

# 「原価計算制度」と「特殊原価調査」に対する考察

志 村 正

## A Study on “Cost Accounting Systems” and “Special Cost Studies”

Tadashi Shimura

### [Abstract]

“Cost Accounting Systems” and “Special Cost Studies” has been used as a general concept since these deal with Japanese “Cost Accounting Standard”. But they are used as a word with many meaning in many papers and books.

Also, there is opinion that the development of information technology (both hard and soft) recently not only make vague but make nonsense.

So, this paper considers problems by clarifying a meaning of these concepts, and asserts that these still make sense in spite of the development of information technology. And finally it briefly considers the use of ABC(Activity-Based Costing) in cost accounting systems in the light of several conditions of it's systems.

### I. 問題の提起

「原価計算基準」(以後、「基準」という)の改訂の必要性が叫ばれて久しいが、「原価計算制度」(cost accounting system)と「特殊原価調査」(special cost studies)という言葉が、わが国の「基準」に取り込まれて以来、原価計算のテキストでも研究論文でも、一般に用いられ、馴染みのある用語となっている。

「基準」では、「原価計算制度」または「制度としての原価計算」と「特殊原価調査」とを対立用語として位置づけている。つまり、これらの概念は原価計算の側面または領域を表現する概念であるが、ある原価計算の側面が「原価計算制度」であれば、「特殊原価調査」ではなく、「特殊原価調査」でなければ、「原価計算制度」であるということを意味するものであろうか。そうであれば、「特殊原価調査」は「原価計算制度」との関係において意味を持つてくるのである。

しかし、各種の文献を見ると、この言葉に対して必ずしも共通した理解が得られているとは言い難い。ある研究者は、特殊原価調査の中に会計帳簿から離れて実施されるすべての原価分析・統計的調査を含めている。また、別の研究者は、経営意思決定のための原価分析に限定して用いている。後者の研究者にとっては、会計帳簿外で実施される標準原価の設定と差異分析や利益管理のための直接原価分析は「特殊原価調査」とは呼ばないということになる。また、ある研究者は直接原価計算を原価計算制度として考えている。

他方、最近ではコンピュータ技術の発達によって、この区別の意義が失われてきたとする意見も見受けられる。

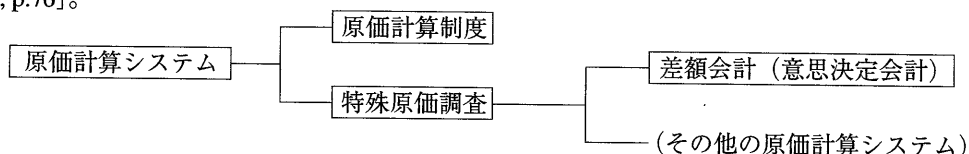
そこで、本稿では、これらの用語が「基準」に採用されたその真意をつまびらかにすることによって「基準」の不備を指摘するとともに、その用語の意義を明らかにすることと、さらに情報技術の急速な発展に伴ってこれらの区別の意味合いを探ることにその目的がある。

## II. 原価計算の類別化と用語の多義性

これまで、この用語について多種多様な解釈がなされてきた。本節では、その一部を取り上げ、私見を述べてみたい。

以前、「原価計算制度」の解釈を巡って学会で論議されたことがある。そのときの事情を簡単に触れてみたい。昭和54年6月に発表された日本会計研究学会特別委員会（以下、特別委員会という）報告によれば、常時継続的に実施されるなら「原価計算制度」と考えてよいとする立場をとった。したがって、直接原価計算もそれが常時継続的に実施されるなら、原価計算制度として認めてもよい（つまり直接原価計算制度）とする見解をとっている [岡本, 1981, pp.126-129]。

櫻井通晴は、原価計算システムという語を用いてこれを図表1のように分類している [櫻井, 1981, p.76]。



図表1 原価計算の類別化①

その他の原価計算システムとして、標準原価計算を勘定機構と直接関連せしめないでもつ場合の標準原価分析、標準原価がただ単に分析のためにのみ勘定機構に組み込まれるにすぎない並記法を例示している。しかし、これらの原価計算システムは、その計算体系が不完全であったり、現代の企業にとって意味のないものが多く、一応これを無視することが許されると述べている [櫻井, 1981, p.76]。

岡本清は両者の区別を原価計算目的の経常性と関連づける。原価計算制度の任務は経常的目的に資することであり、特殊原価調査の任務は臨時的目的に資することであるという。ここに、経常的目的とは、いつも必要とされる目的であって、具体的には、公開財務諸表目的、経営の利益管理目的および原価管理目的を指し、臨時的目的とは、特別な場合に必要とされる目的であって、具体的には、部品を購入すべきか自製すべきかの意思決定、古い機械を新しい機械に取り替えるべきか否かの意思決定などである [岡本, 1976, p.35]。

