

2018 年度 博士学位申請論文

# わが国製造業における原価計算の実相と課題

—標準原価による管理および計算の問題点を中心として—

Realities and issues of cost accounting  
in manufacturing industry in Japan  
-Focusing on a problem of management and calculation by standard cost-

指導教員：青淵正幸 准教授

立教大学大学院ビジネスデザイン研究科  
ビジネスデザイン専攻  
博士課程後期課程 6年

学生番号 11WG001C

井上 和子

INOUE, Kazuko

## 目 次

第1章 研究の課題と構成	1
第1節 問題意識と研究の目的	1
1. 問題意識	1
2. 研究の目的	3
第2節 研究アプローチ	4
1. 研究方法	4
2. アンケート調査を基礎とするインタビュー調査	5
3. 事例研究企業の選択	5
第3節 構成	6
第2章 わが国製造業における原価計算・原価管理の現状	
— 先行調査研究と公表製造原価明細書を中心に —	10
第1節 はじめに	10
第2節 標準原価計算の採用に関する先行研究	10
1. 標準原価計算に関する実態調査	10
2. 標準原価計算の利用	12
3. 製品別原価計算に関する実態調査に垣間見られるわが国製造業の標準原価計算	14
第3節 東証第一部上場製造業 860社の有価証券報告書にみる原価計算	15
1. 調査方法と調査対象および集計結果	15
2. 標準原価計算の様相	17
第4節 小括	20
第3章 原価計算基準における標準原価計算	23
第1節 はじめに	23
第2節 原価計算基準（仮案）と原価計算基準	23
1. 原価計算基準制定以前の様相	23
2. 主体 —全体像—	24
3. 制度としての原価計算	26
4. 原価計算基準（仮案）から削除された項目	27
4. 1. 原価報告	27
4. 2. 原価差額の算定と分析	27

4. 3. 販売費及び一般管理費	28
5. まとめ	28
第3節 原価計算基準（仮案）および原価計算基準における標準原価計算	28
1. 標準原価計算制度	28
2. 標準原価	30
3. 標準原価算定の目的	31
4. 差異の分析・改訂	32
5. 原価会計と原価管理	32
6. まとめ	33
第4節 原価計算基準改訂ないし改正論議	34
1. 改訂ないし改正論議の契機	34
2. 原価計算基準の位置づけ	35
2.1. 昭和49（1974）年に行われた企業会計原則の改正	35
2.2. 1980年に企業経営協会から発表された経営原価計算実施要領	35
2.3. IFRSの導入	36
3. 改訂ないし改正すべき問題点	37
5節 小括	37
第4章 標準原価計算の生成とその後	41
第1節 はじめに	41
第2節 標準原価計算の生成から複式簿記との結合へ	41
1. 標準原価計算の生成	41
2. 技術士らによる標準原価計算—標準原価による原価管理	42
3. 会計士らによる標準原価計算—価格計算・損益型標準原価計算	44
4. 標準原価差異分析論および標準原価計算と複式簿記との結合	44
5. 原価管理目的と期間損益計算目的との結合	45
第3節 1960年代以降の研究	46
1. 管理会計への移行	46
2. 1980年代—レレバンス・ロストへ—	46
第4節 レレバンス・ロスト以降	47
第5節 小括	48
第5章 標準原価にかかる先行研究	53

第1節	はじめに	53
第2節	標準原価に関する先行研究	53
1.	標準原価による製品原価計算	53
2.	標準原価と予定原価	54
3.	標準原価計算における原価管理	55
4.	標準原価計算による原価管理への批判	55
5.	標準原価による原価管理に関する先行研究の検討	57
6.	標準原価による原価管理の実態調査・実証研究	59
7.	小括	60
第3節	レレバンス・ロスト後の研究	60
第4節	小括	61
第6章	標準原価計算における労務費計算	64
第1節	はじめに	64
第2節	標準原価計算における労務費計算と実際の労務費計算	65
第3節	標準原価計算における製造間接費管理に学ぶ労務費管理の在り方	69
1.	標準原価計算における製造間接費管理	69
2.	わが国の企業における労務費の認識	70
第4節	小括	71
第7章	仕掛品をめぐる問題 —進捗率の決定を中心として—	74
第1節	はじめに	74
第2節	仕掛品とその評価に関わる問題	75
第3節	仕掛品をめぐる問題と標準原価による記帳	77
第4節	仕掛品評価の実際	79
1.	1950年代における指摘	79
2.	昨今における仕掛品の評価の実態	80
第5節	小括	81
第8章	アンケート調査およびインタビュー調査による探究	83
第1節	はじめに	83
第2節	前章までの考察とアンケート調査およびインタビュー調査	83

1. 前章までの考察	83
2. 調査方法の概要と対象	85
第3節 アンケート調査結果を踏まえたインタビュー調査からの検討	92
1. 標準原価と予定原価	92
2. 労務費および労務費管理からみた生産現場と経営層の乖離	92
3. 仕掛品の評価に起因する生産現場と経営層の乖離	94
4. 原価計算基準の利用	95
5. インタビューから明らかになったその他の問題	96
第4節 小括	98
第9章 損益計算書および製造原価明細書を出発点とした原価計算・原価管理	
—中小企業Z社における原価計算システムの改善と背景をとおして—	101
第1節 はじめに	101
第2節 Z社の概要と標準原価計算導入, システム合理化の経緯	103
1. 沿革とそれを取巻く背景	103
2. 標準原価計算導入	103
3. 原価計算システム合理化への外部環境	104
4. 原価計算システム合理化へ—内部管理体制の強化—	104
5. 小括	105
第3節 Z社の原価計算システム	106
1. Z社の原価計算システム	106
2. Z社の標準原価計算	106
2. 1. 原価標準の設定	106
2. 2. 標準原価の計算	107
2. 3. 原価差異分析と原価差額の調整・改訂	107
3. 仕掛品の評価と進捗度	107
4. 月末仕掛品高および進捗度の正確性	108
5. Z社における照合方法	108
6. Z社方法の前提	110
7. 補論	111
7. 1. 販売価額の決定	111
7. 2. 予算・経営計画	112
第4節 Z社における個別単価計算と総合原価計算との照合	114
1. Z社における原価計算システム	114

1. 1.	製品標準原価と生産高一個別単価計算と総合原価計算との照合	114
1. 2.	仕掛品の評価	114
1. 3.	労務費，製造間接費の照合	115
1. 4.	改善効果の見える化，予算・経営計画	115
1. 5.	他社での利用	
	一生産現場における物量管理・計算と経営層の金額管理・計算との係合	116
2.	原価計算論からみた Z 社における原価計算システム	117
2. 1.	改善効果の見える化と原価の設定・算定	117
2. 2.	標準原価による原価管理	117
2. 3.	現場の物量計算と経営層の金額計算との係合	119
第 5 節	むすびに	119
第 10 章	わが国製造業における原価計算の実相と課題	123
	参考文献および参考資料	130

# 第1章 研究の課題と構成

## 第1節 問題意識と研究の目的

### 1. 問題意識

他の先進諸国と比較して、わが国においては製造業の割合が高く<sup>1</sup>、製造業は戦後のわが国の経済を牽引してきた。製造業における企業経営において、とりわけ原価計算が重要であることは、実務上でも十二分に認識されている。(社)大阪府工業協会や地方銀行等が主催するセミナー<sup>2</sup>には、製造業の経理担当者らが参加しており、原価計算・原価管理の方法に関するヒントを得ようとする意欲は高い。一部の優良企業を除き、多くの企業では景気後退時には原価ないしコスト<sup>3</sup>、あるいは原価計算の重要性を再認識するが、ひとたび景気が上向きになり、売上の確保が容易になると原価計算はおろそかされる傾向がある。しかし、多くの製造業の経理担当者は原価計算に強い関心をもっている。彼らは正確な原価の把握方法とともに、企業経営上、有用な原価計算の方法・管理会計の手法について模索している<sup>4</sup>。

製造業の経理担当者が有用な原価計算や管理会計の手法を欲しているといつて、わが国で管理会計や原価計算に関する研究が進んでいないわけではない。わが国における研究は、主に米国における管理会計の技法の紹介や導入から始まり、製造業における経営合理化や生産性向上に貢献してきた。1980年代に提唱された活動基準原価計算・管理(Activity Based Costing/Management:ABC/M)をはじめ、新たな指標や計算構造が生み出されると学会やセミナー等で紹介され、それを導入する企業の経営にインパクトを与えてきた。トヨタ自動車の生産方式や京セラのアメーバ経営など、実務から生まれた管理手法も数多くある。それなのに、製造業の経理担当者は原価計算や管理会計の手法を追い求めている。彼らは、決して現行のシステムよりもふさわしい管理手法を探すことだけに注力しているのではない。むしろ、実務の中で生じる疑問の解決を求めて、セミナーへ参加しているのである。

彼らの疑問を端的に言い表したのが、技術士の前川武彦<sup>5</sup>である。前川は2004年7月3日(土)に関西大学で開催された工業経営研究学会関西部会において、渡邊喜久(東海学園大学)が行った大手企業における原価計算・管理の実態調査の報告に対し、以下の質問を行った。

技術士として生産現場の改善、原価改善を日々指導しているが、これらの最終的評価は、会計数値による。それに重大な影響を与えるものが、在庫とくに仕掛品の評価である。この評価1つで、如何ようにも、その評価は変わってしまう。仕掛品の評価について、如何に考えれば良いか。

前川の質問の意図は、以下のとおりである。そもそも、生産現場での管理は個々の作業ないし課業に注視すればよいのであって、生産現場の管理は会計の枠組みで議論しない。生産現場の役割は良品を生産することにある。生産高のなかには仕掛品が含まれるが、生産現場では進捗度をはじめ、物量管理において相当に困難を伴う問題を抱えている。しかし、生産現場における生産数量は、最終的には会計数値で評価される。評価の仕方1つで結果が変わる。評価を行うのは会計担当者である。つまり、生産現場で認識している原価と、会計担当者が計算し経営者が表示する原価に乖離（ずれ）が生じていることを気にしている。

一般に人事考課は従業員が生み出した生産物や価値で評価される。生産現場の評価は製品製造原価で行われるだろう。自らが認識する原価と、会計担当者による評価が不一致であることを疑問に思うのは当然である。果たして、生産現場と経営者が示す原価はどちらが正しいものだろうか。答えを先取りすると、どちらも正しいということになる。しかし、生産現場が欲している会計情報は、事業活動の結果としての原価であると同時に、次期の生産活動に役立つような情報である。生産現場にとって、経営者が示す当期の製造原価を次期の経営に生かすには、生産現場が認識する原価と経営者が示す原価の乖離がどこで、なぜ発生しているかを認識し、できる限りその乖離を縮小するようにすべきであろう。

企業内におけるさまざまな過程・活動は、最終的には公表財務諸表の数値と結びつくはずである。個々の物量管理は最終的には会計数値に表されて確認される。個々の利益の総計が全体利益として認識される（溝口、1966、p.21）<sup>6</sup>。前川の疑問は、結果の確認作業において生じるものである。

前川の質問に対し、報告者の渡邊は、会計学において仕掛品の進捗度等は所与のものとしてされており、今後の課題にしたいとの見解を示した。司会者の森健一（関西大学）は、企業内において、生産現場と経理担当等との間で分断があるように思われるが、それらのベクトルを合わせ、進む企業こそ生き残る企業ではないかと考えており、それらに何かしらの支援することが、研究者の役割である。しかし、実際は会計、財務会計、管理会計、生産管理など研究分野は分断されており、横断的な研究やベクトル合わせが重要であるとコメントした。それから十数年が経過するが、前川の質問に対する回答は未だに結論に至っていない。

本研究は、製造業における生産現場と経営層が認識する数値の乖離（ずれ）の原因を検討し、それを縮小することで、会計情報が今よりも経営管理に役立つ情報となることを明らかにしようとするものである。

具体的には、生産現場によって管理される数値と、会計担当者が計算し経営層が認識する数値の乖離がどのような要因で発生し、どこで発生し、なぜ発生するかを検討する。そして、企業においてその乖離を係合（係わりの度合い）する必要性を論じる。生産現場と



経営層が持つ管理数値を係合し、近似値となれば、会計情報がほぼそのままの状態での経営管理に用いられ、管理会計としての機能向上につながると考えられる。

ここで、本論文で係合（係わり合い）という言葉を用いる意味を説明しよう。複数の諸要素が相互に結合し、単一の全体性を獲得し、絡み合う用語には、統合、結合、融合などがある。係合という言葉は、一般には特許等で用いられるものであるが、本論文では敢えてこの言葉を使用する。係合の持つ意味は、完全に一致することを指すのではなく、2つのものが関連づけて説明できる状態のことをいう。企業は、業種や規模など環境によって、係り具合や度合い、要求されるレベルは異なる。本論文が統合や結合、融合ではなく、係合という用語を使用する所以はそこにある。

## 2. 研究の目的

昨今、わが国の製造業は低賃金国等との間で競争環境にある。これまで、製造業における生産過程では、長年の仕事による経験や勘に頼ったり、単位原価を井勘定で求めたりすることも行われていた。企業規模が小さいほどその傾向は強い。精緻な原価計算や原価管理に割くだけの資源がなく、経験や勘に頼った方がむしろコストがかからないこともある。しかし、製造業が長期的に存続するには、正確な情報に基づく経営管理が必要となる。そのため、生産現場と経営層の間で生じている情報の乖離を係合し、お互いがより現実に近い会計情報を知り、それを活用する必要があると思われる。

標準原価計算は、経営活動の実施に先立って標準原価を設定し、製品の原価を集計する手続きをいい<sup>7</sup>、原価管理を効果的に遂行することが目的の1つである。そのため、標準原価計算は原価管理目的のために用いられる代表的な原価計算システムであるといわれている。東証第一部上場製造業の73.8%が標準原価計算を採用している（吉田他，2015 a，p.168）が、標準原価計算は「既に原価管理に機能できず、財務諸表作成にのみその存在を認め得るに過ぎない」（木島，1996，p.37）という意見も聞かれる。標準原価とは科学的に算定された原価標準の総和であり、原価標準とは製品1単位の生産に要するすべての原価要素について物量と単価の積で求められる単位原価である。標準原価の設定は、各々の科学的算定と合意をうる手続によって行われる（木島，1992，p.205）。

標準原価による原価管理は、標準原価と実際原価の差額が管理の対象とされるが、そもそも管理が難しい対象がある。その1つが生産現場における能率管理、つまり、標準原価による労務費の管理である。わが国には特有の賃金形態と体系が存在し、職務遂行とは無関係の諸手当が能率管理を困難にしている（笹島，2009，p.27）。もう1つは仕掛品の問題である。標準原価を計算するには生産高の確定が必要である。それを確定するには、加工途中である仕掛品の進捗度と、完成品に対する換算量を決定しなければならない。仕掛品の進捗度は可視化できるものもあれば、できないものもある。進捗度を把握すること自

体が困難なのである。

そこで本論文では、今もなお多くの製造業で用いられている標準原価計算による原価管理を軸に据え、生産現場の計算と経営層の計算に乖離が生じる原因を追求する。わが国の標準原価による原価管理は、その生成段階では科学的管理の手法として位置づけられながら、実際には物量的な能率管理にとどまっている。しかし、本来は組織ないしは企業全体に影響を与えるマネジメントシステムでなければならない。具体的には、生産数量や生産金額が収益や費用、あるいは財務諸表の数値と結びつくような関係を構築するツールとなる必要がある。換言すれば、生産現場の管理数値が修正されることなくそのまま財務諸表の作成に用いられ、また財務諸表の数値がそのまま次期以降の意思決定に用いられるような関係の構築である。それが、本研究の追求する係合である。

会計研究には「対象としての会計それ自体の諸要因と、さらに、会計を取りまく社会的な諸要因との関係のもとに、その現実的な態様ないし動態の客観的・理論的な把握を基礎とすることが必要」（三代澤，2005，p.1）との姿勢が求められる。それゆえ、本論文では標準原価計算を包括的に理解しつつ、わが国企業の原価計算の実相に接近する。それらを踏まえ、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害している要因を探究する。いうまでもなく、経営層は、将来へ向けての基礎となるべき正確な情報を要求する。それゆえ、原価計算は単なる実績計算では意味をなさず、将来へ向けての基礎となるような実績計算が重要な意味をもつ（三代澤，2008）<sup>8</sup>。本論文の研究を通して、経営者らが模索している、企業経営にとって、有用な原価計算の方法や管理会計の手法への手がかりの提供も期待される。

## 第2節 研究アプローチ

### 1. 研究方法

はじめに、先行研究の調査結果と公表データを利用して、企業が用いている原価管理手法を概観する。ここでは標準原価計算の利用状況から、標準原価計算が今もなお企業において用いられている原価管理の手法であることを確認した上で、原価の計算構造と数値の乖離について検討する。続いて、わが国の唯一の外部規範である原価計算基準を確認する。原価計算基準が生産現場と経営層における乖離に関与しているか否かを考察する。

前述のように、標準原価による原価管理には困難な点が存在する。労務費管理（能率管理）と仕掛品の評価である。これらが生産現場と経営層の乖離の原因となっているのではないかと思われるが、その検討に先立って、標準原価計算の生成過程および日米における標準原価計算の先行研究をレビューする。標準原価計算の生成過程を振り返るのは、生成過程に乖離の遠因があるか否かを確認するためである。これらを踏まえた上で、標準原価計算による労務費管理と仕掛品の評価を取り上げ、係合の阻害要因を探究する。

以上の考察はすべて机上で行われるものである。展開された論が実態とは合致しないかもしれない。そこで、考察した結果の正否を確かめるため、アンケートを基礎とするインタビュー調査を実施する。これによって、原価計算実務のより現実的な姿態を浮き彫りにし、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合に必要なもの、両者の係合はどうあるべきであるかについて接近する。

