『會計』第158巻第4号（2000年10月）、117頁。

(5) 諸井勝之助、前掲（注4）、115頁。

(6) 諸井勝之助、前掲（注4）、118-119頁。

(7) (座長) 山下勝治「(円卓討論)原価計算基準仮案をめぐって一第一部・原価計算基準総論一」『會計』、第72巻第4号（1957年10月）、63-98頁。

(8) 諸井勝之助、前掲（注4）、95-96頁。

(9) 諸井勝之助、前掲（注4）、98頁。

(10) 太田哲三、黒澤清、山下勝治、松本雅男、山邊六郎、久保田音二郎、溝口一雄、番場嘉一郎「(座談会)原価計算基準の在り方」『産業経理』第16巻第7号（1956年7月）、114頁。

(11) Paton, W. A. and A.C.Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA, 1940, pp. 13-14. (邦訳・中島省吾訳「会社会計基準序説」(改訳) 森山書店, 1958年, 21-23頁。)

(12) 岡本清「原価計算基準への提言」『會計』第122巻第5号（1982年11月）、2-3頁。

(13) たとえば、W. Kilger, Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden, 1987, S. 392 ff., J. Kloock, G. Sieben und Th. Schildbach, Kosten- und Leistungsrechnung, S. 160 ff.

(14) J. Kloock, G. Sieben und Th. Schildbach, a. a. O., S. 125, S. 160.

(15) J. Kloock, G. Sieben und Th. Schildbach, a. a.

- O., S. 160 ff.
- (16) アメーバ経営における「時間当り採算制度」が一種の期間損益計算であり、また広い意味で原価計算を含めるべきであることについては、拙稿「アメーバ経営と原価計算」（アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実証—』KCCS マネジメントコンサルティング、2010、第5章142-158頁で詳細に論じた。
- (17) 以下の URL を参照のこと。
- <http://www.apsom.org/>
<http://www.pslx.org/jp/>
- PSLX には筆者自身もかかわっており、その周辺標準の一つとして原価計算、原価管理のための標準の策定を行いたいと思っている。
- 参考文献**
- (外国語文献)
- Paton, W. A. and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, 1940. (邦訳・中島省吾訳「会社会計基準序説」(改訳) 森山書店, 1958年。)
- (和文献)
- 太田哲三, 黒澤清, 山下勝治, 松本雅男, 山邊六郎, 久保田音二郎, 溝口一雄, 番場嘉一郎「(座談会) 原価計算基準の在り方」『産業経理』第16巻第7号 (1956年7月), 126-112頁。
- 岡本清「原価計算基準への提言」『會計』第122巻第5号 (1982年11月), 1-14頁。
- 尾畑裕稿「期間損益計算と製品原価計算の関係についての一考察」一橋商学論叢, 1巻第2号, 2006年11月, 60-68頁。
- 尾畑裕稿「原価・収益計算の提供する計算プロセス情報・非財務情報—XML ベースの原価・収益計算の可能性—」『會計』, 173巻第6号, 2008年6月号, 37-48頁。
- 尾畑裕稿「自律的組織の情報システム」(廣本敏郎編著『自律的組織の経営システム—日本の経営の叡智』 森山書店, 2009年7月, 第9章, 149-161頁。
- 尾畑裕稿「アメーバ経営と原価計算」(アメーバ経営学術研究会編『アメーバ経営学—理論と実証—』KCCS マネジメントコンサルティング, 2010, 第5章142-158頁)
- 諸井勝之助「『原価計算基準』とその制定過程」『産業経理』第49巻4号 (1990年1月), 1-12頁。
- 諸井勝之助「私の学問遍歴 (七) —会計学と財務論—」『會計』, 第158巻第4号 (2000年10月), 111-124頁。
- (座長) 山下勝治「(円卓討論) 原価計算基準仮案をめぐって—第一部・原価計算基準総論—」『會計』, 第72巻第4号 (1957年10月), 63-98頁。
- (座長) 山下勝治「(円卓討論) 原価計算基準仮案をめぐって—第二部・実際原価および標準原価—」『會計』, 第72巻第5号 (1957年11月), 41-83頁。