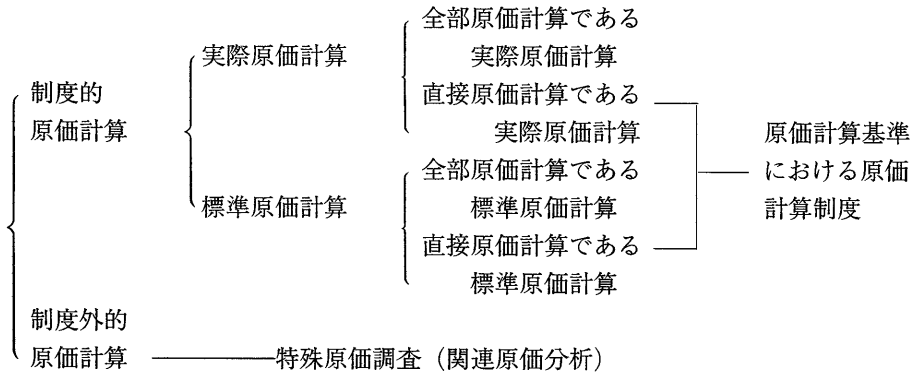
原価計算制度を規定するに当たり、委員会の見解は継続的实施を強調し、岡本清は目的の経常性を強調している。委員会の場合にも、岡本の場合にも、直接原価計算を原価計算制度に含めうる可能性を示唆しているが、問題もある。例えば、岡本の場合、原価管理という目的のために財務会計機構外（つまり帳簿外）で実施される標準原価計算、すなわち標準原価分析も原価計算制度に含めうるからである。また、櫻井の類別化ではこれを特殊原価調査に含めている。

しかし、以上のいずれの問題整理も、「原価計算制度」と「特殊原価調査」のいずれかに原価計

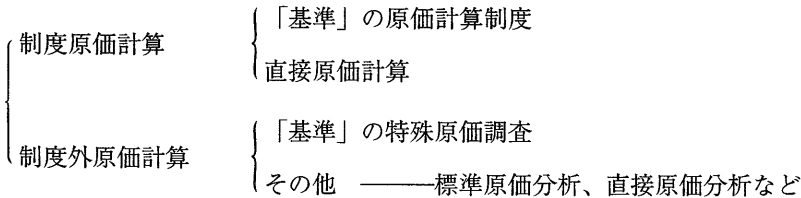
算が含まれることになり、いずれにも含まれない原価計算の存在を看過している。この点で、伊藤博は「制度的原価計算」という用語を用いて図表2のように原価計算を分類している [津曲・宮本, 1982, p.32]。

最後に筆者が考える原価計算の類別化を示せば、図表3のようになる。

いずれにしても、論者によって「原価計算制度」と「特殊原価調査」を巡る原価計算の類別化は異なっており、「原価計算制度」と「特殊原価調査」そのものの理解がまちまちである。そこで、「基準」のこれらの概念についてさらに詳細に考察する必要がある。



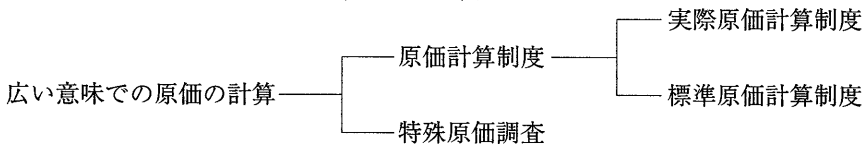
図表2 原価計算の類別化②



図表3 原価計算の類別化③

### Ⅲ. 「原価計算基準」の概念

「基準」では、広い意味での原価の計算を「原価計算制度」ないしは「制度としての原価計算」と「特殊原価調査」とに二分して捉えている。さらに、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認めている (図表4参照)。



図表4 「基準」における原価計算の類別化

「基準」の規定を参考に、両者の性格を一覧表にしてみれば、図表5のようになるであろう [志村・新井, 1996, p.28]。

「原価計算制度」と「特殊原価調査」を決定する基準は、基本的には、利用目的との関連、財務会計機構との関連、および経常的使用の如何（常規性）の3つにまとめることができる。以下において、これらの諸点についてさらに考察を加えてゆきたい。

まず、原価計算目的との関連についてであるが、「基準」も岡本清も、経常的目的として公表財務諸表作成、原価管理、予算管理を挙げており、この目的と「原価計算制度」を関連づけている。ただし、予算管理については、予算編成の過程で実施される業務的意思決定は除外されるであろう。他方、臨時目的として代替案の評価と選択を伴う意思決定、価格決定が挙げられ、これを「特殊原価調査」と関連づけている。

図表5 原価計算制度と特殊原価調査

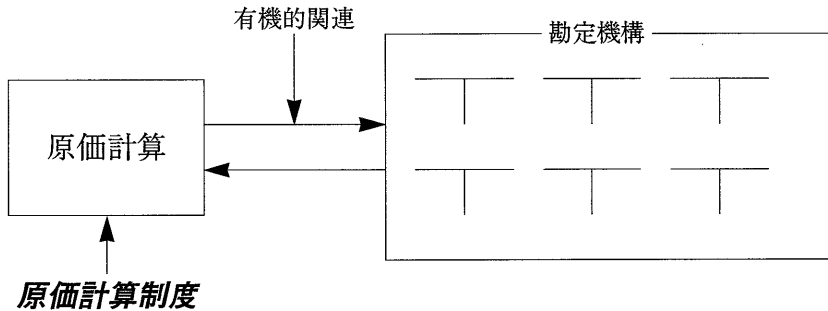
	原価計算制度	特殊原価調査
①財務会計機構との結合	有機的結合あり	結合なし
②実施の頻度	常時継続的	随時断片的
③利用目的	財務諸表作成 原価管理 予算管理	意思決定
④利用される原価	支出原価 (標準原価, 実際原価など)	特殊原価 (機会原価など)