## 2. アンケート調査を基礎とするインタビュー調査

本論文におけるインタビュー調査の対象は東証第一部上場の製造業 15 社と、従業員 300 名以上の未上場の製造業 7 社である。先行研究の多くがアンケート調査を採用しているが、アンケート調査は回収率の問題のほか、回答者による設問内容の理解力が問題視される。つまり、同一の用語であっても会計研究と実務では認識が異なることがあり、結果として質問者が期待する回答が得られず、異なる結果がもたらされることがある。回答内容の信頼度が低くなったり、設問の主旨が正しく伝わらずに回答されたりする。また回答が十分ではないと思われるサンプルを除去するのも難しい。より深く質的な調査を行うには、アンケート調査後にインタビュー調査を行うのがよいので、その方法を採用する。これにより、原価の計算構造や原価計算基準、労務費、仕掛品が現場の物量計算と経営層の金額計算の係合を阻害しているか否かが検証できる。

## 3. 事例研究企業の選択

アンケート調査を基礎とするインタビュー調査に続き、生産現場と経営層に介在する乖離を克服した企業の事例として、Z 社の取り組みを検討する。Z 社は中規模の計量器の製造・販売の会社であり、1970 年代初頭に標準原価計算制度を導入している。中規模の企業でありながら、標準原価計算制度を導入するきっかけとなったのは、海外進出にあたって、生産現場が製品の単位原価をできるだけ包括的に把握する必要があったからである。これは藤本（2012）が指摘するように、長期的な存続可能性を求めるには、自社製品の単位原価をできるだけ包括的に把握することを求めるべき<sup>9</sup>という指摘に合致する。

同社では、その後、システムの改善を行うことによって、独自の合理的な方法を構築した。その方法は、今なお多くの企業が抱えている仕掛品の評価、とくに進捗度の問題に対して 1 つの方向を示すものである。また、会計面にとどまらず、生産管理の面でも一定レベルの方向性を示すものとみられる。同社は製造原価報告書（経営層が持つ情報）を出発点とし、生産現場の情報との乖離が発生する要因を突き止めた。同社の合理的な評価方法は、個々の単位原価はもとより、それを基礎とした全社的な原価の管理・企画、利益の管理・企画へと展開させている。企業の経営活動を会計数値として適切に反映して評価し、それを通じて合理的な経営を行うための道標を提供する。管理会計には管理のために必要となる事実の情報を経営層に提供するという機能と、会計がそのまま管理の手段そのもの

となるという機能がある。Z社の事例は、これらの役割を同時に果たす1つの方向性、すなわち、現場の物量計算と経営層の金額計算を係合する1つの方法を示すものである。

なお、筆者はZ社において、原価計算・会計実務に従事して月次決算業務に携わり、Z社の原価計算システムの改善、すなわち係合の作業にチームの1人として関与した。Z社を事例研究の対象としたのは、そこでの職務経験および本論文のためにヒアリング調査の協力を得ることができたことによる。わが国の原価計算の実相と課題というテーマを考える上で、企業の内部的な状況を理解することは重要である。

### 第3節 構成

前節にて研究の流れを説明したが、本節ではそれを詳細に説明する。

第2章では、わが国における原価計算の現況を概観する。これまでの原価計算に関する先行調査と東証第一部上場製造業860社<sup>10</sup>の有価証券報告書に示された製造原価明細書の開示内容<sup>11</sup>から、企業における原価計算、とくに標準原価計算の利用状況や利用実態を考察し、原価の計算構造と乖離の問題について検討する。

第3章では、わが国唯一の外部規範である原価計算基準に着目する。原価計算基準は、諸外国には見られない世界的に見ても貴重な存在である。一般に企業は、戦略につながる会計の面では、主として外部規範（会計基準、税法等）に依拠していることが多い（正司，2012，pp.31-36）。それは、第2章における東証第一部上場製造業860社の有価証券報告書においても、第8章におけるインタビュー調査からも明らかである。

標準原価計算制度の普及において原価計算基準が果たしてきた役割は大きい（早矢仕，2003，p.165）。こういった状況のなか、原価計算基準はこれまで幾度となく改訂ないし改正論議が繰り返されてきたが、「現行『原価計算基準』の管理会計的性格を強化することがもつとも現実的である」（寺島，1983，p.127）と言われるように、管理会計的性格を強化するといった主張がみられる。そこで第3章では、原価計算基準の特徴や果たしてきた役割とともに、原価計算基準による標準原価計算とはどういったものであるかを、原価計算基準制定の元となった昭和32年の原価計算基準（仮案）との比較を通じて検討する。原価計算基準（仮案）が修正され、原価計算基準となったことが、現場の物量計算と経営層の金額計算の乖離を生む遠因となったことを探究する。

第4章では、標準原価計算は米国で誕生し、発展してきたことから、それらの生成発展過程を概観する。特に、Emersonを中心とした技術士らによる標準原価の原価管理機能と、会計士らによる価格計算・損益型標準原価計算機能を中心に、標準原価に基づく管理によって生産現場の改善効果が見える化し、また、複式簿記との結合による財務会計と連携を図った様相を考察する。

以上の標準原価計算について包括的に理解したのち、両者の連携の様相から、現場の物

量計算と経営層の金額計算との係合,さらに,本論文が追求する係合を困難とする要因は,標準原価計算のその生成段階にさかのぼるエンジニアと会計担当者の相克(田中,2004,p.140)<sup>12</sup>に端を発するものであることに言及する。すなわち,技術士らと会計士らの主張する標準原価には差異があり,計算手続上の差異は明確にするものの,それでは十分とはいえないものであった。しかしその後,米国の研究の中心は原価管理から利益管理へと移行し,標準原価計算についてはレレバンス・ロストに至って,もはや議論にのぼることもなくなった。

第5章では,わが国における標準原価による原価管理・原価計算についての先行研究のレビューから,その疑問点や問題点を指摘して検討を行う。疑問点や問題点のうち,標準原価による労務費管理・労務費計算と仕掛品の評価について,わが国特有の社会的背景・経営環境や製品特性・製造活動の違いを理解しながら,より深く検討を加える。結論を先取りすれば,第4章での米国の研究の様相がわが国へも影響を与え,現場の物量計算と経営層の金額計算との係合は,今日に至るまで課題として残されたままとなった。

第6章では,標準原価による労務費管理・労務費計算に焦点をあてる。標準原価による管理において,わが国特有の社会的背景であるわが国の賃金形態と体系との関係を要因として,標準原価による労務費の管理が不向きであることを論究する。

第7章では,仕掛品の評価を採りあげ,仕掛品の評価が利益の測定に重要であることを検討する。前川が言うとおりに,生産現場では物量次元の管理を重視しているものの,会計的数値もよりどころとしている。そこで,製品特性・製造活動の違いを理解し,仕掛品の評価が現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を困難にしていること,それはまた,標準原価計算のその生成段階にさかのぼり,エンジニアと会計担当者の相克(田中,2004,p.140)が残されたままであることを論究する。

生成段階にさかのぼるエンジニアと会計担当者の相克は,本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合によって緩和されるものと思われる。加えて,わが国特有の社会的背景,日本的経営慣行からわが国流の実相が存在し,わが国流の課題が存在するのである。

第8章では,各章で検討した内容について簡単に確認し,課題を整理した後,アンケート調査を行う。その後,その調査結果に対する疑問点や矛盾点をインタビュー調査で確認して検討する。

これらから得た情報および検討から,わが国企業において標準原価計算の実際は,生成段階において科学的な管理手法と位置づけられながらも,原価そのものを管理する原価管理ではないことを確認する。

第9章では,期間損益計算の資料である月次製造原価報告書の金額を用いて,それと生産量および生産金額と関連づけ,コスト低減活動<sup>13</sup>の促進および利益の明確化に取り組んだZ社の事例を考察する。原価計算実務のより現実的な姿態を浮き彫りにするとともに,

生産現場における物量管理・計算と経営層の金額管理・計算との係合に向かう同社の方法を検討する。

以上の考察は、わが国の歴史的な背景、わが国製造業を取り巻く環境変化、社会的諸要因との関係のもとに標準原価計算を包括的に理解することを意味し、わが国企業の実相へ接近するものである。それとともに、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害する要因へ接近する。以上の考察により、わが国の製造業における原価計算実務のよ実的な姿態を浮き彫りにし、わが国の製造業における原価計算の課題を示す。

第10章は結論の章である。本論文で明らかにしたいことは、わが国の標準原価による原価管理は、原価そのものを管理する原価管理ではなく、物量的な能率管理にとどまっている点である。その要因の1つは、日米における労務費に対する概念の相違である。このほか、生産現場と会計における管理尺度、すなわち物量と金額との相違に端を発する仕掛品の評価も問題である。

現場の物量計算と経営層の金額計算に乖離が生じていることは、これまでも指摘されてきた。しかし、それでは組織ないしは企業全体に影響を与えるマネジメントシステムとして機能しない。将来へ向けての基礎となる会計情報の管理とそれに向けた計算が重要な意味をもつ。財務諸表の数値がそのまま原価管理の手段、つまり標準原価として使用できることが望まれる。本論文が目指す係合である。

---

<sup>1</sup> 国内総生産(名目GDP)における産業別構成比の2003年と2013年を比較すると、「製造業」は19.5%から18.5%へと減少してはいるものの、19.9%の「サービス業」に続く比率となっている。また、国内生産額(売上に相当)の産業別構成比をみると、「製造業」が30.8%と一番比率が高くなっており、「サービス業」の22.9%、「商業」の10.0%と続いており、わが国において製造業の役割が重要であることが見て取れる。(平成27年6月9日、経済産業省・厚生労働省・文部科学省公表『2015年版ものづくり白書』第2節 我が国の産業構造を支える製造業、p.26。)このほか、「世界各国の経済におけるサービス産業のウェイト」経済産業省、2008年9月10日資料を参照。

<sup>2</sup> 筆者は税理士業務の傍ら、セミナーの講師として講座の担当をしている。

<sup>3</sup> ここでいう「コスト」とは、英和辞典に記載されているように「費用、経費」を含めたものとして使用している。

<sup>4</sup> 企業に対する管理会計調査において、管理会計というものの、その実際は原価計算(標準原価計算・直接原価計算)を主とするものであることがみてとれる。

<sup>5</sup> 前川武彦氏は、前川技術士事務所代表であり、ものづくりの現場の指導に従事される一方、日本経営工学会や工業経営研究学会等においても精力的に研究している。山本孝・井上秀次郎 編(2007)『生産マネジメント その機能と発展』世界思想社にて、第Ⅱ部「生産マネジメントの2次機能—生産の4要素：労働力・材料・生産設備・生産情報の管理とその改善—作業の管理と改善」を担当執筆するとともに、日本経営工学会では関西支部運営委員を歴任している。

<sup>6</sup> 現実的に多くの経営層は「経営上の諸施策の終局的な効果をいわゆる決算利益において認識している」(溝口、1966)という指摘が今なお続いていると思われる。

<sup>7</sup> 渡邊喜久(1995)『工業会計—理論と計算—』同文館出版(株)、p.187。木島淑孝(1992)『原価計算制度論』中央経済社、p.205。

<sup>8</sup> 三代澤経人(2008)「会計学と私」2008年1月17日立命館大学最終講義(DVD収録)。

R.N.Anthony(1960)は、「経営者は、歴史的な原価よりは取得原価、あるいは未来原価の見積りに関心をもつであろう」との見解を示していた。R.N.Anthony(1960) Management accounting: text and cases, Revised ed. Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., pp.315-316。同様の見解は、B.E.Goetz(1949) Management Planning and Control - A Managerial Approach to Industrial

---

Accounting ,New York : McGraw-Hill Book Company , Inc. pp.270-272.にもみられる。しかし、その後、R.N.Anthony (1964) は、管理会計が未来の予測だけでなく、歴史的な情報にも関心をもつことを明確にしている。R.N.Anthony (1964) Management accounting : text and cases , 3rd ed. Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc., p.270.

- <sup>9</sup> 藤本隆宏 (2012) 「競争力構築のための原価計算試論—設計情報転写論に基づく全部直接原価計算の可能性—」 東京大学ものづくり経営研究センター『DISCUSSION PAPER SERIES』No. 410, p.27。
- <sup>10</sup> 2016年7月31日現在、日経 NEEDS-Financial QUEST に掲載されていた東証第一部上場の製造業のうち、ホールディング会社等を除いた製造業に該当する企業数である。
- <sup>11</sup> 平成 26 年 3 月期決算期より、財務諸表等規則第 75 条（売上原価の表示方法）第 2 項ただし書きにより非開示としている企業については、その直前期の製造原価明細書を対象とした。
- <sup>12</sup> 田中浩 (2004) 「標準原価計算の会計技法化の素描～会計の性向を検証する～」『地域総合研究』第 4 巻, pp. 131-145。
- <sup>13</sup> トヨタ自動車㈱においては、1990 年代末に投入要素価格の改善も反映させた総額原価方式への移行がみられたが、Z 社においては、海外進出時より「費用、経費」を含めたものを低くすることを目標としていたという。それゆえ、Z 社における原価の低減については、コスト低減を使用する（以下、同様）。

## 第2章 わが国製造業における原価計算・原価管理の現状 —先行調査研究と公表製造原価明細書を中心に—

### 第1節 はじめに

標準原価計算は、経営活動の実施に先立って、標準原価を設定し、製品の原価を集計する手続きをいい、その目的の1つに、原価管理の効果的な遂行があげられる。しかし、この第一義的な管理型の側面に対して、研究者による批判的な見解が見られる。それにもかかわらず、今なお多くの企業が標準原価計算を採用している。そもそも、わが国の企業はどのように標準原価計算を利用しているのだろうか。財務諸表の作成、予算作成、記帳の迅速化といった目的で利用しており、やはり、第一義的な原価管理機能という目的は喪失しているのであるだろうか。予算統制と標準原価による原価管理の統制機能との異同の混乱がみられるのであるだろうか。これらの検討により、わが国企業における標準原価計算の利用目的に接近できるだろう。本章では、これらの検討へ向かう前段階として、1960年代以降に行われた標準原価計算の実態調査・実証研究をサーベイし、続いて東証第一部上場の製造業860社における製造原価明細書の開示内容を検討して、企業（特に上場企業や大企業）における標準原価計算の普及や現在の利用状況を確認する。また、これまでの実態調査・実証研究や製造原価明細書を検討することにより、わが国の製造業における標準原価計算の特徴や実相に接近する。

本章の構成は、次のとおりである。次節では、原価計算方法に関する先行実態調査を整理し、第3節では、東証第一部上場の製造業860社における製造原価明細書の開示内容からわが国製造業における標準原価計算の利用実態を確認する。第4節では本章の小括を行う。

### 第2節 標準原価計算の採用に関する先行研究

#### 1. 標準原価計算に関する実態調査

表2-1は、1960年以降に実施された原価計算の実態に関する主要な調査研究のうち、標準原価計算を対象とした研究をまとめたものである<sup>1)</sup>。これらの先行研究を概観することで、わが国の製造業における標準原価計算の利用実態の変遷を確認することができる。

表2-1に示された11の研究が行われた時期は、大きく3つに区分できる。第1期は1960年～1970年であり、金子（1963）、天野（1966）、金子（1970）がこれにあたる。この時期は企業において標準原価計算の採用が普及し始めた頃であり、その動向を確認しようとするものである。



表 2-1 原価計算に関する主な実態調査

調査	出所	調査年	調査対象 (および調査企業数)	アンケート等送付企業数	回答企業数	調査方法
1	金子 (1963)	1962年	企業経営協会原価計算研究会会員および会員外主要会社 (回答数395社)	395社 (注a)		記述による。調査方法についての詳細は不明
2	天野 (1966)	1964年下期	第一部上場614社		(注b)	有価証券報告書調査 および一部アンケート調査
3	金子 (1970)	1969年	企業経営協会原価計算研究会会員および会員外主要会社 (回答数195社)	195社 (注a)		記述による。調査方法についての詳細は不明
4	吉川 (1979)	1978年	東証一・二部の上場会社512社		146社 (注c)	調査票郵送 (原則として投下資本額が一番大きい工場宛)
5	加登 (1989)	1985年	東証一部上場の鉱・製造業 (建設業を除く) 629社		168社	調査票郵送 (各社の経理部長個人宛)
6	吉川 (1989)	1988年	日本: 東証一・二部製造業のうち500社, 英国: イングランド300社, スコットランド200社		日本137社	アンケート (郵送質問票) 及び訪問による日英比較
7	日本大学 代表 園田平三郎 (1996)	1994年	東証一部上場製造業703社 サービス・非製造業530社		(注d)	アンケート (郵送質問票)
8	日本大学 代表 高橋史安 (2004)	2002年	東証一部上場製造業824社 サービス・非製造業690社		製造業102社 サービス業90社	アンケート (郵送質問票)
9	清水他 (2011)	2011年	証券取引所上場製造業1,283社		200社	アンケート (郵送質問票)
10	日本大学 代表 川野克典 (2014)	2011-2年	東証一部, 第二部上場企業2,035社		187社	アンケート (郵送質問票)
11	吉田他 (2015)	2014年	①東証一部上場製造業, 非製造業1,752社 ②および 東証以外の上場企業1,767社		①製造業130社 ②製造業64社	アンケート (郵送質問票)

(注a) 回答した企業のうち、383社の企業名が掲載されている

(注b) 棚卸資産と原価計算との関係について、アンケート調査に対し回答した企業数は172社である

(注c) 標準原価計算についての回答社数は147社となっている

(注d) 基本調査項目202社、特殊調査項目194社、サービス151社

金子 (1963) と金子 (1970) は、企業経営協会原価計算研究会の会員を主たる研究対象とし、記述式による調査を行った。金子 (1963) では、標準原価計算の採用は 26.8% (395社中 106社) であったが、金子 (1970) では 32.3% (195社中 63社) となっている。金子 (1970) の方が母集団の数が少ないものの、標準原価計算の採用数が増加傾向にあることが確認できる。天野 (1966) の研究は中央大学会計学グループによる「公表企業会計の実態分析」という研究課題のなかで実施されたものであり、上場企業 27 業種 620 社の中から 1 年決算で下期決算でない 6 社を除く 614 社を対象としている。棚卸資産の期末評価と原価計算との関係において、実際原価における差異の生じる項目が 290 項目あるのに対し、標準原価における項目は 138 項目に止まっていることから、標準原価を行っている会社が少ないことが示されている。また、棚卸資産の期末評価の基礎と原価計算制度が有機的に結合していると回答した 156 社のうち、実際原価と結合している企業は 90 社、一部が予定原価もしくは標準原価と結合していると回答した企業は 59 社であった。以上のことから、1960 年代は、標準原価計算の導入期であったことが確認できる。

第 2 期は 1970 年代中盤から 1980 年代にかけての調査である。1970 年代は大企業の会計部門に電子計算機が導入された時期である。原価の集計計算や原価差異の計算が迅速化され、原価を含む各種の会計情報が経営層に報告されるまでの期間が短縮化されたことから、経営管理において会計情報の有用性が高まりを見せ始めた時期である。吉川は 1978

年と 1988 年に東証第一部および第二部上場の製造業に対する質問票調査を実施した。吉川（1979）では、回答数 147 社のうち 93 社（63.3%）が標準原価計算を採用していた<sup>2</sup>。金子（1963）や金子（1970）、天野（1966）の結果と比較すると、標準原価計算を導入する企業の割合が増加していることがわかる。ただ、吉川（1989）では標準原価計算の採用率が 51.3%（137 社中 71 社）であり、約 10 ポイント下落した。調査年である 1988 年頃は、わが国の主要な産業がものづくりからサービス業への転換が進んだ時期である。また、電子計算機の性能の向上によって実際原価計算でもある程度の原価管理が可能となったことなどから、標準原価計算の採用率が低下したのではないかと思われる。一方、同時期の加登（1989）の調査（調査年は 1985 年）では、回答企業 167 社のうち 132 社（79.0%）が標準原価計算を採用しているとの結果が示されており、吉川（1989）とは異なる。これは、アンケートでの質問の仕方や回答数に起因するものだろう。ただ、これまでの研究を勘案すると、1980 年代後半には少なくとも上場企業の過半数で標準原価計算が採用されていたことが推察される。

第 3 期は 1990 年代以降の研究である。どれも調査方法は質問票調査であるが、わが国の産業構造がものづくりからサービス業へシフトしていることもあり、日本大学会計学研究所による調査（1996）や吉田他（2015）では製造業に加えて非製造業も調査対象となっている<sup>3</sup>。各々の調査は質が異なるが、調査項目に類似点が多い。表 2-2 には、第 3 期における標準原価計算の調査結果がまとめられている。

表 2-2 1990 年代以降の標準原価計算の実施状況

	日本大学商学部会計研究所 代 表 園田平三郎(1996)		日本大学商学部会計研究所 代 表 高橋史安(2004)		日本大学商学部会計研究所 代 表 川野克典(2014)		吉田他 (2015)	
	1994年調査		2002年調査		2011-12年調査		2015年調査	
標準原価計算の実施	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①実施している	130	64.04	53	54.00	94	50.3	96	73.8%
②実施していない	73	35.96	46	46.00	93	49.7		
無回答							34	26.2

標準原価計算の採用率は 54.0%～74.0%であり、1980 年代後半より大きな変化はない。近年では、活動基準原価計算などの新たな管理会計手法が提唱されているが、実際には標準原価計算を採用している企業は今もなお多いことが確認できる。

## 2. 標準原価計算の利用

標準原価計算の主たる利用目的の詳細な調査は、日本大学商学部のプロジェクトにより 1994 年、2002 年および 2012 年の 3 回にわたって行われている。3 回の調査結果をまとめたものが表 2-3 である。

表 2-3 標準原価計算の利用についての調査結果

	日本大学商学部 会計研究所 代表 園田平三郎 (1996)	日本大学商学部 会計研究所 代表 高橋史安(2004)	日本大学商学部 会計研究所 代表 川野克典(2014)
	1994年調査 企業数	2002年調査 企業数	2011-12年調査 企業数
<b>適用範囲</b>			
①全社的	98	41	66
②部分的	29	11	24
③その他	4	2	3
回答ナシ			
<b>計算の頻度</b>	企業数	企業数	企業数
①経常的	118	51	83
②必要な都度	13	3	5
③その他	2	0	6
<b>標準原価計算の実施目的</b>	企業数	企業数	企業数
①原価統制（原価管理）	63	26	42
②原価低減	40	10	11
③予算編成・統制	29	15	16
④棚卸資産評価	49	15	28
⑤記帳の簡略化・迅速化	18	13	2
⑥決算早期化			10
⑦その他	0	1	10
製品原価等の計算に使用している			
回答ナシ			
<b>標準原価計算の必要性</b>	企業数	企業数	
①必要である	133	56	
②役立つこともあるが、必ずしも必要でない	59	39	
③まったく必要でない	9	3	
<b>不必要な理由</b>	企業数	企業数	
①工場が自動化され、直接工（直接労務費）が減少したため	6	3	
②製造段階から製造開始前の段階管理に重点が移行した為	66	2	
③標準原価の設定が困難であるため	34	26	
④IEのような工学的な技法の方が有用であるため	8	0	
⑤原価差異分析の有用性がないため	16	9	
⑥標準原価管理思考がなじまないため	7	4	
⑦その他	9	5	
<b>標準原価計算の今後の実施</b>	企業数	企業数	企業数
①現在実施しており、将来も実施する	124	52	91
②現在は実施しているが、将来は実施しない	3	1	
③現在は実施しておらず、将来も実施しない	39	27	80
④現在は実施していないが、将来は実施する	26	10	9
⑤その他	7	8	5
<b>原価標準のタイトネス</b>	企業数	企業数	企業数
①理想標準	3	1	3
②良好能率達成可能標準	12	3	13
③期待実際標準	61	25	11
④正常標準	56	23	35
⑤見積	1	2	1
⑥予算の水準を達成するために必要な水準			22
⑦その他	3	0	2
<b>標準原価と予算原価との関係</b>	企業数	企業数	企業数
①同一のもの	99	39	70
②相違する	30	13	16
a. 標準原価の方がタイトネスは厳しい	14	3	7
b. 予算原価の方がタイトネスは厳しい	15	10	8
c. 内訳回答なし	15	10	1
③その他	2	0	4
<b>標準の改訂頻度</b>	企業数	企業数	企業数
①1ヶ月（1ヶ月以下）	0	1	5
②3か月（1ヶ月～3ヶ月）	2	1	4
③半年（3ヶ月～6ヶ月）	28	7	18
④1年（6ヶ月～1年）	72	31	38
1年以上	14	5	7
必要の都度	10	4	12
⑤その他	9	5	5

表 2-3 が示すように、企業が標準原価計算に求める機能には、原価統制（原価管理）、原価低減、予算編成・統制、棚卸資産評価、記帳の簡略化・迅速化、決算の早期化等がある。先述したように、標準原価計算は既に原価管理に機能できず、財務諸表の作成にのみその存在が認められるという意見がみられる（木島，1996）が、日本大学商学部の調査結果はその意見とは異なる。標準原価計算を採用する主たる目的はいずれの調査でも原価統制（原価管理）である。ただし、棚卸資産評価や決算早期化、記帳の簡素化といった目的も多く見られ、財務諸表の作成もまた標準原価計算を採用する目的となっていることがわかる。

日本大学による調査（表 2-3）のほか、2010 年には清水らが同様の調査を行っている。その結果によると、標準原価計算の目的は製品原価等の計算が 84.6%、原価統制の利用が 78.6%、製造予算編成のための資料が 56.4%、記帳の迅速化・簡略化が 55.6%（複数回答）であった。2014 年に行われた吉田他の調査は、標準原価計算の利用目的を 7 点尺度で調査しており、原価・費用算定目的の利用が 5.69、経営管理目的の利用が 5.38 という結果となっている。7 点尺度での調査は 2009 年にも実施されており、製品原価算定目的の利用が 5.68、経営管理目的の利用が 5.65 であり、結果に大きな相違はない。さらに、加登（1989）の調査においても、標準原価計算は経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されているとの結果が示されている。企業において、標準原価計算は経営管理のツールとして認識されているのである。

標準原価のタイトネス（「標準の厳しさの程度」をいう。以下、タイトネスという）を示す原価について、日本大学商学部の 2011～2012 年の調査では正常原価の回答が最も多かったが、それ以前に行われた 1994 年および 2002 年の調査ではともに期待実際標準原価が最も多く、正常原価は 2 番目であった。予算原価<sup>4</sup>と標準原価を同一のものと捉えている企業が 80%に近い状況であり、予算原価あるいは標準原価の改訂頻度は 1 年に 1 度とする企業が半数近くに上る。

### 3. 製品別原価計算に関する実態調査に垣間見られるわが国製造業の標準原価計算

標準原価計算は、経営活動の実施に先立って標準原価を設定し、製品の原価を集計する手続きである。そこで、製品原価算定と標準原価との関係を見ることにしよう。この点に着目し、日本大学商学部の 3 回の調査結果を集約したものが表 2-4 である。

1994 年に行われた調査結果から、木島（1996）は財務諸表作成のための原価計算の実態を分析した。製品原価を計算するための目的を調べた結果、原価管理目的が 29%、財務諸表作成目的が 26%であった。4 分の 3 の企業は期間損益計算に際して製品別の原価計算を行っていないことになる。木島は、回答した企業が上場企業であることを考えれば異常であること、製造業が上場する条件の 1 つに原価計算システムが必要であることからすれば、この結果は不可解であるとしている。また、23%の企業は標準原価に原価差異を加減して実際製品原価を計算しているが、多品種製品を製造する企業でありながら実際製品原

価を算定していない企業が 27%もあることについて、木島は売上原価の計算についての疑問を呈している<sup>5</sup>。その見解は、次節で考察する東証第一部上場製造業 860 社の製造原価明細書の観察結果にみられた原価計算の状況と整合する。標準原価に原価差異を加減して実際製品原価を計算している企業があることについて、吉川は「公表原価計算実務においては『標準原価計算』とよばれる予定原価計算がおこなわれ、『製品標準原価表』にもとづいて公表財務諸表数値が計算されていると考えられる」（吉川，1999，pp.109-115）と指摘している。

これら先行調査の結果を集約すると、多くの企業において原価統制や原価低減<sup>6</sup>という原価管理を目的として、標準原価計算が今もなお利用されている実態が明らかになった。それと同時に、標準原価計算は製品の原価算定にも利用されているとの結果も確認された。

表 2-4 標準原価と製品別原価計算

	日本大学商学部 会計研究所 代表 園田平三郎 (1996)	日本大学商学部 会計研究所 代表 高橋史安(2004)	日本大学商学部 会計研究所 代表 川野克典(2014)
	1994年調査	2002年調査	2011-12年調査
<b>製品別原価計算の形態</b>	企業数	企業数	企業数
①実際：個別原価計算	62	31	32
②実際：単純総合原価計算	24	14	7
③実際：組別総合原価計算	39	18	14
④実際：等級別総合原価計算	19	8	5
⑤実際：工程別総合原価計算	64	36	20
⑥実際：その他	5	1	
⑦標準：個別原価計算	48	4	31
⑧標準：単純総合原価計算	21	1	13
⑨標準：組別総合原価計算	39	0	11
⑩標準：等級別総合原価計算	14	0	1
⑪標準：工程別総合原価計算	69	0	26
⑫標準：その他			
その他	2	0	3
<b>製品別実際原価の算定</b>	企業数	企業数	企業数
①算定しない	57	13	31
②標準原価に原価差異を加減	48	30	34
③算定する	107	57	47

### 第 3 節 東証第一部上場製造業 860 社の有価証券報告書にみる原価計算

#### 1. 調査方法と調査対象および集計結果

前節における先行調査の結果を集約すると、多くの企業において原価統制や原価低減を目的として、標準原価計算が利用されていることが確認された。同時に、標準原価計算は製品の原価算定にも利用されていることを確認した。本節では、それらの先行研究の結果

を頑健なものにするため、公表されたデータをもとに標準原価計算の利用実態を概観する。先行研究はアンケート調査によるものであり、回答者による設問内容の理解力が問題となるが、公表される情報ではその問題をある程度回避できると考えられる。

サンプルは、金融商品取引法の規定によって有価証券報告書を提出している東証第一部上場の製造業 860 社である（純粹持株会社を除く）。使用するのは製造原価明細書であり、データは 2016 年 7 月 28 日から同年 8 月 6 日にかけて EDINET より取得した。なお、2014（平成 26）年 3 月期決算より、連結財務諸表等規則第 15 条の 2 第 1 項に規定するセグメント情報を注記している場合には、売上原価の表示方法を規定した財務諸表等規則第 75 条第 2 項のただし書きにより、製造原価明細書を添付しなくてよいこととなった。そこで、同規則の適用により製造原価明細書の開示を取りやめた企業については、同規則適用前の直前期において開示された製造原価明細書を参照する。

製造原価明細書の記載内容から知りうる項目は、概ね次のようになる。

①原価の金額，構成割合

当期製品製造原価

当期材料費，労務費，経費の金額，構成割合，期首・期末仕掛品原価の金額，および原価総額に対する割合

②原価計算の実施状況

実際原価計算および標準原価計算の実施状況

予定原価の利用状況，原価差異の処理

個別原価計算および総合原価計算の実施状況，個別原価計算における部門別計算，総合原価計算の種類

単純総合原価計算，製品別総合原価計算，工程別総合原価計算，加工費工程別総合原価計算，組別総合原価計算，組別工程別総合原価計算，等級別総合原価計算，連産品原価の計算，副産物

これらのうち、本論文では①の原価の金額や構成割合は扱わない。製造原価明細書は損益計算書に示される売上原価の計算のうち、製品製造原価の明細を開示することを目的とするが、本論文の課題は②の原価計算の実施状況、つまり、原価計算の方法を知ることである。とくに標準原価計算にかかわる内容を中心に調査・集計した。

表 2-5 は、サンプル 860 社における原価計算手法および原価差額（差異）の処理方法を集計したものである。製造原価明細書を開示している企業は 163 社であり、全体（860 社）の 19%であった。財務諸表等規則第 75 条第 2 項のただし書きによって製造原価明細書を添付しなくてよくなったため、開示を控える企業が相当数に上ることが確認できる。また、同ただし書きに該当し、製造原価明細書の非開示を選択できるにもかかわらず、引き続き開示している企業は 24 社であった<sup>7</sup>。

原価計算の手法については、総合原価計算を採用する企業が 654 社、個別原価計算が 277

社、その他の方法が79社であった。複数の原価計算手法を利用している企業が150社存在する。全体の76%の企業が大量生産・反復生産に適した総合原価計算を利用していることがうかがえる。また、原価計算基準に基づいて原価計算を行っている旨を記述している企業は16社にとどまった。

次に、標準原価計算の利用について、標準原価を利用している企業は131社（標準原価ではなく基準原価と記載した4社を含む）、予定原価を利用している企業は126社であり、合計で257社（全体の30%）が標準原価ないし予定原価を使用している。予定原価計算は、予定原価の計算が科学的か否かにより、標準原価計算と見積原価計算に分類される。両方で計算される原価には理論的には大きな相違がある。標準原価は科学的、統計的調査にもとづいて予定された達成目標としての規範原価であるのに対し、見積原価は実際原価を元に想定された原価である（原価計算用語辞典、百目鬼、2004、p.138）。このような相違はあるものの、いずれも差異分析を通じて原価管理に用いられる点は共通している。原価計算基準でも、予定原価は便宜上標準原価計算制度に入れて理解されている（黒木、1962、p.127）ことから、実務では標準原価と予定原価が混在し使用されているものと思われる。実際原価計算の採用を明記している企業は167社であり、合計424社（=257社+167社）のうち60.6%は標準原価もしくは予定原価を採用している。この結果は、前節で見た先行研究の調査結果と概ね合致する。なお、業種別に標準原価もしくは予定原価を用いる企業と、実際原価を用いる企業の数を観察したが、業種別の特徴を見いだすには至らなかった。

表 2-5 製造業 860 社における原価計算手法の実態

業種	企業数	製造原価明細書											原 価 計 算 手 法								原価差額（差異）の処理			
		H28年度			総合	個別	その他	計	計算基準	法人税法	内実際・標準・予定				調整・配賦	原価計算基準	法人税法	財務諸表等規則	計					
		開示	非開示	計							実際	標準	予定	計										
食品	65	18	47	65	61	3	2	66	0	0	17	7	3	27	8	0	0	0	8					
繊維	32	6	26	32	22	9	5	36	0	0	3	4	2	9	6	0	0	0	6					
パルプ	13	0	13	13	11	2	1	14	1	0	1	3	2	6	2	0	0	0	2					
化学	126	17	109	126	116	15	6	137	6	0	22	12	11	45	25	0	3	0	28					
医薬品	36	19	17	36	35	0	1	36	0	0	9	8	1	18	4	0	0	0	4					
石油	9	2	7	9	6	4	2	12	1	0	1	0	1	2	0	0	0	0	0					
ゴム	12	0	12	12	12	1	0	13	1	0	1	1	1	3	2	0	0	1	3					
窯業	33	5	28	33	29	3	2	34	0	0	2	5	2	9	6	0	1	0	7					
鉄鋼	30	5	25	30	27	8	2	37	2	0	6	3	3	12	7	0	0	1	8					
非鉄	52	14	38	52	41	13	5	59	1	0	11	10	6	27	16	0	0	0	16					
機械	134	23	111	134	70	92	8	170	2	2	31	15	23	69	38	1	4	0	43					
電機	158	26	132	158	121	69	11	201	2	0	36	31	38	105	61	3	5	0	69					
造船	4	2	2	4	3	3	1	7	0	0	0	0	3	3	1	0	2	0	3					
輸送機	9	1	8	9	4	6	1	11	0	0	2	0	3	5	0	0	0	5						
自動車	54	2	52	54	51	19	4	74	0	0	10	15	11	36	29	0	1	0	30					
精密	32	6	26	32	18	15	7	40	0	0	4	5	8	17	11	0	2	1	14					
その他	61	17	44	61	27	15	21	63	0	0	11	12	8	31	20	0	0	1	21					
総計	860	163	697	860	654	277	79	1,010	16	2	167	131	126	424	241	4	18	4	267					