では、意思決定のための原価計算を制度してもつことはできないのであろうか。たとえ、常時継続性が制度の要件であるとしても、この目的のために常時継続的にもつことの意義は乏しいと言わざるを得ない。ましてや、機会原価等の特殊原価概念を財務会計機構と有機的に関連させることは不可能といえる。これは、原価計算制度の意義と関連するので、後の節で再び取り上げる。

財務諸表の作成は不可避であり強制的であるから、原価計算制度は、実際上は、財務諸表の作成を中心に据えて、原価管理のためには標準原価計算を採用する形になるものと思われる。予算編成および予算統制のための原価計算とは一体どのようなものとなるのか。ほとんどの論者は、これを直接原価計算と関連づけている。では、一体直接原価計算を予算管理に活用している企業はどれ程あるのか。1994～95年の日本大学商学部会計学研究所調査（以下、日大調査という）によれば、それは製造業で22社（13.41%）、サービス業で16社（15.1%）にすぎない。しかも実際にどのように活用しているのか、それを経常的に利用しているのかも知り得ない。私見では、直接原価計算ベースで予算を部門別に編成し、総合予算を作成し統制している企業は、あるとしても、ほとんどないと思われる。だとすれば、予算編成・統制のための原価計算は標準原価計算として、または予定原価計算として表されるものであるに違いない<sup>(1)</sup>。日大調査では、標準原価計算を予算管理目的に実施しているのは製造業で29社（第4位）、サービス業では9社（第1位）

となっていた。筆者も某大手食品会社の原価計算システムについて聞く機会があったが、同社では原価計算制度を公表財務諸表と予算管理に用いており、予定原価計算を実施していた。「基準」では、予算統制のための原価計算は、標準原価計算制度の運用の範囲で考えられているものと解するのが妥当であろう [溝口, 1977, p.19]<sup>(2)</sup>。

次に、財務会計機構と有機的に関連するとはどういう意味なのか。財務会計から必要なデータ（おそらく形態別のデータ）を受け取り、これを基に製品の原価を計算し、その結果を勘定に記録する、そのような関係として理解できよう。そのためには、あらかじめ原価計算の結果を記録するための勘定が準備されていること、それらに関係する会計帳簿が備えられていることが前提となっている。つまり、有機的に関連するとは、図表6に示すように、原価計算と勘定機構との間に双方向的なデータの連携が伴っていただなければならないということである。したがって、例えば、直接原価計算を勘定機構と結びつけていない場合、セグメント別の貢献利益情報を作成するため、あるいは損益分岐点分析に資するために原価計算制度から必要なデータを入手したり、業務的意思決定のために原価計算制度から基礎データを入手することは、原価計算制度とは関係がないということになる。



図表6 財務会計機構との有機的関連

さらに、ここで検討したいのは、財務会計機構との有機的関連には、貸借対照表作成のための棚卸資産価額の算定までも指示しているのかという点である。つまり、原価計算制度は棚卸資産の評価をも指示しているのかということである。原価計算を每期継続的に実施することと棚卸資産価額との間にはどのような関係があるのか。原価計算の継続的運用は棚卸資産価額の要件なのであろうか。貸借対照表を会計帳簿から誘導して作成するという要請とどのような関係にあるのか。「基準」が、企業会計原則の一環である限りでは、言い換えれば、原価計算制度が財務諸表の作成を中心に据える限りでは、棚卸資産価額の貸借対照表能力をも指示していると考えてもよいであろう<sup>(3)</sup>。それゆえに、「基準」は、公表財務諸表のためには事後的な実際原価を「真実の原価」と考えているため、それが制度であっても、実際原価計算制度において予定価格等を採用した場合、および標準原価計算制度において、原価差異の処理を要求しているのである<sup>(4)</sup>。「基準」(六)の「原価計算の一般の基準 (一)」はまさしくそのことを示唆しているのであり、その意味では「基準」の「原価計算制度」は狭いと解することができる。この点については、直接原価計算を制度として認めるか否かという論点にも関わってくる。

原価管理のための原価計算システムがなぜ勘定組織との有機的結合を図らなければならないのか。この点について、溝口は「標準原価システムを通じて果たされる原価管理自体が随時的に行

われるものではなく、むしろ常規性をもって組織的に実施されるべきものと考えられ、その常規性を保証しうるためのうらづけが得られなければならないというところに根拠が存する」と答えている〔黒澤・番場、1978、p.34〕。もちろん、それには公表財務諸表としての資格（数値の確実性、客観性、信憑性など）を得ることとも関係してこよう<sup>(5)</sup>。