【一部上場製造業（ホールディング会社除く）の有価証券報告書をEDINETで筆者において調べ続めた（調査および表作成日 2016年7月28日～同年8月6日）】

【原価計算手法は、複数のシステムを運用している企業があり、すべてのシステムを計上している。（複数回答を記入）

なお、複数企業は150社である。（その内1社については、総合・個別・その他と記載されていた）】

【原価計算手法の標準・予定については、標準を使用しながら予定配賦等の記載がある企業は標準1社とカウントした。

なお、実際原価としながら予定価格・予定配賦等の複数記載企業は17社である。】

## 2. 標準原価計算の様相

表 2-5 に見るように、標準原価もしくは予定原価を使用している企業は257社で、使用

する原価計算手法が示されている 424 社のうちの 6 割に及ぶ。では、これらの企業は標準原価計算の結果をどのように表現しているのだろうか。それは、製造原価明細書に記載された項目に現れるはずである。

一般に、大学の講義や簿記検定試験で使用されるテキストにて説明される製造原価明細書（製造原価報告書）のひな型<sup>8</sup>は、図 2-1 に示されるとおりである。この例では、製品原価の計算に標準原価もしくは予定原価を使用し、期末製品在庫が 200、期末仕掛品評価額が 150、原価差額が 14 発生したものとする。通常、損益計算書と貸借対照表は A のように示される<sup>9</sup>。つまり、標準原価もしくは予定原価を用いて売上原価 5,000 を求め、原価差額 14 を差し引いて売上総利益を算出する。期末製品と期末仕掛品評価額は標準原価や予定原価で計算された額が貸借対照表に示される。しかし、原価差額が多額になる場合には B または C となる。A と B の違いは、損益計算書における売上原価項目の内訳である期末製品棚卸高と貸借対照表の製品が一致しない点にある。B は原価差額を期末製品と期末仕掛品に按分し、次期以降の原価に負担させる。C は発生した原価差額が正常ではないと判断された場合の方法であり、原価差額の 14 は営業外費用にて計上され、標準（予定）売上原価への加算や期末在庫への按分は行われない。

A		B		C	
損益計算書		損益計算書		損益計算書	
自：平成*年4月1日 至：平成*1年3月31日		自：平成*年4月1日 至：平成*1年3月31日		自：平成*年4月1日 至：平成*1年3月31日	
I. 売上高	10,000	I. 売上高	10,000	I. 売上高	10,000
II. 売上原価		II. 売上原価		II. 売上原価	
1. 期首製品棚卸高	100	1. 期首製品棚卸高	100	1. 期首製品棚卸高	100
2. 当期製品製造原価	5,100	2. 当期製品製造原価	5,100	2. 当期製品製造原価	5,100
合計	5,200	合計	5,200	合計	5,200
3. 期末製品棚卸高	200	3. 期末製品棚卸高	200	3. 期末製品棚卸高	200
差引	5,000	差引	5,000	差引	5,000
4. 原価差額	14	4. 原価差額	14	売上総利益	5,000
売上総利益	4,986	売上総利益	4,986	IV. 営業外費用	
				3. 原価差額	14
貸借対照表		貸借対照表		貸借対照表	
平成*1年3月31日		平成*1年3月31日		平成*1年3月31日	
I. 流動資産		I. 流動資産		I. 流動資産	
製品	200	製品	208	製品	200
仕掛品	150	仕掛品	156	仕掛品	150

図 2-1 製造原価明細書と原価差額の表示

(出所) 筆者作成

企業が標準原価計算もしくは予定原価計算を採用し、製造原価明細書を作成するならば、図 2-1 に示された 3 つのパターンのいずれかで示されることになる。しかし、有価証券報告書に標準原価ないし予定原価を使用していると記載されているにもかかわらず、原価差額（差異）<sup>10</sup>の記載がある企業は表 2-6 に示した 33 社のみである。このうち、損益計算書に記載している企業が 12 社、製造原価明細書に記載している企業が 21 社であった。標準



原価に基づく品種別総合原価計算を採用しており、月次段階において原価差額を調整して実際原価に修正していることを明示している企業<sup>11</sup>もあるが、多く（明確に記載しているのは 269 社）は標準原価に基づく総合原価計算を採用し、期末に原価差額を売上原価、製品および仕掛品に配賦して調整を行っている<sup>12</sup>。つまり、日常業務では標準原価計算を使用しているが、期末に原価差額の調整を行って実際原価を開示しているのである。標準原価計算は原価管理に加えて財務諸表の作成目的においても利用されていることがうかがえる。

日常の原価管理は主として生産部門にて行われることが想定される。そもそも生産部門では精緻な計数管理をしているわけではなく、物量を中心とした管理である。生産活動において算出された物量（長さ、重さなど）に、経営者から与えられた標準原価もしくは予定原価を乗じて製造原価を認識する。しかし、一会計期間の成果として生産部門が目にする製造原価は、原価差額の調整が行われた実際原価で示されている。すなわち、生産現場で認識される原価と経理部門または経営層が把握している原価に乖離が生じているのである。会計の側面から見ると、原価差額の調整を行っているのであるから、乖離が生じるのは当然のことと認識するが、会計の役割は企業における活動を貨幣単位で捉えて集計し、報告した時点で終了するのではなく、次期の経営計画に役立つ情報でなければならない。生産部門で認識している製造原価がそのまま当期の業績として用いられず、また、経理部門が提示した原価差額調整後の製造原価は次期の経営計画にそのまま使用できない。経営管理上において、一種の非効率が生じているものと思われる。生産部門と経営者が認識する原価の乖離の発生は、企業が採用する原価計算手法に起因しているのではないかと思われる。

表 2-6 製造原価明細書に原価差額を計上している企業

シンフォニア テクノロジー (株)	ユニオンツール (株)
(株) 明電舎	三井金属鉱業 (株)
日産化学工業 (株)	三洋工業 (株)
多木化学 (株)	前澤給装工業 (株)
片倉チッカリン (株)	日立金属 (株)
堺化学工業 (株)	虹技 (株)
日本パーカライジング (株)	新家工業 (株)
日本ペイント (株)	帝国繊維 (株)
関西ペイント (株)	芦森工業 (株)
中国塗料 (株)	ニチアス (株)
ライオン (株)	大王製紙 (株)
日東電工 (株)	グローブライド (株)
東リ (株)	(株) I H I
荏原ユーザライト (株) → (株) JCU	日立工機 (株)
日本車輛製造 (株)	塩野義製薬 (株)
(株) シマノ	三菱重工業 (株)
フジテック (株)	

## 第4節 小括

近年では、標準原価計算に対する管理の側面に対して批判的な意見がみられるものの、先行研究の調査結果および東証第一部上場の製造業の製造原価明細書から、現在でも多くの企業が標準原価計算を採用しているという結果が示された。東証第一部上場の製造業では、実際原価計算や標準原価計算を採用している企業424社のうち、60.6%は標準原価もしくは予定原価を採用していた。サンプル全体の860社から見ると30%となる。一方、実際原価計算を採用していることを明記している企業は167社であり、全体の19%となる。残りの企業については明らかではないが、おそらく何らかの予定原価が利用されているのではないかと思われる。

理論的には標準原価と予定原価は異なるものであり、予算統制と標準原価による原価管理の統制機能との異同の混乱がみられる。第3章で確認するが、原価計算基準においても、理論的には標準原価と予定原価は異なるものとした上で、標準原価というものの、それが科学的、統計的調査に基づき算定されたものではなく予定原価（見積原価）の性質をもつことが多いこと、原価の標準として標準原価より劣るものの過去の実際原価より優れていることから予定原価は便宜上標準原価計算制度に入れて理解することとしている（黒木、1962, p.127）。ここから、実務では標準原価と予定原価が混在して使用され、同様の扱いとなっているものと考えられる。標準原価計算の主たる利用目的も原価統制や原価低減であることに変わりがなく、企業が標準原価計算に求める機能には、現在でも原価管理が含まれていることが明らかとなった<sup>13</sup>。

標準原価計算は、経営活動の実施に先立って、標準原価を設定し、製品の原価を集計する手続きであり、製品原価等の計算にも利用されている。製造原価明細書の分析を通じて、期中では標準ないし予定原価を用いて原価を計算し、期末に調整を行って、実際原価として期末製品や期末仕掛品の評価を行っていることが確認された。法人税法が確定決算主義を唱え、実際原価での計算を要求していることも、企業が実際原価を適用する一因となっているものと思われる。

期中での管理主体である生産現場では標準原価ないしは予定原価によって原価を認識しているのに対し、彼らが目にする製造原価明細書は、会計担当者や経営層によって修正された実際原価となる。会計情報は次期の経営計画に有用な情報を提供する機能を有している。生産現場の担当者から見ると、決算数値として表れる製造原価は、現場で認識するものと異なり、違和感があるのである。経理担当者は期末に原価差額の調整を行うが、生産現場で生成された数値の背景を理解するには至っていないものと思われる。期中には標準原価もしくは予定原価で管理を行い、期末に修正を行うために、生産現場が管理する数値

と経営層によって示された数値に乖離が生じるのである。前川の質問は、この点を内包している。標準原価計算は経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されているという調査結果から、企業は管理上においてこれらの乖離を縮減させることを欲している<sup>14</sup>と思われる。

- 
- <sup>1</sup> [1] 金子佐一郎監修，社団法人企業経営協会編者（1963）「経理業務の実態と解説」『会社経理全書』中央経済社，pp.1095-1132。  
[2] 天野恭徳（1966）『公表企業会計の実態分析シリーズ第Ⅰ部棚卸資産会計』中央大学経理研究所，pp.45-46。  
[3] 金子佐一郎監修，社団法人企業経営協会編者（1970）「経理業務の実態と解説」『新会社経理全書』中央経済社，pp.1155-1201。  
[4] 吉川武男（1979）「原価計算実態調査結果発表」『経営実務』第306巻，pp.2-33。  
[5] 加登豊（1989）『管理会計研究の系譜—計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへ—』税務経理協会，第6章，pp.99-125。  
[6] 吉川武男（1989）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（1）」『横浜経営研究』第10巻第2号（1989），pp.193-217。吉川武男（1989）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（2）」『横浜経営研究』第10巻第3号，pp.331-347。吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（3）」『横浜経営研究』第10巻第4号，pp.407-429。吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（4）」『横浜経営研究』第11巻第1号，pp.63-75。吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（5）」『横浜経営研究』第11巻第2号，pp.143-149。  
[7] 日本大学商学部により実施された原価計算・管理会計に関する実態調査であり，同大学の『会計学研究』第8号および第9号において検討されている。たとえば，木島淑孝（1996）「財務諸表作成のための原価計算の実態とその分析」『会計学研究』第8号，pp.37-51。  
[8] 日本大学商学部により実施された原価計算・管理会計に関する実態調査であり，同大学の『会計学研究』第17号において検討されている。たとえば，高橋史安（2004）「わが国における原価管理の実証的研究」『会計学研究』第17号，pp.1-47。  
[9] 清水孝・小林啓孝・伊藤喜博（2011）「わが国原価計算実務に関する調査（第1—3回）」『企業会計』第63巻第8号～第10号。  
[10] 日本大学商学部により実施された原価計算・管理会計に関する実態調査であり，同大学の『会計学研究』第30号において検討されている。たとえば，川野克典（2014）「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第30号，pp.55-86。  
[11] 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘（2015）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第67巻第1号，pp.166-171。第2号，p.122-127。第3号，p.117-127。吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2015）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第67巻第4号，pp.120-125。同第5号，p.107-111。同第6号，p.119-127。
- <sup>2</sup> 標準原価計算を採用しているとしてカウントされた企業には，会計制度内外で，全般的のみならず部分的に行っている企業も含まれる。
- <sup>3</sup> 管理会計については，これまでの管理会計に関する調査から明らかになった点とそれぞれの課題について，吉田・福島・妹尾（2008）および吉田・福島・妹尾（2009）にて詳細に整理されている。全般的な総括として，①意義の低下が指摘されてきた標準原価計算（標準原価管理）と実際原価情報による管理が利用されていること，②日本の管理会計の存在，③本社経理部門と事業部門経理担当の業務分担の実態が明らかにされている。
- <sup>4</sup> 日本大学商学部会計学研究所による調査では，「予算原価」を使用している。
- <sup>5</sup> 木島淑孝（1996）「財務諸表作成のための原価計算の実態とその分析—実態調査結果に基づいて—」『会計学研究』（日本大学商学部会計学研究所）第8号，p.49。
- <sup>6</sup> 低減の類語として，削減がある。広辞苑によれば，低減は，数量が減る，減らすこと，と値段や費用が安くなる，安くすることとある。一方，削減は，現にあるものを削って減らすこと，全体の中から一部を減らすこととある。後章で検討していくが，わが国企業において標準原価計算の実際は，その生成段階における科学的な管理手法と位置づけられながらも，原価そのものを管理する原価管理ではなく，物量的な能率管理にとどまっている。それは，予算，計画，予算統制と結びついた経営管理へとつながり，収益性の達成を目的とする予定原価計算となっている。企業は，市場関係や価格によって制約された収益性の達成を追求していることは明らかである。以上から，本論文では，低減を用いる。

- 7 日東富士製粉株式会社他。同社によれば、財務諸表等規則第 75 条 2 項を「連結のセグメント情報を開示している場合は、単体の製造原価明細書の開示を省略可能だが開示を妨げるものではない。」と解釈して単体の製造原価明細書も開示している。
- 8 金融庁の「財務諸表等規則ガイドライン」には、「当期の総製造原価を材料費、労務費、間接費（または経費）に区分して期首仕掛品原価に加え、これから期末仕掛品原価を控除する等の方式により表示するものとする」と記載されている。すなわち、材料費、労務費、経費という原価の 3 要素によるいわゆる形態別分類による表 2-7 に示す左表の記載が示されている。一方、テキストや検定試験では製品との関連で原価を区分するものとして表 2-8 に示す表が示されており、第 134 回日商簿記検定試験 2 級の問題で出題された。調査の結果、表 2-8 の形式による開示を行っていた企業は 4 社のみである。このほか、人件費については、給与手当、法定福利費等と具体的に記載し、直接費材料費と区分した記載をしている企業が 2 社であった。

【表2-7】 形態別分類		【表2-8】 製品関連による分類	
I 材料費	×××	I 直接材料費	×××
II 労務費	×××	II 直接労務費	×××
III 経費	×××	III 製造間接費	×××
当期総製造費用	×××	当期総製造費用	×××
期首仕掛品たな卸高	×××	期首仕掛品たな卸高	×××
合計	×××	合計	×××
期末仕掛品たな卸高	×××	期末仕掛品たな卸高	×××
当期製品製造原価	×××	当期製品製造原価	×××

- 9 金融庁財務諸表等規則ガイドライン 75-2 において、原価差額を仕掛品、製品等に賦課している場合には、総製造原価又は売上原価の内訳項目として当該原価差額を示す科目を付加する等の方式により表示するものとしている。
- 10 原価差額の表記において、原価差異と表記している企業が 5 社、原価差額と表記している企業は 203 社、単に差額と表記している企業は 52 社であった。さらに、単に調整と記載している企業は 2 社であった。財務諸表等規則における用語は原価差額であるが、原価計算基準では原価差異と原価差額は異なるものとしている。しかし「原価差異は『原価計算基準』に基づき、期末に配賦」と表現する企業（SCREEN ホールディングス、平成 25 年 3 月期）や「原価差額は、原価計算基準に基づき調整」（沖電気工業（株）、平成 25 年 3 月期）との表記を使用する企業も散見され、用語が正しく使用されていない実態も確認された。
- 11 たとえば、旭有機材工業（平成 25 年 3 月期）を参照のこと。
- 12 たとえば、資生堂（平成 28 年 3 月期）を参照のこと。
- 13 標準原価計算の管理の側面に着目すれば、実際原価計算を採用している企業は、原価管理はなされていないのか。なされているとするならば、どのようなものであるか。これらの検討も、わが国製造業における原価計算の実相と課題を明らかにすることに通じるものと思われるが、これら原価管理の内容については、企業の有価証券報告書からは判明できない。また、本論文の直接的な課題とも離れていることから、今後、別稿で検討することとしたい。
- 14 横河電機(株)顧問八木和則は、2012 年 9 月 8～9 日に横浜国立大学で行われた原価計算研究学会全国大会において、「管理会計制度の変遷—企業の視点から」の発表のなかで、経営管理資料（内部）と外部報告資料との整合について、マネジメントアプローチにより内外情報（開示）は接近していく。内部の人間も外部情報を知ることではでき、情報は接近していかざるを得ないこととなる。また、管理上からも「財務会計の利益」と「管理会計上の利益」は一緒にしたい。これが企業の本音である。しかし、税法（税務会計）の存在（たとえば、移転価格税制などの存在）ゆえできないとの見解を示している。

## 第3章 原価計算基準における標準原価計算

### 第1節 はじめに

標準原価計算は、20世紀の初め、米国において誕生し、発展してきた。その誕生や発展、批判的な見解やレレバンス・ロストはいずれも米国に端を発している。第2章で考察したように、わが国では現在でも多くの企業において標準原価計算が採用されている。企業における会計手続きは、主として外部規範（会計基準、税法等）に依拠していることが多く（正司，2012，pp.31-36），標準原価計算制度の普及に貢献してきたものが，1962（昭和37）年に制定された原価計算にかかる外部規範である原価計算基準である（早矢仕，2003，p.165）。原価計算基準は，諸外国には見られない世界的に見ても貴重な存在である。そこで本章では，原価計算基準が示す標準原価計算や原価管理の位置づけを考察する。

原価計算基準はこれまで幾度となく改訂ないし改正論議が繰り返されている。そのなかに、「現行『原価計算基準』の管理会計的性格を強化することがもっとも現実的である」（寺島，1983，p.127）というように，管理会計的性格を強化するといった主張がみられる。現在でも標準原価計算の主たる利用目的が原価統制や原価低減であることに変わりなく，経営管理目的のほか，製品原価算定目的にも比較的良好に利用されている。そこで本章では，原価計算基準の特徴や果たしてきた役割とともに，原価計算基準が示す標準原価計算とはどういったものであるか，標準原価計算や標準原価による管理はどのように位置づけられているかを考察する。

原価計算基準は，1957（昭和32）年に示された原価計算基準（仮案）<sup>1</sup>がもととなっている。原価計算基準（仮案）には原価管理に関する記載が存在したが，原価計算基準ではその一部が削除されている。そこで，原価計算基準と原価計算基準（仮案）の比較を行う。原価計算基準制定の主査であった中西寅雄の考えを推察しながら，現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害する要因を探究する。なお，原価計算基準については，大蔵事務官として原案の作成等にかかわった黒木（1962）<sup>2</sup>を参考にする。加えて，原価計算基準の改訂ないし改正論議についての研究もレビューする。

本章の構成は，次のとおりである。第2節では，原価計算基準（仮案）と原価計算基準との変容点を中心として比較検討を行う。第3節では，原価計算基準が示す標準原価計算について考察する。第4節では，これまで幾度となく繰り返される改訂ないし改正論議についてレビューし，第5節では，本章の小括を行う。

### 第2節 原価計算基準（仮案）と原価計算基準

#### 1. 原価計算基準制定以前の様相

原価計算基準（仮案）と原価計算基準との比較にあたり、これらの制定以前の戦時下にさかのぼって、当時の社会的背景と原価計算にかかる様相をみておくこととしよう。

戦時下において、広く国民経済全体のための必要から統一原価計算制度を確立し、適正な統制価格の決定を目的として、企画院より製造工業原価計算要綱が制定された（昭和 17 年 4 月）。これをもとに鉱業原価計算要綱および業種別原価計算準則が実施された。企画院要綱の第 1 には、原価計算の目的として、「本要綱による原価計算は製造工業における経営の主体を計数的に把握して以て適正なる価格の決定及び経営能率の増進の基礎たらしむこと」と示されている。しかし、能率増進に関する条項はなく、実際は国民経済的立場からの価格政策の資料であった<sup>3</sup>。すなわち、当時の原価計算の主目的は価格政策にあったのである。

その後、乏しい国家資源を有効利用するため、価格政策にとどまらず、その目的は物資、原価財計画へと向けられた。金額計算である当時の原価計算では物資動員計画の参考となる数値が得られない。そこで、製品またはその他の給付の 1 単位に要する原価財の数量上の計算である原単位計算をすべきであるとの議論が生じた。

製造工業原価計算要綱等は、戦後の 1948（昭和 23）年 3 月、物価庁により若干修正され、戦後の統制価格決定のための原価計算に用いられた。しかし、公定価格がほとんど撤廃され、適用を受ける企業がほとんどなく、一方では経営管理に役立つための原価計算への要請が強まった。このようななか、原価計算基準作成のため、企業会計審議会の第四部会として原価計算研究会が設けられた。中西寅雄を主査として、山辺六郎、鍋島進、松本雅男、番場嘉一郎の 5 委員により、1950（昭和 25）年から約 3 年間にわたって審議が重ねられ、素案が企業会計審議会に提出された（寺島，1983，p.114）。1953（昭和 28）年 3 月 31 日、原価計算研究会の成果である原価計算基準手続要綱（案）について審議が行われたが（諸井，2012，p.3）、要綱（案）に特殊原価調査を取り入れたことに批判が集中したため、同案は承認されず、第四部会に差し戻された。

その後、1957 年（昭和 32）年 4 月に原価計算基準の草案がまとめられ、同年に行われた日本会計研究学会第 16 回大会（開催校：立命館大学）において、原価計算基準（仮案）をめぐる円卓会議が行われた。それを踏まえ、1962（昭和 37）年 11 月 8 日、大蔵省企業会計審議会から中間報告として原価計算基準が発表された。戦時下の国家経済の立場が強調された原価計算の考え方は、企業経営の見地に立ったものへと変容した。

## 2. 主体 —全体像—

ここでは、原価計算基準（仮案）と原価計算基準の比較を通じて概観しよう。

表 3-1 原価計算基準（仮案）と原価計算基準の目次

原価計算基準（仮案）		原価計算基準	
第一章	原価計算の目的と原価計算基準	第一章	原価計算の目的と原価計算の一般的基準
第二章	実際原価の計算	第二章	実際原価の計算
第一節	製造原価要素の分類	第一節	製造原価要素の分類基準
第二節	要素別原価計算	第二節	原価の費目別計算
第三節	部門別原価計算	第三節	原価の部門別計算
第四節	製品別原価計算	第四節	原価の製品別計算
第五節	販売費及び一般管理費の計算		
第三章	標準原価の計算	第三章	標準原価の計算
第四章	原価差額の算定と分析	第四章	原価差異の算定および分析
第五章	原価差額の会計処理	第五章	原価差異の会計処理
第六章	原価報告		

表 3-1 は、原価計算基準（仮案）と原価計算基準の目次を示したものである。原価計算基準（仮案）には、効果的な原価管理のために、原価差額の算定と分析、原価報告の記載等をはじめ、規定が詳細に設けられている。物量管理の重要性や標準原価における販売費及び一般管理費規定も設けられている。原価計算基準（仮案）には第四章「原価差額の算定と分析」の後半部分と第六章「原価報告」の後半部分に経営管理のための啓蒙的規定が用意されている（諸井，2009，pp.13-14）。ところが、原価計算基準ではそれらがすべて削除された。

原価計算基準（仮案）と原価計算基準では前文にも相違が見られる。原価計算基準（仮案）の前文には「原価計算制度においては、原価計算に関する出資者、債権者、経営管理者、従業員、政府、消費者等の異なる立場が調整され、原価計算に対して与えられる諸目的が共同に到達されることを必要とし、継続的に行われるところの一定の計算秩序を形成するものでなければならない。」と示されているが、原価計算基準の前文からは従業員や消費者等の文言が削除されている。原価計算基準（仮案）に利害関係者の従業員や消費者等が含まれていることについて、中西（1957，p.67）は原価計算基準の主体は経営層や労働者のみならず消費者を含む社会すべての者、すなわち会計社会そのものであるとの見解を示している<sup>4</sup>。労働者には原価管理を通じて作業によるコストの低減や利潤獲得への寄与を示し、労働者の責任を明らかにすることにある。消費者の立場においては、公正な価格形成の資料を提供するという要請がある。その要請に応えるのが原価報告書であることから、原価計算基準（仮案）では1つの立場の要請に応えるような書き方ではなく、形態別に包括的な記載の方式がとられた。それぞれの立場による原価の要請は共同に到達されるものでなければならない。原価計算基準（仮案）の各事項には強制力を持たせている。たとえば、原価計算基準（仮案）第一章六（二）5では「原価計算は、原価の実績を標準と対照比較しうるよう計算記録しなければならない。」と示されており、計算記録を強制しているのである。

これに対し、原価計算基準の前文には利害関係者に従業員や消費者等は含まれていない。

原価計算基準（仮案）と原価計算基準では、主体が異なることとなった。これは原価計算基準が企業を中心においていることに起因する。主に従業員が対象となる原価管理はそれぞれの第四章にて規定されているが、原価計算基準では内容が修正され、消費者も対象の範囲にしていた原価計算基準（仮案）第六章「原価報告」は削除された。原価計算基準は、企業会計原則の一環をなすものであり、特に原価に関して規定したものであり、黒木（1962）は原価計算基準を「法令ではないから法的拘束力を持たないが、単なる啓蒙的、勧告的なものとしてではなく、企業の慣行のうちから一般に公正妥当と認められるところを要約した実践規範として設定された」ものと述べている（黒木，1962，p.63）。それゆえ、原価計算基準は企業が主体的・自主的に運用し利用することが可能なのである（三代澤，2005，p.26）。

### 3. 制度としての原価計算

原価計算基準における原価計算は、制度としての原価計算である。その目的は「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」であり、「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」（原価計算基準二）である。この意味において、原価計算基準は原価会計にほかならない。原価会計について、黒木は以下のように説明している（黒木，1962，pp.75-77）。

すべての企業の活動は、計数的活動たると非計数的活動たるとを問わず、けっきょくは、計算数値の増減となって具現され、貨幣価値額の増減に影響を及ぼすものである。このような企業活動の結集されたものとしての計算数値（物量、価額）を記録するのが会計であり、このような記録会計（一般的にはこれを管理会計に対して「一般会計」と称している。）の領域は、一般的には、これを財務会計と原価会計の二つの領域に分けることができる。・・・（中略）・・・原価会計が管理会計に役立ちを与えるように記録されたとしても、その会計はあくまで記録会計としての原価の計算であり、管理会計としての原価の計算ではない。とはいうものの、原価会計は、管理会計とも結びつくこととなり、目的の多様化にともなって、その重要性を増し、単なる財務会計の従属的地位から離れて、それらと密接な関係にはあるが、それ自体、独立した一個の記録会計の領域を成す。

黒木の説明から、原価計算基準における原価計算は、あくまでも、財務会計から必要な数値を受け取り、内部的な価値移動を計数的にとらえることを基本においているが、単なる内部における記録にとどまらず経営管理に役立つように、異なる目的が相ともに達成されるべきものとしている。原価計算基準は、財務会計と管理会計の両方に関係する制度として設計されたものであることが確認できる（寺島，1983，p.122）。ただし、現実に管



理会計データとして使われるものは、その殆んどが外部報告のためのデータ収集システムで集められたものである（伊丹，1977，p.20）。

一方、原価計算基準（仮案）では、第三章四一の二において標準原価計算制度を「標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れることによって、標準原価の計算と財務会計とが勘定組織的に結合した場合」と規定している。実際原価計算制度についての定義は示されていない。その理由として、諸井（1976，pp.162-163）は「原価計算には原価管理というきわめて重要な目的が存在するのであるから、これを十分に配慮することのない実際原価計算制度はあるべき姿ではないという信念が潜んでいる。」と説明している。

#### 4. 原価計算基準（仮案）から削除された項目

##### 4. 1. 原価報告

原価計算基準（仮案）では、原価報告は「狭義には各階層の経営管理者に対し、内部的に行われる原価資料の報告を意味するが、広義には、更に財務報告書として外部に公表される原価に関する報告書を含む」（原価計算基準（仮案）五〇 原価報告の意義）と示し、内部報告（狭義）と外部報告（広義）を明確に区分している。続く同五一では財務報告書としての製造原価報告書の作成を要求し、同五二では損益計算書における原価差額の記載について、会計期末に企業の採用する原価差額処理の方法に基づくことを要請している。

外部報告は、企業の取引が公正な価格によって形成されていることを消費者に示すという意味をもつ。それゆえ、財務諸表準則第1章第六により形態別に包括的な方式とされた。それは、個々の企業の原価の内容を単にその原価計算によって示さないで、一般的に総括的に示すほうがより意味があるとの見方にたつものである<sup>5</sup>。

一方、原価計算基準（仮案）五三において、内部報告は原価管理のための報告と経営計画設定のための報告とに分かれるとしている。まさに、企業内部関係者の利用や要求に応える経営管理のための啓蒙的性格の規定といえる。ただ、これらの規定は原価計算基準においてすべて削除された。原価計算基準は企業会計原則の一環であることから、外部報告については企業会計基準、企業会計原則、財務諸表準則に委ねればよいという考えであろう。また、内部報告についても企業会計の原則ではないことを考えれば、当然導かれる帰結である<sup>6</sup>。

##### 4. 2. 原価差額の算定と分析

原価計算基準（仮案）と原価計算基準において、原価差額の算定で目につくことは用語の違いである。原価計算基準（仮案）では原価差額と表示され、原価計算基準では原価差異となっている。標準原価計算制度では標準原価と実際発生額との間に生じる差額を原価差異と名づけることがあるとしており、直接材料費、直接労務費、製造間接費の各々の差額は差異としている。原価計算基準では、原価差異には税法上原価差額のうちに含めてい

る内部振替損益を含まない（黒木，1962，p.317）。原価計算基準がとくに原価差異という用語を使用した1つの理由は，税法上の原価差額との混同を避ける意図によるものであるという（黒木，1962，p.317）。直接材料費，直接労務費，製造間接費の各々の標準原価の設定においては，内部振替損益を含めてはならないことを示すためと思われる。標準原価計算制度では各々の差額は算定した上で分析することとなっている。しかし，原価計算基準（仮案）に示されていた製造間接費差異の詳細な算定および標準原価の差異分析について，原価計算基準ではすべて削除された。

#### 4. 3. 販売費及び一般管理費

原価計算基準（仮案）には，標準原価における販売費及び一般管理費が規定されている<sup>7</sup>。機能別原価を重視し，製造原価と同様に販売費及び一般管理費も原価管理の対象としていた。販売地域の変化により生じる利益獲得を視野に入れた，販売地域別の損益の可視化を狙っていたことがうかがえる。この思考は現代における活動基準原価計算を想起させる。ただ，原価計算基準ではこの部分の大半が削除された。

#### 5. まとめ

以上，原価計算基準（仮案）と原価計算基準の比較を行った。原価計算基準（仮案）には，効果的な原価管理のために，原価報告の記載，原価差額の算定と分析，物量管理の重要性，標準原価における販売費及び一般管理費が設けられていた。原価計算基準（仮案）は数年をかけ修正され，そこに示されていた経営管理のための啓蒙的性格の規定や一部の対象者（従業員，消費者）に関する規定が，原価計算基準ではすべて削除された。削除された原因は，戦後急速に発展した経営管理のための原価計算を，企業会計原則の一環としての原価計算基準にどの程度まで取り入れるかについて，容易に結論が得られなかったとされている（寺島，1983，pp.119-120）。また，会計基準は企業の慣行のなかから一般に公正妥当と認められるところを要約したものであり，具体的実施方法についてまで規定するものではない（太田・黒沢他，1963，p.55）。諸井（2009，pp.14-15）は，削除された事項について「通産省産業合理化審議会向きであっても，大蔵省企業会計審議会にはふさわしくない」と述べている。これは原価計算基準のいう原価計算が，管理会計としての原価の計算ではなく原価会計であることを示しているのである。

### 第3節 原価計算基準（仮案）および原価計算基準における標準原価計算

#### 1. 標準原価計算制度

原価計算基準（仮案）における標準原価計算制度は，「標準原価は，実際原価計算制度において，原価を管理するための原価標準として勘定組織の枠外において用いることもある

が、標準原価の計算を会計機構の内部にとりいれることもできる。標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れることによって、標準原価の計算と財務会計とが勘定組織的に結合した場合」の制度としている（原価計算基準（仮案）四一の二）。これに対して、原価計算基準では、標準原価計算制度は「製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度」であり、必要な計算段階において実際原価を計算し、標準との差異を分析して報告する計算体系（原価計算基準二）であるとしている。

このように、原価計算基準（仮案）と原価計算基準に大きな違いはみられない。しかし、原価計算基準では標準原価計算制度の対象を製品の標準原価と明確にしているのに対し、原価計算基準（仮案）では対象が明確ではない。一方、原価計算基準（仮案）では、標準原価計算が原価を管理するためのものであることを記載しているのに対し、原価計算基準では、必要な計算段階において実際原価を計算し、標準との差異を分析するとしているだけである。原価管理に関する明確な記載はない。

原価計算基準（仮案）および原価計算基準の双方とも、その第3章において標準原価の計算を規定している。いずれも、標準原価計算ではなく、標準原価の計算としている。標準原価の計算そのものが述べられるのみで、標準原価と実際原価の差異を分析するために不可欠な費目別、部門別の実際原価の計算は省かれている。これらの計算は、原価計算基準（仮案）および原価計算基準の両方とも、標準原価の計算の前の章である第2章「実際原価の計算」において規定している。ここでも、実際原価計算ではなく、実際原価の計算としている。製造原価の費目別計算と部門別計算は、実際原価計算制度のみでなく標準原価計算制度に対しても適用されるからである（太田他，1963，p.97，p.153）。

原価計算基準における標準原価計算制度は、実際原価を計算し、これと標準原価との差異を分析し、報告することであり、標準原価の資料を財務会計に提供するものである（黒木，1962，p.126）。しかし、これのみでなく、黒木は「製品原価の計算に必要な会計資料を財務会計から提供を受けるものであるから、この面においても製品原価の計算と財務会計とが有機的に結合していることはいうまでもない」と述べている（黒木，1962，p.126）。すなわち、実際原価計算制度に対する特質として、製品原価の計算が事後の財務会計と標準原価をもって有機的に結合しているのである。ここに、藤本（2012，p.27）が指摘する、自社の現場が生産する製品の単位原価をできるだけ包括的に把握するための手があり、すなわち、製品原価の計算が事後の財務会計と標準原価をもって有機的に結合する必要があるものと思われる。財務会計と標準原価が有機的に結びつくには、原則として、標準原価が修正されることなく、そのまま製造原価として認められなければならない（黒木，1962，p.126）。したがって、黒木は「期中において原価の標準としての理想標準原価を使用して期末には最初から実際原価で計算したような結果となるように差額調整をして財務会計に引き渡す組織は、この基準という制度としての原価計算としては、標準原価計算制度では