最後に、常規性についてである。この点は、原価計算目的の経常性とも関係する。別の表現では、常時継続性ということになる。原価計算期末は通常暦月の月末であるから、これは毎月末に定期的に行われる原価計算の場面あるいは領域を指しているものと思われる。そこでは、財務諸表作成のための月次決算やコスト・センター別などの標準原価差異の算出と分析、部門別の予算実績比較と差異分析などが行われる。また、每期反復的に同じ原価分類、原価計算手続き、原価計算の方法が用いられる。しかし、決して業務的意思決定や設備投資意思決定が月末に定期的に行われることはない。つまり、常時継続的というのは、毎日とか毎週とかいうのではなく、基本的には毎月定期的に行われるということを示唆している。ということは、原価管理のための原価計算等がある時は四半期、ある時は1か月、ある時には半年といったようなインターバルで、不定期に行われるなら、それは常時継続的に実施されているとはいえないのであって、もしそのようにすれば原価管理の効果の実をあげることはできないであろう。このメルクマールを重視する立場（例えば特別委員会の報告書のように）では、直接原価計算も常時継続的に実施されるなら、原価計算制度に属すると言える。

「特殊原価調査」は、ある特定の目的のために特殊原価を利用する領域であるとするれば、財務会計機構から離れて実施される原価管理のための標準原価概念は特殊原価概念と言えるのであろうか。それとも、これは常時継続的に用いられているので、特殊原価調査とは言えないのか。標準原価概念が特殊原価概念となるかどうかは、各企業の事情によって異なるのであろうか。このような疑問をもつのである。

ところで、「基準」は特殊原価調査と特殊原価概念を密接に関連づけている。つまり、特殊原価調査は特殊原価の調査というわけである。特殊原価の例として、差額原価、機会原価、付加原価を挙げている。あくまでもそこに列挙されている特殊原価は経営意思決定のための原価概念にほかならない。また、それは特別な目的のためになされる原価調査・分析という意味で、特殊な原価調査とも言える。

では、この特殊原価調査の意図する目的は何なのか。「基準」は、「経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価……を、随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる」としている<sup>(6)</sup>。つまり、「特殊原価調査」とは、経営意思決定の情報要求が起こったときに、必要に応じて、会計帳簿とは関係なく当該意思決定に必要な特殊原価を調査・分析して経営管理者に必要な情報を提供することを任務とする原価計算の側面であると考えられる。すなわち、財務会計機構から離れて実施されるとか、随時断片的に行われるだけでは特殊原価調査とは言えないということである。代替案の評価と選択を支援する（意思決定）目的に用いることが関係している。このように、「基準」は特殊原価調査をきわめて狭く規定しているのである。

以上のことから、財務会計機構から離れて実施される原価管理のための原価差異の分析は「基準」では、「特殊原価調査」には属しないと考えるのが妥当である。実は「基準」は、「原価計算制度」にも「特殊原価調査」にも属さない原価計算の領域を認めてもいる。というのは、実際原価計算制度を実施していても、原価管理上必要のある場合には、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と「基準」(二)は述

べているからである<sup>(7)</sup>。

したがって、実際原価計算制度または標準原価計算制度を実施していて、月末に定期的にセグメント別業績評価を行うために財務会計機構からは離れて、貢献利益アプローチによって損益計算書を作成している場合にも、それはいずれの原価計算の局面にも属しないと、「基準」の規定では考えられるのである。そこで、第Ⅱ節で取り上げたような、原価計算の類別化に対する提案がなされている。

「基準」の「原価計算制度」と「特殊原価調査」はともに狭く捉えており、そのためにこれらの領域に含まれない原価計算を位置づけることができない。そこで、この点をカバーするために筆者が提案する原価計算の類別化を図表3として示したものである。

財務会計機構との有機的関連と随時断片的か常時継続的かの、この2つのメルクマールのうちいずれが優先的基準なのであろうか、それとも同レベルのメルクマールなのであろうか。私見では、このメルクマールには序列はないと考える。両者ともに、必要条件となる。

以上の3つのメルクマールのほかに、社会的承認を挙げている論者もいる〔中山, 1997, p.26; 太田・黒澤外, 1963, p.52; 佐藤, 1977, pp.30-32〕<sup>(8)</sup>。

#### Ⅳ. 原価計算制度の意義

問題は、これまでして「原価計算制度」と「特殊原価調査」を区別する意義はどこにあったのか、これを行うことによってどのような役立ちが期待できるのかということである。私見では、2つの用語の区別は、「基準」において規定する原価計算の領域を限定するのに寄与すること、つまり「基準」の取り扱う範囲を限定するという意味合いもある。また、実際の原価計算システムの設計や運用の便宜性をも考慮しているものと考えられる。このことは、「基準」が啓蒙的な使命を果たすという役割期待と関係している。

原価計算システムを実際に設計・運用する場合、原価計算の利用目的に応じていくつかのシステムをもつことは経済的には実施可能ではないし、現実的でもない。財務諸表作成のための原価計算はいわば強制的であることを考えれば、前述したように、その原価計算システムを基礎として、可能なら原価管理または（および）利益管理にも活用しようとする意図が、この「原価計算制度」に示唆されているものと考えられることができる。