なく実際原価計算制度」と述べている（黒木，1962，pp.125-126）。第2章でみたように，東証第一部上場製造業860社の多くの原価計算は，期中において標準原価を利用し，期末に差額調整していることから，原価計算基準に照らし合わせると実際原価計算ということになる。製品原価は，期中には標準原価を用いられる，期末には実際原価へ修正して財務会計に役立つ情報となる。やはり，生産現場と経営層が認識する原価が一致しないのである。

## 2. 標準原価

原価計算基準（仮案）では，標準原価について「財貨の消費量を科学的研究に基づいて能率の尺度となるように予定し，且つ，予定価格又は固定的価格をもって計算した原価」をいう。能率の尺度としての標準は，「その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標」としていた。これに対して，原価計算基準第一章四によると，標準原価は「財貨の消費量を科学的，統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し，かつ，予定価格又は正常価格をもって計算した原価」をいう。この場合の能率の尺度としての標準とは，「その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標」としている。

用語の問題であるが，原価計算基準（仮案）では予定価格又は固定的価格としていたものが，原価計算基準では正常価格となっている。この変容の理由はわからない。しかし，どちらも予定価格をもって計算した原価を規定していることに変わりはない。理論的には標準原価と予定原価は異なるものであるが，当時の企業実情からみて，標準原価というもの，それが科学的，統計的調査に基づき算定されたものではなく予定原価（見積原価）の性質をもつことが多いこと，原価の標準として標準原価より劣るものの過去の実際原価より優れていること（太田・黒沢他，1963，p.155）から，予定原価を便宜上標準原価計算制度に入れて理解することになったのである（黒木，1962，p.127）。第2章でみたように，先行研究に示されたアンケート調査でも，予算原価<sup>8</sup>と標準原価を同一のものと捉えている企業が80%に近い状況であり，東証第一部上場製造業860社でも標準原価，基準原価，予定原価という類似の用語が用いられていた。単に用語を不明確なままに使用しているのかどうかは諮りかねるが，原価計算基準では予定原価を便宜上標準原価計算制度に入れて理解することになったことで，実務に影響を与えたと思われる。

原価計算基準（仮案）では，標準改訂の頻度に関して当座標準原価と基準標準原価との2種の類型に，達成されるべき水準に関して理想的標準原価，現実的標準原価および正常的標準原価の3種の類型を示している。一方，原価計算基準は制度として用いられることを前置きした上で，標準原価は現実的標準原価又は正常原価としている。前者は1年またはそれ以内の期間について予定される原価であるのに対し，後者はそれ以上に長い期間を予定している。

原価計算基準（仮案）における理想的標準原価は，原価計算係がTaylorの科学的管理法

にヒントを得て開発したものであり、そこにおける能率の尺度としての標準原価として考えられていた。それゆえ、能率の尺度として優れているとの見解もみられる(松本, 1961, pp.35-89)。しかし、原価の標準は技術的条件のほか経済条件も考慮され、また、標準との差異において管理可能差異と管理不能差異が混在し、さらに、達成不可能に近い標準では人々の納得を得ることは出来ず、日常原価管理は困難となる(太田・黒沢他, 1963, p.158)。このため、原価計算基準では、原価管理に役立つ原価の標準として、理想的標準原価は現実的標準原価よりも低く評価している。

### 3. 標準原価算定の目的

原価計算基準(仮案)では、標準原価算定の目的を「標準原価を算定する最も重要な目的は、原価管理を効果的ならしめること」(原価計算基準(仮案)四一(一))としている。また、原価管理のためには、「有効な原価標準としての標準原価を設定することが第一の要件」(原価計算基準(仮案)四一(一))としている。このほか、棚卸資産価額及び売上原価の算定の基礎(原価計算基準(仮案)四一(二))、予算特に見積財務諸表の作成の基礎(原価計算基準(仮案)四一(三))、経営計画の樹立に役立つこと(原価計算基準(仮案)四一(四))、記帳の迅速化(原価計算基準(仮案)四一(五))を目的にあげている。

これに対し、原価計算基準では、標準原価算定の目的として、(一)原価管理を効果的にするための原価の標準として標準原価を設定し、(二)標準原価は真実の原価として仕掛品、製品等のたな卸資産価額および売上原価の算定の基礎となり、(三)標準原価は予算とくに見積り財務諸表の作成に信頼しうる基礎を提供し、さらに、(四)標準原価は勘定組織の中に組み入れることによって記帳を簡略化し迅速化する(原価計算基準(四〇))ことが示されている。

さて、両者ともに設定と算定という用語を用いているが、注意深く使用していることに留意する必要がある。管理の標準、すなわち原価管理のための標準原価は、最初に作り定めることから設定<sup>9</sup>と表現される。設定された標準原価を用いて、棚卸資産価額および売上原価が算定<sup>10</sup>されるのである。原価管理目的のための設定は、「現場管理者(物量標準、工数標準は生産部門、金額標準は経理部門)の基礎資料の提供をもとに、上層経営管理者又はこれらをもって組織される特別委員会によって決定」される(黒木, 1962, p.87)。このとき、最も留意すべきことは、原価の標準の設定が適正であり、この原価の標準について現場管理者と作業員の理解を得ることである。原価計算基準において、棚卸資産価額および売上原価の算定の基礎となる標準原価の算定は、「原価要素の標準は、原則として物量標準と価格標準との両面を考慮して算定する」とし、「直接材料費、直接労務費等の直接費および製造間接費」のほか、「製品原価について算定する」と示されている(原価計算基準(四一))。設定と算定という用語の使いわけについて、原価管理のために作業標準として理想的標準原価を用い、棚卸資産価額および売上原価の算定のためには現実的標準原価又

は正常原価を用いるといったことは、標準原価差異を財務会計上適正に処理すれば問題はないことを示すものと思われる。第2章でみたように、標準原価計算は経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されているという調査結果を合わせ見ると、企業は経営管理目的において標準原価を設定し、製品等の原価を算定の基礎として標準原価を利用しているといえるだろう。

#### 4. 差異の分析・改訂

標準原価計算では、原価差異の分析と原価標準の改訂が重要となる。原価差異とは標準原価と実際発生額との間に生じる差額である（原価計算基準第四章（四四））<sup>11</sup>。

原価差異分析の目的は、原価差異をその発生の原因にしたがって財務会計上適正に処理して製品原価および損益を確定するとともに、その分析結果を経営管理者に提供し、原価の管理（予算統制、基本計画等も含む）に資する情報を提供することにある（原価計算基準第四章（四五））<sup>12</sup>。黒木は発生場所や発生責任者、発生原因別分析は、原価管理の領域に属するものであり、原価計算基準の対象外であると言及している（黒木、1962, p.318）。なお、原価計算基準（仮案）では「発生原因にさかのぼって分析する」として詳細に例示していたが、原価計算基準では削除された。

狭義の原価管理プロセスは、一般に、原価標準の設定、伝達、実績把握、標準原価差異の算定と分析、是正措置実施、という一連のプロセスで説明されるが、このような検証や分析は、次期の適正な原価標準の設定につながるとともに、生産現場の管理者や作業員の理解を得ることを目標とした標準原価の設定につながる。標準原価差異の算定と分析は、個人を動機づける手段にもなるのである。

#### 5. 原価会計と原価管理

企業活動において発生する原価の記録について、黒木は貨幣価値として捉えられるものに加えて物量単位でも記録されることに言及し、それが原価会計に属するものと原価管理に属するものとして、以下のように説明している（黒木、1962, pp.89-90）。

作業実施活動の結果である発生した原価の実施額を計算記録する作用で、実際発生額を構成する材料費、労務費、製造経費あるいは販売費および一般管理費等の貨幣価値的数値について行われるのみでなく、消費数量、作業時間等のように、貨幣価値的数値に関係しない物量的数値についても行われるのである。（中略）一般的にあって、財務会計上の会計処理に直接関係のある貨幣価値的数値およびこれが算定に直接必要な物量的数値に関する場合には、原価会計に属し、そうでない場合には、原価管理上の計算記録である。

さらに黒木は「財務会計上適当な会計処理を行うに必要な程度に製品別、部門別、費目別等に、この基準の第四章四六に規定するような数個の差異に分類集計する手続は、原価会計の計算領域に属し、作業責任者別の算定および純物量的な算定は、原価管理の計算領域に属する」（黒木，1962，p.91）としている。これらを整理すると、貨幣価値的数値と、原価の算定に直接必要な物量的数値は原価会計に属し、それ以外の記録は原価管理のために必要な記録ということになる。原価会計の計算領域と原価管理の計算領域の区別について、黒木は「実践上は余り重要なことではないものの、この基準が適用される原価会計の限界を明確にするためには必要である」（1962，p.90）という。たしかに、原価計算基準の適用範囲を明確にするために、原価会計と原価管理を区別することは必要であろう。会計が扱う原価管理とは何であり、その限界を理論的に考える上でも、両者の区別は非常に重要である。

## 6. まとめ

以上の検討から、原価計算基準は原価会計にほかならず、原価計算基準における標準原価はなんら修正を要することなく、そのまま製造原価として認められるような標準原価を算定することを意図していることを確認した。それは、真実の原価としての製品等原価を基礎におき、「価格設定のためには、・・・標準原価（standard cost）は、それが現在原価または未来原価（future cost）の指針となる限りにおいてのみ意義をもつ」（青木訳，1959，p.10）のである。原価の標準の設定が適正でなければならない。そのためには、絶えず実績との比較が重要となる。その実績は単なる実績ではなく、将来の基礎となるべきものとしての実績計算こそが重要な意味をもつ（三代澤，2008）。それは、企業経営における新たな計画設定のはじまりを意味する。

標準原価は、作業原価の発生を刺戟し、規制する経営管理者の被管理者に対する管理的活動において、内部取引である原価に関する細分取引を統括する諸勘定に記録され、その有機的結合によって相互の正確性、信ぴょう性が確保される。そうでなければ、財政状態や経営成績を正しく把握することができず、企業の活動を財務諸表に正しく表示することもできなくなる。それゆえ、原価会計と原価管理は併存すべきと考えられる。このとき、原価会計の計算領域と原価管理の計算領域の計算記録の区別は非常に重要な点である。ここに、過去から今日に至るまでの重要な課題である現場の物量計算と経営層の金額計算が係合を阻害する要因が垣間見られる。しかしながら、この手がかりにもつながる原価計算基準（仮案）に記載されていた効果的な原価管理のための原価差額の算定と分析、原価報告等の詳細な記載、物量管理の重要性の規定は、原価計算基準においてすべて削除された。この点からも、原価計算基準の改訂ないし改正を考えていく必要があると思われる。

## 第4節 原価計算基準改訂ないし改正論議

原価計算基準が制定されて以降、すでに半世紀が経過している。企業内外の状況の変化を反映して、原価情報に対する産業界の要求に十分に答えることができないものもあり、学界や実務界からは原価計算基準に対する再検討が要望され、これまで幾度となく改訂ないし改正論議が行われている。1976（昭和51）年には、日本原価計算研究学会より大蔵省証券局長宛に原価計算基準の再検討の措置を講じるための要望書も提出されている<sup>13</sup>が、一向に改訂ないし改正の方向は見えてこない。

先述したように、改訂ないし改正論議において「現行『原価計算基準』の管理会計的性格を強化することがもっとも現実的である」（寺島，1983，p.127）との主張がみられることから、本節では、この点にも注視しながらこれまでの原価計算基準の改訂ないし改正論議を考察する。

### 1. 改訂ないし改正論議の契機

最初に、これまでに行われた原価計算基準の改訂ないし改正論議をふり返っていき。表3-2には、これまで行われた原価計算研究学会および日本会計研究学会において、統一論題に原価計算基準が掲げられた年度とその趣旨（概要）が、表3-3にはわが国の主要専門雑誌である『会計』（森山書店）、『産業経理』（産業経理協会）、『企業会計』（中央経済社）の各雑誌に特集が組まれた年度とその概要が示されている。

表3-2 学会の統一論題に原価計算基準が掲げられた年度とその論題

学会	大会	年度	開催校	論題
日本原価計算研究学会	第4回全国大会	昭和53（1976）年	神戸大学	「原価計算基準の再検討」
日本会計研究学会	第41回大会	昭和57（1982）年	日本大学	「原価計算基準への提言」
日本会計研究学会	第47回大会	昭和63（1988）年	慶応義塾大学	原価計算基準の原点とその原則の展望
日本原価計算研究学会	第22回全国大会	平成8（1996）年	大阪府立大学	パネルディスカッション「原価計算基準の再検討」
日本原価計算研究学会	第29回全国大会	平成15（2003）年	日本大学商学部	統一論題「経営環境の変化と『原価計算基準』」
日本会計研究学会	第70回大会	平成23（2011）年	久留米大学	「原価計算基準から原価・収益計算基準へ」
日本原価計算研究学会	第41回全国大会	平成27（2015）年	日本大学商学部	「原価計算基準」の今後めざすべき方向性

（筆者作成）

表3-3 専門雑誌に原価計算基準改訂特集が組まれた年度とその内容

雑誌	巻号 及び 年度	論題	内容
企業会計	第18巻第1号～3号，1966年	原価計算基準の検討（座談会） -1, 2, 3-	『原価計算基準』の全面的研究
企業会計	第29巻 第2号，1977年2月	原価計算基準の性格と構成（特集）	企業会計原則の改訂にともなう『基準』の位置づけ
産業経理	第37巻 第4号，1977年4月	原価計算基準の改正について（特集）	企業会計原則の改訂にともなう
会計	第122巻第5号，1982年11月	原価計算基準への提言（特集）	昭和57年大会統一論題を受けて
会計	第135巻第1号，1989年1月	原価計算基準の原点とその原則の展望	昭和63年日本会計研究学会第47回記録
会計	第181巻第2号，2012年2月	原価計算基準から原価・収益計算基準へ	平成23年日本会計研究学会第70回記録

（筆者作成）

1974年には企業会計原則が改正され、1980年には企業経営協会から「経営原価計算実施要領」が発表された。近年ではIFRSの導入や商法、会社法、税法の改正が原価計算基



準の改訂ないし改正論議を促す契機となっていると考えられる。それゆえ、これら改訂ないし改正契機となる企業会計原則等との関係、さらに原価計算基準の存在意義自体を問う必要がある。そこで、原価計算基準の位置づけについて、他の原則等との関係から考察する。

## 2. 原価計算基準の位置づけ

### 2. 1. 昭和 49 (1974) 年に行われた企業会計原則の改正

1974 (昭和 49) 年 8 月、企業会計原則が改正された。従前の旧原則注解 4 「原価差額の処理について」では、原価計算基準はカギカッコつき (「原価計算基準」) で表現されていたが、同原則改正後の注解 8 には、「製品等の製造原価は、適正な原価計算基準に従って算定しなければならない」となった。原価計算基準の前後のカッコがなくなり、適正な原価計算基準という表現に改められた。改正前は明らかに 1962 (昭和 37) 年設定の原価計算基準を意味していると思われるが、企業会計原則改正後の原価計算基準について、番場は「昭和 49 年 8 月の企業会計原則の改正は、それ以前の商法改正にともなうものであり、その際、『原価計算基準』が商法に調和するものであるか、商法のセンス、つまり商法の会計規定の背後にあるセンスと調和するものであるかという点から、原価計算基準全体にわたり検討しなければならなくなる。そこまで今回やっていると企業会計原則の修正が遅れるので原価計算基準の改正は後日に譲った。したがって『修正案の注解 8 における適正な原価計算基準というのは、昭和 37 年発表の具体的な原価計算基準はむしろ含まないという了解であると考えてよい」(番場, 1970, pp.69-70) と述べ、改正後の企業会計原則は原価計算基準から少し距離を置いた立場を取ったことを示している。

### 2. 2. 1980 年に企業経営協会から発表された経営原価計算実施要領

1980 (昭和 55) 年 5 月、財団法人企業経営協会は、民間の原価計算担当者が自発的に作成した経営原価計算実施要領を発表した。これは同協会の経営原価計算実施要領作成委員会により公表された経営原価計算要領 (中間報告) が契機となっている。同要領は、原価計算基準は管理会計に役立つ部分が弱いため、1966 (昭和 41) 年通産省産業構造審議会から答申されたコスト・マネージメント—原価引下げの新理念とその方法を踏襲しつつ、広義の意思決定に役立つ経営原価計算の実施要領をまとめたものである<sup>14</sup>。

宮本は、同要領に対して慎重に議論すべき点が少なくないと思われると前置きした上で、「経営内部目的のための経営原価計算のあり方を模索し、現行『原価計算基準』とは異なった観点から経営原価計算のルールを設定しようと試みていることは、高く評価されなければならない」(宮本, 1981, p.28) との評価を与えている。一方、岡本は、「この種の基準が、日本の原価計算実践におよぼす普及効果については疑問視せざるをえない」(岡本, 1981, p.18) という。その理由として、第 1 に、管理会計情報が強制される会計情報では

ない点をあげている。つまり管理会計意識の高いすすんだ企業にとって同要領は必要でなく、一方、管理会計意識の低い遅れた企業は同要領に見向きもしないというのである。第2に、現実の原価計算実践は管理会計と財務会計を切り離して行うことは少なく、二本立てで計算することは不経済な場合が多いため、両者を方法として切り離して行うよりも、日々あるいは月々の計算は管理会計による計算を行い、会計年度末に管理会計の計算結果を外部報告用に手直しする方が企業にとって経済的であるとしている。

これらの見解を根拠に、寺島（1983, p.127）は、『原価計算基準』改訂は現行『原価計算基準』の管理会計的性格を強化することがもっとも現実的であると思われるし、また多くの論者の主張するところである」という。

実務に目をむけると、1985年2月～6月におこなわれた日本大学会計学研究所・原価計算研究会による「経営原価計算に関する調査」の結果によれば、回答企業306社のうち289社（94.4%）が経営原価計算実施要領を利用していないと回答している<sup>15</sup>。岡本（1981）による第1の見解を如実に現わした結果といえよう。さらに、第2章でみた東証第一部上場製造業における製造原価明細書の原価差額の処理からみて、企業では岡本（1981）の第2の見解による方法がとられているのだろう。このような現況から、岡本の第2の見解を原価計算基準にあてはめれば、財務会計目的と管理会計目的とを有機的に結合を目指した現行の原価計算基準の方が、むしろ望ましいとも考えられる。

### 2. 3. IFRSの導入

直近における原価計算基準の改訂ないし改正論議は、国際財務報告基準（IFRS）の導入が契機となっている。日本公認会計士協会は、2013年10月、IFRSの適用に伴い、製造費用項目（退職給付（再測定項目のノンリサイクルリング処理）、減価償却費（減損損失を含む）、大規模修繕費用、研究開発費、借入コストの原価算入、資産除去債務に係る利息費用など）について、「適正な原価計算基準」の制定が監査上の問題点として浮上していることを明らかにした<sup>16</sup>。また、櫻井（2012, pp.288-289）は、IFRSとの関係について、標準原価計算にかかわって、今後、学会や論壇などで論点となる点として、①標準原価計算こそが真実の原価といえるか、②「原価計算基準」でいう現実的標準原価は正常（normal）標準の範疇に入るか、③標準の改訂頻度は年1回でも許容されるか、④現在のように正常な原価差異であれば売上原価として処理できるか、という4点をあげている<sup>17</sup>。

櫻井の指摘する論点は、標準原価計算や管理はどのように位置づけられ、捉えられているのであろうかという課題に合致する。しかし、IFRSについては、2010年3月、企業財務委員会でトヨタ自動車㈱から「IFRSが企業、特に製造業の視点において成長に資するものであるのか議論が必要。IFRSはコストを把握した上での販売価格の反映や原価改善を行うという目的に適していない」との意見がだされ<sup>18</sup>、2011年6月、自見内閣府特命担当大臣によるIFRSの適用延期表明へとつながった。2016年6月に出された「日本再興戦略 2016—第4次産業革命に向けて—」においても、引き続き「IFRSの任意適用企業の更

なる拡大促進」<sup>19</sup>が掲げられた。2017年2月3日時点でIFRS任意適用会社（適用予定会社を含む）は135社である<sup>20</sup>。原価計算基準の改訂ないし改正は、まだ先の話となろう。

### 3. 改訂ないし改正すべき問題点

これまで企業会計原則等の改正が原価計算基準の改訂ないし改正論議を促す契機となり、幾度となく改訂ないし改正論議が行われてきた。2014年に発足した「『原価計算基準』を考える会」の提案書<sup>21</sup>においても、原価計算基準が制定された当時とは異なりサービス業の重要性が増加していること、製造環境が変化していること、ITの進展など製造業の環境が変化していることを指摘している。しかし、具体的に改訂すべき問題点についての検討は見あたらない。

2011～2012年にかけて日本大学が行った調査（第2章参照）によれば、回答企業166社のうち92社（55.4%）の企業が原価計算基準の改訂ないし改正は必要ないとの見解を示している<sup>22</sup>。高橋（2012, p.31）は、原価計算基準と原価計算実践との乖離がどのような点に生じており、いかなる解決策が必要なのかについて、共有される実証的研究の蓄積が不足している点を改正の方向が見えてこない原因の1つと指摘している。会計理論と実務・実務界との乖離を指摘するものの、どのような乖離があるかについては明らかにしていない。

近年では標準原価計算に対する管理の側面に対して批判的な意見がみられるが、現在でも多くの企業が標準原価計算を採用している。その主たる利用目的が原価統制や原価低減であることに変わりがなく、これら経営管理目的のほか、製品原価算定目的にも比較的よく利用されている。期中（生産現場や日常業務）においては標準原価もしくは予定原価で管理し、最終結果として期末に実際原価に修正して製造原価明細書に提示することが、生産現場の計算（原価に対する意識）と経営層の計算（結果）の乖離を生む。この解消には、原価会計のみならず会計が扱う原価管理の意義と限界を考える必要があり、原価会計の計算領域と原価管理の計算領域の計算記録の区別が重要である。この角度からの原価計算基準の改訂ないし改正の論議がなされる必要があることを、本論文では指摘する。

## 第5節 小括

本章では、標準原価計算を中心として、原価計算基準（仮案）の規定と原価計算基準のそれを比較することにより、原価計算基準が示す標準原価計算とはどのようなものであり、標準原価計算、管理はどのように位置づけられているかを考察した。

原価計算基準は原価会計にほかならないことから、原価計算基準における標準原価はそれが修正を要することなく、そのまま製造原価として認められるような標準原価を算定することを意図している。標準原価を設定し、作業原価の発生を刺戟し規制する経営管理者

の被管理者に対する管理的活動において、内部取引である原価に関する細分取引を統括する諸勘定に記録し、その有機的結合によって相互の正確性や信ぴょう性が確保されることになる。それによって財政状態、経営成績が正しく把握され、原価情報が財務諸表に正しく表示される。よって、原価会計と原価管理は併存すべきものであることを確認した。

ただし、第2章でのアンケート調査結果が示すように、標準原価計算は経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されているが、標準原価計算を採用している企業の大半が期末に原価差額を調整し実際原価を計算している。ここに、原価計算基準のいう算定の困難さの一端が垣間見られる。ゆえに、原価計算基準（仮案）において、経営管理のため啓蒙的性格の規定が詳細に記載されていたのだろう。しかし、原価計算基準（仮案）に記載されていた効果的な原価管理のための原価差額の算定と分析、原価報告等の詳細な記載、物量管理の重要性の規定は、原価計算基準においてはすべて削除された。ここに、原価計算基準に効果的な原価管理のための原価差額の算定と分析、原価報告等の詳細な記載、物量管理の重要性の規定が盛り込まれなかったことが、会計研究・理論と実務との間、また企業内部において生産現場と経営層との間に乖離を生み出した1つの要因があると考えられる。

原価計算基準は原価会計であるがゆえ、原価計算基準の適用範囲や限界を明確にするためには、原価会計の計算領域と原価管理の計算領域の計算記録の区別が重要となる。ここに、過去から今日に至るまでの重要な課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合へ向かう手がかりがある。

中西（1957）は、原価計算基準（仮案）の公表当時、原価計算のみならず、会計原則等の制度に対し、「技術関係的に原価計算の純粋な在り方ということを見ると、いろいろの原価計算が出て来る。それらのものが1つの制度というものになるためには社会的な秩序というものに形成して行く、そういうふうなことを制度化させるためのコンモンローといってよい」（座長山下勝治（1957）「円卓討論—原価計算基準仮案をめぐって」『会計』第72巻第4号、p.77）<sup>23</sup>という見解を示している。

わが国の原価計算は、実際の製品原価を確定し、これによって株主等のために決算財務諸表を作成するに役立つとともに、政府の統制価格形成に必要な資料を提供することを主たる任務として成立し発展してきた（原価計算基準（仮案）前文）。原価計算基準（仮案）や原価計算基準の制定から半世紀以上が経過し、産業構造も急速に発展を遂げている。中西には原価計算基準（仮案）が原価計算基準へと変容していったように、制度は変わっていくしは変えていくべきものとの思いがあったにちがいない。

現実の原価計算実践は管理会計と財務会計を切り離して行うことは少なく、経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されている（第2章）。また、期中（生産現場や日常業務）は標準原価もしくは予定原価で管理し、期末時点で修正され、最終結果は実際原価として表示される。これらの調査結果からみると、企業は管理上において財

務会計と管理会計の有機的な結合を目指した現行の原価計算基準の方が望ましいと考えられる。より深い検討を要するが、財務会計の管理会計との有機的結合は、本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合と置き換えることができるだろう。

- <sup>1</sup> これまで原価計算基準（仮案）はマル秘扱いであったこともあり、検討されることが少なかったのであるが、2015年、原価計算基準（仮案）の原本全文が『LEC 会計大学院紀要』第12号に掲載された。
- <sup>2</sup> 黒木は原価計算基準の原案作成、委員会審議に参加したのみならず関係諸団体の意見聴取を行い、整理報告し、また商法・税法等の関係について各担当部局との調整に当たった人物でもある。第2章でもみたように、原価計算基準と同様に、法、とくに税法の影響は少なくないことから、同氏の記述は大いに参考になると思われる。
- <sup>3</sup> 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、p.35。
- <sup>4</sup> 円卓討論（座長山下、1957a）での中西の発言である。
- <sup>5</sup> 円卓討論での中西の見解（座長山下、1957a、pp.68-69）。  
なお、安本『準則』（1949年7月9日企業会計原則並びに財務諸表準則が経済安定本部から公表）では、『製造原価報告書』としてすべての製造工業について、一定の様式で損益計算書に添附すべきことを定めていた。しかし、「原価計算は企業によって種々異った方法が採られており、これを一定の様式の報告書で統一規制することは適切な方法ではないので、この規則は、右の場合に限って任意の様式で明細書を提出する程度に止めた。」と、規則は会社の採用している原価計算方法に基いて作成した製造原価明細書を損益計算書に添附することとした（60条）。同規定は、売上原価を一科目で表示し第59条による小科目に分割表示を行わないことを認めるとの特例規定によるものである。これに対し、芝浦製作所専務取締役の西野（1951）は、「ただ売上原価に関する科目の表示方法としては、原則として期末棚卸法に基く売上原価の算出を基礎とした表示方法を定めているが、多数の工場を有する製造工場や個別原価計算法を採用している企業には相当事務的に困難があるであろう。そこで例外規定を設けた事は(60条)実際的であるといえる。」と評価をしている。この発言は、当時においては、個別原価計算が多く、棚卸による評価のほうがむしろ例外であったことを示している。ここから、総括的に示すほうが意味があるという見方について検討を要するが、これについては別稿としたい（西野、1951、pp.44-48。）。
- <sup>6</sup> 企業会計原則とは、企業が準拠すべき会計の原則である。企業会計とは、企業（主として営利企業）に適用される会計であり、一般に管理会計と財務会計とに区分される。企業会計の原則であれば、管理会計と財務会計とも包括したものとなる。諸井（1976、pp.162-163）も企業会計原則を財務会計のみでなく管理会計をも含むところの企業会計の原則と誤解していたとの見解を示している。
- <sup>7</sup> 原価計算基準（仮案）第2章第5節 四〇 販売費及び一般管理費の販売品種別、販売地域別等の計算、第3章 四三 標準原価の算定（五）販売費及び一般管理費の標準
- <sup>8</sup> 第2章注4を参照されたい。
- <sup>9</sup> 国語辞典によれば、設定とは、物事を作り定めることとある（『広辞苑』岩波書店）。
- <sup>10</sup> 国語辞典によれば、算定とは、計算して結果を（数値ではっきりと）確定することとある（『広辞苑』岩波書店）。
- <sup>11</sup> 原価計算基準第四章四四「原価差異の算定および分析」。原価計算基準においては原価差異と記されており、原価差額でないことは前述したとおりである。
- <sup>12</sup> 原価計算基準第四章四五では、実際原価計算制度において生ずる主要な原価差異の算定方法を示し、同四六では、標準原価計算制度において生ずる主要な原価差異につき、算定分析すると分析にまで踏み込んでいる。
- <sup>13</sup> 日本原価計算研究会（1977）『原価計算』第199号、pp.6-7。
- <sup>14</sup> 中間報告書は、次の13章からなっている。第一章 マネジメントのための原価計算、第二章 経営原価計算の目的、第三章 経営原価計算のシステムの経営、第四章 原価計画、第五章 原価統制、第六章 原価報告、第七章 責任会計、第八章 原価管理と生産管理、第九章 マネジメント・サイエンス、第十章 標準原価計算、第十一章 特殊原価調査、第十二章 直接原価計算、第十三章 原価情報。
- <sup>15</sup> 日本大学会計学研究所・原価計算研究会（1988）「経営原価計算に関する調査」『会計学研究』第3巻。1985年2月～6月、対象会社：東証第一部上場の製造業ならびに非製造業の一部の計725社、回収率43%（312社）による調査結果が公表されている。
- <sup>16</sup> 日本公認会計士協会（2013年10月11日）「アンケート調査結果報告：国際財務報告基準の適用における実務上の対応（製造費用関係）に関する調査」『会計制度委員会研究資料第5号』なお、同資料では、IFRSsと表記している。

- 
- 17 櫻井通晴(2012)『管理会計(第5版)』同文館出版, pp.288-289。ちなみに(2015)『管理会計第6版』は pp.300-302に記載。
- 18 2011年5月25日金融庁長官宛「我が国のIFRS対応に関する要望書」
- 19 日本再生経済本部 2016年6月2日公表「日本再興戦略2016—第4次産業革命に向けて—」 p.150。
- 20 金融庁公表「国際会計基準をめぐる最近の状況」平成29年2月14日(火)資料。
- 21 2014年4月に発足した私的研究会(メンバー:諸井勝之助, 尾畑裕, 清水孝, 本間正人, 林總, 篠宮雅明, 山本宣明, 高橋史安)から, 2017年9月11日に日本原価計算研究学会第41回全国大会統一論題会場で配布された中間報告書を利用した。
- 22 日本大学商学部商学研究所・会計学研究所・情報科学研究所(2014)「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究2011-2012」『商学研究』(日本大学)第30号。また, 高橋(2014, pp.116-117)によれば, 1985年, 2002年, 2012年の3度にわたって原価計算基準の改正について実務家の意見を調査したところ, 1985年と2002年はいずれも原価計算基準を改正すべきとしているが, 2012年の調査ではそれが逆転し, 製造業もサービス業のいずれの実務家も原価計算基準は改正する必要がないと回答している。
- 23 円卓討論での中西(座長山下, 1957a, p.77)である。

## 第4章 標準原価計算の生成とその後

### 第1節 はじめに

標準原価計算は、20世紀の初めに米国において誕生し、発展してきた。そこで、本章では、標準原価計算の生成発展過程を概観する。特に、Emersonを中心とした技術士らによる標準原価による原価管理機能と、会計士らによる価格計算・損益型標準原価計算機能を中心に、標準原価を定め、それに基づく管理によって生産現場の改善効果の見える化とともに、複式簿記との結合による財務会計と連携を図った様相を考察する。

その後、標準原価計算研究がレレバンス・ロストに至るまでと、レレバンス・ロスト以後の研究の動向を概観する。米国の研究の中心は原価管理から利益管理へと移行したことから標準原価計算はレレバンス・ロストに至り、もはや議論にのぼることもほとんどない。これらがわが国に影響を与え、本論文の課題である係合の必要性の追求を取り残してしまった要因と考え、これらの様相を探究していく。

本章の構成は、次のとおりである。次節では、標準原価計算の誕生から現在のような方法へと至るまでの様相を概観する。第3節では、その後、標準原価計算研究がどのようになされていったか、いわゆるレレバンス・ロストに至るまでの契機を概観する。第4節では、レレバンス・ロスト以後の研究を概観する。以上により、本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合は、エンジニアと会計担当者の相克、すなわち、技術士らと会計士らの主張する標準原価の差異が現在も根深く残されたままとなっていることを言及する。

### 第2節 標準原価計算の生成から複式簿記との結合へ

#### 1. 標準原価計算の生成

標準原価は1910年前後の米国において誕生したといわれている。それは、労働者たちの組織的な怠業を契機としている。Taylorら科学的管理法を推進するエンジニアは、作業工程を標準化、計画化し、作業時間や材料を如何に効率よく利用するか、それらの浪費を最小限にするための情報開発に着手した。Taylorは、労働者1日に対する標準的な作業量を確定し、これを管理の基礎として課業管理を確立した。課業を達成した労働者には従来より高額の賃金を与えつつ直接労務費を引下げるといっような高賃金・低労務費を可能とした<sup>1)</sup>。

いうまでもなく、現場での能率が原価数値であらわされ、現場の能率管理と費用管理が直接的に結合されることは、企業経営において重要な意味をもつ。しかしながら、Taylorの課業管理は、主として時間を中心に行われ、技術的・物量的な側面は補助的にとどまり、

費用の引下げとは直接的に結びついていなかった。その後、標準原価の活用方法は、技術士や会計士らにより発展していくが、この発展において大きな影響を与えた人物が、Emerson であり、Church であり、Harrison である。

実務上で普及している実際原価<sup>2</sup>は、原価に影響を及ぼすさまざまな要素の、そのときどきにおける偶然的変化を反映した総合的所産であり、その変動がそのまま作業能率の変動を示さない。このことは原価管理、価格計算、損益計算のいずれにおいても欠陥となる<sup>3</sup>。これらの欠陥を克服するため、Taylor を始祖とする科学的管理法（課業管理）を信奉する技術士たちにより、自然科学的方法によって設定された物量標準（製品製造に必要な原価財の標準消費量）が、会計士たちが古くから使用してきた見積原価計算方式の中に組み入れられ、標準原価計算として原価計算の一形態として発展した<sup>4</sup>。