前節で、意思決定目的のための原価計算を「原価計算制度」としてもてないかという問題に触れたが、それが実施できない理由としては、データの利用頻度のほかに、経営管理者の情報ニーズと意思決定構造が事前に判明していないことも関係している。経営管理者の行う意思決定タイプは管理階層によっても異なるし、同じ意思決定タイプであっても意思決定状況が異なり考慮すべき要素も変化するので、他の経営管理者と情報を共有化したり共用化しにくい。ある経営管理者の意思決定のためのデータベースは個人的色彩が強くなる。特に、戦略的意思決定では、1回限りの場合も多く、これらのデータを経常的にもつことは、コスト・ベネフィットの観点から引き合わない。その点で、半構造的な意思決定に視点を当てるDSS（Decision Support System：意思決定支援システム）は意思決定のために経常的にデータをもつことの試みといえよう。この点については、さらに第Ⅵ節で考察する。

## V. 直接原価計算の位置づけ

この種の論議において、直接原価計算の位置づけは微妙な問題であり、争点となりうるところである。

「基準」(三十)は、総合原価計算において、必要ある場合には、製品、仕掛品を直接原価で計算することができる」と規定している。ただし、この場合には、「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」、いわゆる固定費調整を求めている。

標準原価計算の場合にも、原価差異の処理を条件として制度として認めているが、これは直接原価計算における固定費調整とどのように異なるのであろうか。標準原価計算の場合は、原価差異の原則的な処理は売上原価への賦課であるから、原則的処理を行う限りは棚卸資産価額を調整する必要はない。これに対して、直接原価計算の場合、固定費調整の方法が簡便法で原価差異の処理に倣ったものであるとはいえ、それが強制である点で異なる。さらに、標準原価計算を制度として認めたとしても、標準直接原価計算をも認めたものではなく、あくまでも標準全部原価計算に対してのみ認めたのである。

「基準」(三十)にもある通り、期中に直接原価計算によって製品原価を計算し、それが財務会計機構と有機的にリンクしていて、期末決算において固定費調整を行って全部原価計算基準に修正したとしても、直接原価計算は原価計算制度ではないのであろうか。

直接原価計算は「基準」にいう原価計算制度とは認められていないというのが一般的理解である<sup>9)</sup>。もし、直接原価計算が原価計算制度でないとするれば、特殊原価調査なのであろうか。原価計算目的との関連だけで見れば、直接原価計算は短期的利益管理に資する限りでは、原価計算制度に属すると考えられる(図表5参照)。

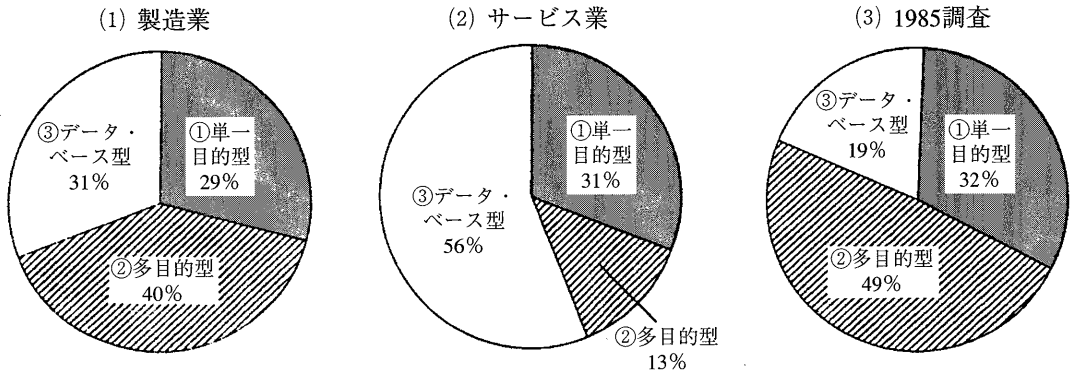
「基準」では、直接原価計算を原価計算制度として認めていないのは、原価計算目的や常規性ではなく、むしろ別のメルクマーク(財務会計機構との有機的結合についての狭義の解釈)を重視していることを示唆するものである。つまり、それは外部公表のための財務諸表として資格があるかどうかということのように思われる。

## VI. 今日における意義

近年の情報技術の発達にはめざましいものがある。ほとんどの企業は、共通の(汎用)原価データベースを構築しており(階層型であろうとリレーショナル・データベースであろうとを問わない)、利用目的別のプログラムを用いていつでも必要なデータを取り出して管理報告書を作成している。つまり、情報利用者にとっては、「原価計算制度」と「特殊原価調査」との区別を意識しないで原価情報を利用しているのである。クライアント/サーバー・システム(Client/Server System; C/Sシステム)環境下でも同様である。小林哲夫も「近年におけるコンピュータの普及とシステム・パッケージの開発は……目的に応じた何本建てかの原価計算を行うことも以前ほどには困難ではないだろう」[小林哲夫, 1988, p.13]と述べている。

それでは、データベースを構築して目的別のプログラムで必要な原価情報を入手している企業はどれほどであろうか。日大調査の結果では、その実施状況は図表7のようになっていた<sup>10)</sup>。

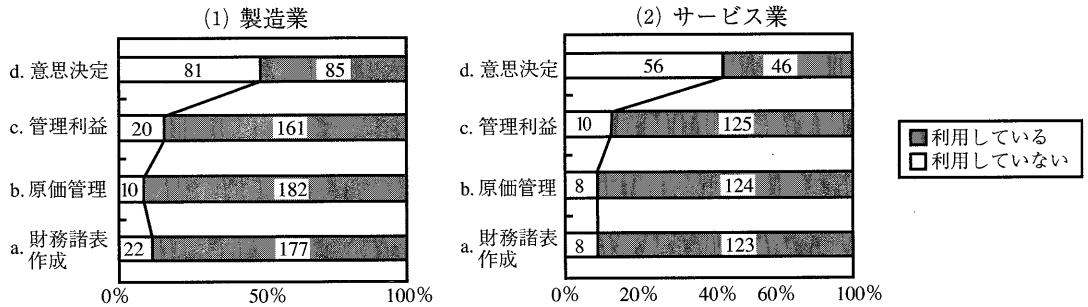




図表7 日大調査結果①

1985年調査と比べてデータベース型が19%から31%へと増加したのは、コンピュータ機器を中心とした情報処理技術の急速な普及進展が着実に原価計算や管理会計領域にも影響を及ぼし、より迅速でタイムリーな原価情報の提供が可能になってきたことを意味すると高橋史安は分析している [日大調査, 1996, pp.36-37]。

では、どのような分野にコンピュータが利用されているのか。同じ日大調査では、原価計算のコンピュータの利用状況について図表8のような結果が得られている [日大調査, 1996, pp.29-30]。



図表8 日大調査結果②

この調査結果によれば、意思決定目的へのコンピュータの利用が、他の目的への利用と比較してきわめて少なく、製造業でもサービス業でも約半数の企業にとどまっている。残念ながら、これとて意思決定に必要なコストがデータベース化されていることを意味するものではない。高橋史安も指摘するように、各種の意思決定が非定型的・非日常的性格を有するため、コンピュータ処理になじみにくい [日大調査, 1996, p.29]。逆に考えれば、半数ほどもそのような性質を持つ意思決定目的にコンピュータを利用していることは、むしろ驚きでさえある。しかし、本稿の主題に沿って考えれば、問題は、意思決定に必要なデータをいかにしてコンピュータを利用して入手しているかということである。

こうした情報技術の発達は、「原価計算制度」と「特殊原価調査」との区別を曖昧なものとし、場合によっては無意味なものとしているように思われる。それで、両者をこれまで通りに区別する意味が今問われているのである [宮本A, 1997, pp.7-8]。会計事務を手作業で行っていたときに

は帳簿から必要なデータを取り出せるかどうかということは大きな問題であった。

とはいえ、情報技術の発達には「原価計算制度」と「特殊原価調査」との区別を無意味なものとしているので、両者の概念の存在自体が疑問であるとする意見は極論であり、筆者はそれには与し得ない。確かに、原価情報の利用者は両者の区別を意識していないかもしれないが、汎用の原価データベースから利用できるのは主として「原価計算制度」から入手できるものなのである。つまり、臨時的・随時断片的に活用される原価データは、実は、汎用の原価データベースには入っていないのである。データベースを作れば、経営管理に資するあらゆるデータを入手できるわけではない。やはり、最も利用頻度の高いデータ、収集のしやすいデータを中心としてデータベース化して行かざるを得ない。

したがって、汎用の原価データベースは「原価計算制度」と考えることができるかもしれない。もちろん、特別な意思決定要求があったときに備えるための特別の原価データベースやプログラムは、「特殊原価調査」に属するであろうが、このデータベースの構築は現時点では困難であるし実際的でもない。これほど情報技術が発達していたとしても、従来の「特殊原価調査」と同じような作業が依然として残されるのである。この点を見逃してはならない。

特別な意思決定のためには、DSSを構築すればよいのではないかとする反論があるかもしれない。一昔前に脚光を浴びたDSSは、半構造的な意思決定に焦点を当てるが、これとてプログラム化したりデータベース化することは容易なことではない。なぜなら、たとえ意思決定をプログラム化できたとしても、同じ意思決定のタイプでも状況が異なったり、意思決定者が異なれば、ほとんど意味をなさないからである。その意思決定タイプが1回限りのことであればなおさらのこと、情報を共有化したり共用化することは経済的にも引き合わないからである。

以上のことから、たとえ原価データが帳簿から電子化へと変化したとしても、「原価計算制度」と同じ原価計算と原価データをもつことが現実的であると思われる。それで、依然として「原価計算制度」と「特殊原価調査」の区別は意味を持っているのである。ただ、小林哲夫も指摘し、日大調査でも示されるように、原価計算制度上の目的別にプログラムをいくつももって共通のデータベースを利用することが可能であることは間違いなさそうである。

会計情報システムの中で財務会計機構はどのように位置づけられるのか。原価データベースが総勘定元帳にもとづいて作成されるものである限りは、「原価計算制度」と考えることができよう。

広内・小坂は、戦略的計画と経営管理レベルの情報ニーズを満足させるデータベースとして、それぞれプランニング・データベースとマネジメント・データベースを準備する必要性を指摘し、経営活動の階層に対応するデータベースの階層性を提唱する [広内・小坂, 1983, 第4章]。それは、アンソニーの提唱する戦略的計画とマネジメント・コントロールの類別化に対応すると思われる [Anthony, 1965]。マネジメント・データベースは業務管理のためのオペレーショナル・データベースの要約データと組織外部のデータから構成されているが、基本的にはデータ要約システムによって実現される。また、プランニング・データベースについては、データの事前判明度の低さ、データの利用頻度の低さなどから、このデータベースをDBMS (Data Base Management Systems) のデータバンクとして実現するための合理性は乏しいと考えられる [広内・小坂, 1983, p.57,58]。

## Ⅶ. 結びに代えて

本稿では、「基準」にいう「原価計算制度」の要件の内容やその意義について考察した。この「原価計算制度」という概念は、「基準」ではどうかということではなく、「基準」から離れてひとり歩きし、各人各様の意味合いで用いられている感を強くした。それは、「基準」の不備を示唆するのであろうか。そこで、いま一度この概念を見直す時期にさしかかっているものと考えられる。

ある企業が、原価計算を財務会計機構と有機的に結合して常時継続的に実施しているなら、それは（その企業にとっての）原価計算制度と言えるかもしれないが、しかしそれは社会的承認を得ているかどうかという点では（公的な）原価計算制度とは言えないこともある。本稿は、そのような（公的な）原価計算制度を問題としたものである。

コンピュータ技術（ハード面とソフト面の両者）が飛躍的な発展を遂げ、マネジメントの業績評価だけではなく、その意思決定をも支援するシステムも現実味を帯びてきている。とはいえ、何でもかんでもデータベース化すれば必要なデータを瞬時に入手できるわけではない。やはり、そこでも「原価計算制度」と「特殊原価調査」の区別は、データベース・システム設計上も依然として有意味であると考えられる。本稿のいま一つの論点はこの点にもあったのである。

最後に、原価計算制度との関連において、活動基準原価計算（Activity-Based Costing : ABC）に言及しておきたい。

ABCを公表財務諸表の作成にも利用することについては、それが認められるか否かという観点から議論されるが、それを原価計算制度の要件に照らして考察してみよう（ここではABCを製造間接費の配賦の精緻化を目的としたものに限定する）。

その前に、ABCを公表財務諸表に利用している企業があるのかどうかを見てみよう。まず、日大調査では、ABCを経営的に実施している企業は11社あり、財務諸表の作成に用いている企業は製造業2社、サービス業3社となっている。また、西澤調査では、ABCを実施している企業は110社中29社（26.4%）あり、そのうち13社が全社に、29社が製造分野に適用していた。この29社のうち10社が原価計算制度としており、19社は特殊原価調査として実施していた。そして決算報告に利用している企業は11社となっている〔西澤, 1995, p.104〕。

複式簿記の勘定機構との有機的結び付きと経営的適用の2つの要件については問題がないと思う。製品原価面での結び付きについてもABCが基本的には全部原価計算思考に基づいているために現行制度と何ら抵触するものではなく、直接原価計算よりも受け入れやすいと考えられる。問題になるのは社会的承認という要件であろう。わが国では、NTTやオムロンなどがABC/ABMを導入してそれほど時が経っていないし、アンケート調査の結果を見ても、わが国の多くの企業にとってこの手法が周知であるとは思われない。

例えば、アクティビティの識別でさえも、わが国の場合、それが従来の部門（製造部門と補助部門）とは関係なく、例えばプロセス志向のアクティビティとするところもあるし、従来の部門そのものをアクティビティとするところ、従来の部門を基礎としてそれを細分化した機能別小単位をアクティビティとするところもある。

日大調査では、後二者のようなアクティビティの識別が多いことを示している。前者のプロセス志向のようなアクティビティを用いていると思われる企業は、アンケート調査結果では製造業0社、サービス業1社となっていた〔日大調査, 1996, pp.117-118〕。

従来の部門別計算を排除するという考えに抵抗感があるとすれば（上に示された日大の調査結

果はこのことを示唆しているのかもしれない)、アクティビティを部門として捉えることも一方策であろうが、そうであれば、ABC/ABMの機能を最大限に発揮できなくなる可能性がある。アクティビティをどのようにとるか、その利用目的とも関係してこようが、この点だけを見ても共通した理解を得ることは現時点では困難である。この手法が定着して、概念や手続きがある程度の同意を見るまでにはいまま少し時間が必要かもしれない。しかし、将来的にはABCが公表財務諸表にも承認されることも間違いないことであろう。

## 【注】

- (1)「基準」では、予定原価を標準原価の一種として含めているために、表面上は標準原価計算として展開されている可能性が高い。予定原価は、将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価（「基準」四（一）2）であり、標準原価とは作業能率水準において異なるものである。この詳細については、[溝口, 1987, pp.192-194]を参照されたい。
- (2)標準原価計算が予算管理に利用されているとすれば、その標準原価は現実的標準原価概念であろう。
- (3)わが国の「基準」は、企業会計原則の一環として制定されたものであることに鑑みれば、財務諸表作成のための原価集計がその主たる目的と考えるべきであるとする意見は[青木, 1978, pp.13-16]にも見られる。
- (4)この点に関して[宮本B, 1997, pp.8-10]や[松本, 1963]を参照されたい。
- (5)[宮本B, 1997, p.9]は制度会計では「いかなる科学的根拠がある……としても、標準原価や予定原価……の使用を疑問視する意見が根強い」と指摘する。
- (6)宮本匡章は、これは「基準」の原価計算諸目的のなかの「(五) 経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供すること」という目的を果たすことを意図したものであると述べている[宮本A, 1997, p.7]。
- (7)例えば、中山雅博は標準直接原価計算などは「基準」によって承認されるまでは、原価計算制度でも特殊原価調査でもないという立場をとっている[中山, 1997, p.28]。
- (8)佐藤進は、原価計算制度の要件として実質的要件と形式的要件を挙げている。実質的要件は、公正妥当な社会的制度と原価計算諸目的を相ともに達成できるように形成された計算秩序であり、形式的要件は、常時継続性と財務会計機構との有機的関連性である[佐藤, 1977, pp.30-32]。
- (9)中山雅博は実際直接総合原価計算を「基準」が許容する原価計算として示している[中山, 1997, p.27]。
- (10)図表にある3つに類型化された原価計算システムの特徴は次のようになっている[日大調査, 1996, p.33]。
  - ①単一目的型原価計算システム……原価計算の目的が異なるごとに完結する別個の原価計算システム、あるいは特定の目的のみを対象とした原価計算システム
  - ②多目的型原価計算システム……現行原価計算基準が前提としている原価計算システムで、特定の目的で算定された原価に原価差異などの調査を施してその他の諸目的をも充足する原価計算システム

- ③データベース型原価計算システム……コンピュータ処理を前提とした原価計算システムで、基礎的データを一元的に管理し、目的別プログラムを通じて、各目的に最も適合する原価情報をアウトプットする原価計算システム

## 【参考文献】

- ・青木茂男稿「原価計算基準批判」『企業会計』, 第14巻15号, 1962年11月臨時増刊号, 100～105頁。
- ・Anthony, Robert N., Planning and Control System—A Framework for Analysis—, Harvard University, 1965. 高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』, ダイアモンド社, 1968年。
- ・太田哲三・黒澤清外著『解説 原価計算基準』, 中央経済社, 1963年。
- ・岡本清編著『原価計算基準の研究』, 国元書房, 1981年。
- ・岡本清著『原価計算 [五訂版]』, 国元書房, 1976年。
- ・黒澤清・番場喜一郎監修『体系 制度会計 [V] 製造原価』, 中央経済社, 1978年, 第1章 (青木茂男執筆), 第3章 (溝口一雄執筆)。
- ・小林哲夫著『原価計算 [改訂版]』, 中央経済社, 1988年。
- ・櫻井通晴著『経営原価計算論<増補版>』, 中央経済社, 1981年。
- ・佐藤進稿「『原価計算基準』の社会的必要性と原価計算制度の要件」『企業会計』, 第29巻2号, 1977年2月号, 27～32頁。
- ・志村正・新井一夫著『原価計算演習講義』東京経済情報出版, 1996年。
- ・津曲直躬・宮本匡章編著『原価計算の基礎知識』, 中央経済社, 1982年, 第3章 (伊藤博執筆)。
- ・中山雅博著『原価計算論 [理論と計算]』, 多賀出版, 1997年。
- ・西澤脩著『日本企業の管理会計—主要229社の実態分析』, 中央経済社, 1995年。
- ・日本大学商学部会計学研究所 [日大調査]「原価計算実践の総合的データベース構築—アンケート調査資料の分析と解説—」, 『会計学研究』, 第8号, 1996年。
- ・広内哲夫・小坂武共著『意思決定支援システム—DSS構築の方法論』, 竹内書店新社, 1983年。
- ・松本雅男稿「原価計算基準における財務会計と原価会計の結合」, 『会計』, 第83巻1号, 1963年1月号, 68～87頁。
- ・溝口一雄稿「『原価計算基準』の本質と課題」, 『企業会計』, 第29巻2号, 1977年2月号, 17～21頁。
- ・溝口一雄著『原価計算総論』(現代原価計算全集1), 同文館, 1987年。
- ・宮本匡章稿 [宮本A]「『原価計算基準』の現代的性格について」, 『企業会計』, 第49巻2号, 1997年2月号, 4～10頁。
- ・宮本匡章稿 [宮本B]「『原価計算基準』の「原価計算の一般的基準」について」, 『会計』, 第152巻1号, 1997年7月号, 1～13頁。