## 2. 技術士らによる標準原価計算—標準原価による原価管理

標準原価計算の必要性を認識した技術士らは、標準を設定するだけでは能率向上の事実が明らかとならないことから、標準と実際との比較を行った。ここでいう標準は動作研究や時間研究などの自然科学的方法によって測定され、不能率を除去した物量標準に基礎をおくものである。このため、厳格度の高い理想標準原価が用いられた。標準と実際との比較において、たとえば Taylor (1911) においても、計画部の中に時間および原価係が存在し、短期（1ヶ月）について帳簿を締切り、前期の各製品毎のコストおよび費用を比較コスト表に記入し分析することが提唱されている。しかし、会計との結合までは考えられておらず<sup>5</sup>、差異分析については残されたままであった。

技術士の Emerson は、標準にしる記録にしる会計に組み入れることなしに管理することが實際上不可能であることを悟り、標準と記録、会計が一体化されると、三者ともに大いに利益になる (Emerson, 1911, p.82) <sup>6</sup>との見解を示して、他の技術士とは異なり会計との結合を主張している。

Emerson は、能率について物量的（物理的）・工学的能率、経営能率、社会的・人間的能率の3つの概念を示している<sup>7</sup>。このうち、物量的（物理的）・工学的能率にあたる原価管理用の標準原価については、標準はたえず実際より前にあって達成しがたいものと説明した。ここから、達成不可能な理想標準原価を考えていたと思われる。一方、1904年から開始された原価引下げ計画の実施状況を見ると、予定単位浪費額の引下げにつれて標準原価も低く改訂されていることから、Emerson の標準原価は理想標準原価ではなく、達成可能標準原価とも考えられる<sup>8</sup>。これらから、Emerson による標準原価の概念は不明確である<sup>9</sup>と指摘され、彼の標準原価に対する概念は明らかとなっていない。

能率と原価との相関関係について、Emerson は高能率でも原価が上昇する場合もあれば、原価低減がなされた時でも低能率の場合もあるとの疑義を唱えている<sup>10</sup>。原価比較についても、原価は多数の変数に依存しているのに対して、能率は温度計のように絶対的な指数



であり、ゆえに、能率は原価に変換可能であるが、その逆はほとんど不可能である<sup>11</sup>として、その非科学性を主張している。

原価の確定には、作業が完了した後に原価を確定する方法と作業が始まる前に確定する方法の2つの方法があるという。前者は、当時多くの製造企業で用いられていた方法である。これに対し後者は、当時大企業で用いられつつあった新しい方式である。原価は作業が始まる前に確定し、また最後に表にまとめられる原価が個々の仕事別または統計的に(1)標準原価 (standard expense) と(2)避けられる損失 (avoidable loss) に分けられ、真実の原価を示す<sup>12</sup>。これらの原価の分析過程において、標準原価はたえず新たなレベルにおいて標準化し直され、それを超える浪費は排除されていく<sup>13</sup>。すなわち、標準原価計算の特徴である、標準原価の事前計算と標準原価と非能率による原価の分離把握を示している。

しかし、Emerson は標準原価そのものを真実の原価と考えていたのではない。原価管理用の達成目標を標準と考え、これに予定浪費額を加えた予定総原価を真実の原価と考えた。予定総原価は期待実際標準原価ないし現実的標準原価であり、製品原価計算用の標準原価である。以上から、2種類の標準原価を区別して使用していたと思われる。

Emerson は、予定原価と実際原価および両者の調整を実例で示している<sup>14</sup>。予定総原価と実際原価との差額について、借方差額は能率の見地からすれば受取勘定 (Accounts Receivable) ないし未成仕事に対する前渡金勘定 (Advances on Work not yet Performed)、あるいは他の適当な名称の勘定に転記するのがよいとしている (Emerson, 1911, p.164)<sup>15</sup>。他方、貸方差額は支払勘定 (Accounts Payable) ないし完成品に対する未払金勘定 (Due for Work Already Done) としている (Emerson, 1911, p.165)<sup>16</sup>。これらの主張は、請負制のもと、責任の明確化をはかる会計処理を示すものと思われる。

Emerson はまた、ライン・スタッフ組織の最初の提唱者としても知られている。諸々の技術的専門家スタッフを集め、相互に関係づけ、その知識をライン組織の活動に役立たせようとした<sup>17</sup>。先述したように、Emerson は現場での能率と会計との結合を主張しており、ライン・スタッフ組織は、会計部門と結びつくこととなる。これら会計部門と技術的専門家がまとめたスタッフ組織をなし、ライン組織を能率的に活動させようとしたのである。

以上からみて、Emerson は、標準原価は専ら現場における能率の改善、標準達成の指標と考えている。標準原価の意義は、現場の能率化を技術的合理性のみならず、経済的合理性から見ることにある。技術士を中心とした工場現場の能率改善を主眼とするものの、除去すべき非能率の程度と標準原価を示すことによって技術士を援助する役割を会計が担う。すなわち、原価計算の精緻化より能率向上を志向しており、標準原価は原価差異分析による原価管理を追求する会計的技法ではなく、能率向上による節約額算定の技法と考えていたと思われる。このことは、Emerson は能率原価を標準原価の別称であるとし<sup>18</sup>、原価分析を通じて不能率の諸要因を除去し、標準原価を常に新しいレベルに改訂することによって、標準原価が能率測定 of 指標としての地位を確保されたとした<sup>19</sup>ことにもあらわれてい

る。

Emerson は標準原価差額を算出するが、その分析は行わなかった。標準原価差額の分析を試みたのは Knoepfel である<sup>20</sup>が、それは会計機構外、複式簿記機構外での分析にとどまっている。

### 3. 会計士らによる標準原価計算—価格計算・損益型標準原価計算

Emerson をはじめとした技術士とは別に、会計や原価計算の専門家からも真実の原価を追求し、伝統的原価計算の価格計算・損益計算における欠陥に対して疑義を持っていた。その1人が Church である。彼の中心的課題は、人間労働が機械に置き換えられたことによる間接費の増加である。そこで Church は、製品への適正な間接費配賦法を検討した<sup>21</sup>。

間接費の中には、生産設備を利用しないことによるムダである不働費が存在する。Church は、それを補充率によって追加配賦する方法を説いている。しかし、これらの不働費は、不働費の製品原価性を否認し、歴史的な原価中に含まれる真実の原価ないし標準原価とそうでない原価を区分しなければならず (Whitmore, 1908)<sup>22</sup>、製品に配賦するものではないという多くの批判がなされた。それらの中心的課題は価格計算に適切な製品原価を与えることにあった。それゆえ、正常な経営活動のもとにおける事前正常(平均)原価が検討され、価格計算・損益計算型の標準原価計算へと発展していく。このときにおける標準原価は、過去の実績を平均した、不能率を数期間にならした厳格度の低いものであった。

それは、前項でみた技術士らによる原価管理用の標準原価とも差異がみられる。これらの差異は、標準の設定方法、標準の厳格度、原価の分類方法、製造間接費標準の点に現われている。しかし、当時、技術士も会計士も各々の主張する標準原価に差異があることに気づいていなかった。

### 4. 標準原価差異分析論および標準原価計算と複式簿記との結合

1920年代に入ると、製造間接費の管理は Jordan & Harris, Lawrence, Harrison に代表される標準原価差異分析論へと展開していく。Jordan & Harris は、直接材料費差異を材料価格差異と数量差異に、直接労務費差異を賃率差異と時間差異に、製造間接費差異を変動予算による予算差異と操業度差異に分解した<sup>23</sup>。現在における標準原価差異分析の原型が出来上がったといえる。その後、Lawrence は標準原価差額の発生原因を突き止め、責任を明確にする重要性を指摘した<sup>24</sup>。また Harrison は、これまで以上の詳細な差異分析を行い、公式という形でそれを明確に示した<sup>25</sup>。

1930年代に入ると、会計機構外、複式簿記機構外で行われていた標準原価が標準原価計算制度として制度化され、パーシャルプランやシングルプランとして知られる勘定記入と同様のものが Dohr, Inghram, Love, Gillespie らによって検討・開発されて、複式簿記と

結びついて財務諸表と連携していった。Gillespie<sup>26</sup>は現在における分類法の基礎を作成した。標準原価計算は、以上のような経緯をたどって複式簿記と結びつく。これは、エンジニアないし生産現場、会計担当者ないし経営層との間の連携ともいえよう。このように標準原価計算は、計算技術的には1930年代の終わりにほぼ完成した。

## 5. 原価管理目的と期間損益計算目的との結合

標準原価計算には、主としてエンジニアないし生産現場が注視する原価を管理する目的と、会計士が注視する期間損益計算のための棚卸資産評価という2つの計算目的が存在する<sup>27</sup>。Henriciは、これら2つの主要な目的から生じる計算手続上の差異を明確にし、作業別標準原価計算において統合した<sup>28</sup>。Henriciは、工場の原価管理には現場管理者別に原価の発生点で製造原価が把握されなければならない、このために設けられるのがコスト・センターであるとする。彼はコスト・センターを工場管理のもっとも低いレベルにおける管理努力単位であって、他のセンターから材料および用役を買入センター内部で費用を発生させながら、材料および用役を他のセンターへ売却する単位と定義している。コスト・センターは1つ以上の作業に区分される。作業とは工場における製造活動を細分割する際の最少単位であって、他の製造活動とは異なる一定単位の産出量とコストを持つものと定義している。ここから、コスト・センターは原価管理の視点から設定されるのに対し、作業区分は棚卸資産評価のための正確な製品原価の算出という観点から設定される。したがって、それぞれの原価標準を設定することとなる。

具体的には、変動費については作業別標準変動費原価表を、固定費および準固定費についてはコスト・センター別固定および準固定製造間接費変動予算表を作成し、これらの原価標準にもとづき、製品原価計算のために製品標準原価カードを作成する。一方、原価管理のためには標準・実績比較表を作成する。

これまで見てきたように、標準情報は、エンジニアないし生産現場と経営層において異なる目的で利用される。それゆえ、標準情報や標準原価概念にはさまざまな工夫がなされている。たとえばHayは、価格水準、能率水準、操業水準という3要素について異なる標準を考え、それらの組み合わせから異なるタイプの標準原価概念がつけられるとしている<sup>29</sup>。Matzは、紡績、ゴム、化学薬品などの業界で必要とされる原料配合差異と歩留差異および記帳方法を明らかにしている<sup>30</sup>。

標準原価計算の基礎は1930年代の終わりまでにほぼ完成し、1940年代以降はその目的が原価管理から利益管理へと移って、損益分岐点分析、予算管理、直接原価計算といった手法が注視されるようになった。その後、米国における研究の中心は、次節で概観する活動基準原価計算・管理(Activity Based Costing/Management:ABC/M)をはじめ、新たな指標や計算構造の研究へと進んだ。

### 第3節 1960年代以降の研究

#### 1. 管理会計への移行

1960年代に入ると、数理科学、情報理論、行動科学等を管理会計へ積極的に導入するという動きがみられるようになった<sup>31</sup>。これらが管理会計領域を拡張、発展させ、原価計算や原価管理よりも管理会計的な課題に関心が移行していった<sup>32</sup>。

原価計算については、直接原価計算の提唱によって間接費配賦論などの後退がみられ<sup>33</sup>、機会原価、差額原価、付加原価、限界利益などへの関心から未来原価へと注目点が移行した。さらに責任会計の発展により管理責任外とみなされる配賦原価への関心は薄れていった。全部原価の計算手続を主とする原価会計ないし原価計算は、研究における重要な課題とは捉えられなくなった。Anthony (1975) はこれらを指摘した上で、歴史的な原価にもとづく全部原価計算の復活を讃えている<sup>34</sup>。次項でみていくが、Kaplan が行った実態調査によれば、管理会計システムの変革がほとんど起っていないという結果が示されている。興味深い指摘であるとともに、理論と実務の乖離の一端が垣間見られる。

#### 2. 1980年代—レレバンス・ロストへ—

理論と実務の乖離に関する議論が広まる契機となったのは、Johnson and Kaplan によるレレバンス・ロストである。レレバンス・ロスト以前の1980年代、米国の製造業の業績は著しく低迷していた。それは、日本や西欧諸国の躍進によるものであった。日欧の製造業は、米国企業より少ない作業者と低い在庫水準で高品質の製品を製造していた。Kaplan はこれらの状況をみて、管理会計研究者として会計が重要な役割を果たしうると考えるようになった。特に重要な課題は、上級経営管理者が単純で要約的な短期の尺度への過度な注目をやめさせること、長期的な競争力と収益性に合致する指標を開発することであった (Kaplan, 1983) <sup>35</sup>。

標準原価計算の手続きについて、Kaplan はFMS (Flexible Manufacturing System) による生産体制や製品特性の変化、製品ライフサイクルの短縮化によって標準設定および妥当性の検証が困難であることを指摘している。さらに、直接労務費の割合の減少および直接作業時間をもとに行っていた間接費の配賦についても疑義を投げかけている (Kaplan, 1983, pp.700-701) <sup>36</sup>。たしかに、これらの指摘や疑義は、標準原価計算情報の有用性が低下し、システムが陳腐化した現象であり、レレバンス・ロストといえよう。Kaplan は、伝統的管理会計手法の有用性が低下・陳腐化しているとするならば、特に、革新的製造企業では相当の変革がおこっているに違いないと考えた。そこで、米国の革新的製造企業への訪問調査を行い、製造業務においては相当の変革がおこっているものの、管理会計システムについてはほとんど変革が起っていないことを示した (Kaplan, 1985) <sup>37</sup>。

他方、研究へ目を向けると、1925年以降60年間におけるマネジメント・コントロール

に関する論文の多くは、実務から学ぶことなく、実務について限られた知識しかもっていない経済学者による経営管理行動や企業行動に関するモデルの提示であると指摘している (Kaplan, 1984, p.407) <sup>38</sup>。

これらを契機として、Kaplan は管理会計システム発展の方向性を示すものとして、Johnson との共著によって、財務会計システムのサイクルの中で生み出される管理会計による業績評価の有用性の喪失、いわゆるレレバンス・ロストへ至ったことを示した。財務会計が経営統制システムに介入したことが、当時の米国企業が競争力を失墜し、多くは長期的収益力を低下させていった原因の1つと指摘している。

#### 第4節 レレバンス・ロスト以降

レレバンス・ロスト後、ABC/Mをはじめ、新たな指標や計算構造の研究が活発に行われている。Kaplan の関心は、伝統的な財務会計システムのサイクルの中で生み出される管理会計による業績評価の有用性は喪失しているという批判から脱出し、現代の競争や技術の環境を支援するような新しい財務システムづくり、ABCを代表とする会計技法の専門性の深化へと進んだ<sup>39</sup>。Cooper and Kaplan (1991) <sup>40</sup>らによって提唱されたABCを手段として、タスク・コントロールに対してより踏み込んだ技法のABMが、Raffish and Turney (1991) や Brimson (1992) によって提唱された<sup>41</sup>。ABMは、標準原価管理にかわってタスク・コントロールのための管理会計技法<sup>42</sup>として注目され (Gupta and Baxendale, 2008, p.7) <sup>43</sup>、標準原価管理に対する疑義や議論も忘れ去られる結果となった。

これらの新しい会計技法を取り入れた企業研究もなされている。それらの計算技法を取り入れた企業では、その役割を有用に果たせたのは比較的短期間のみであるという事例が数多く報告されている。北米ではABCのプレゼンスが下ってきたのである (Gosselin, 2005) <sup>44</sup>。

レレバンス・ロストのもう1人の提唱者であるJohnsonは、KaplanのABCについて異を唱えている<sup>45</sup>。レレバンスについても、管理のために不適切な会計情報を使用することによってロストしたのではなく、会計情報の不適切な使用によってロストしたとの見解を示している (Thomas Johnson; 河田訳, 1992, p.104) <sup>46</sup>。競争力は、顧客、従業員、業者間の相互関係で築きあげ、諸問題を解決する人的能力の練磨の中で培われる (Thomas Johnson; 河田訳, 1992, p.108) として、人の力であると言いきっている。管理会計を改革することではなく、その視点を顧客や生産プロセス、品質などの実体情報へ舵をきるものが不可欠と考えたのである<sup>47</sup>。

レレバンス・ロストの契機となったのは日欧企業の躍進であった。日本企業を対象とする研究の1つに Cooper (1994), Cooper (1995) によるミニプロフィットセンターの研究がある<sup>48</sup>。ここから、実践ベースアプローチによる戦略論や組織論が注目されるに至っ

ている<sup>49</sup>。

その他の研究として、ABC を代表とする会計技法の専門性の深化のほか<sup>50</sup>、原価企画、さらには製品の企画・開発段階から使用・廃棄段階に至るまでの全生涯に発生するコストを測定し、分析するための技法であるライフサイクルコストリング等が注目される<sup>51</sup>とともに、研究方法や研究動向についての研究が着目されている<sup>52</sup>。

一方、標準原価計算については、諸外国における利用状況の研究が行われている。たとえば、英国では73%、日本では86%が標準原価計算を利用しているという報告がされている（Ashish Garg, Debashis Ghosh, James Hudick, and Chuen Nowacki, 2003）<sup>53</sup>。標準原価計算は依然として開発途上国のみならず先進国の双方で使用されているという内容であるが、原価管理を重視した利用とはいえないという結果も示されている<sup>54</sup>。しかし、標準原価計算の利用方法に関する研究は見当たらない。標準原価管理に対する疑義や議論は立ち消え状態となっている。Kaplan&Johnsonをはじめ、伝統的な財務会計システムのサイクルの中で生み出される管理会計による業績評価の有用性の喪失、いわゆるレバンス・ロストの研究は、会計が管理のために資料となる事実の情報を経営層に提供するという機能面からの指摘である。もう一方の会計がそのまま管理の手段となるという機能面からの研究はみられないのである。

## 第5節 小括

本章では、標準原価計算の生成発展過程を概観した。1910年前後、米国において誕生した標準原価計算はTaylorを始祖とする科学的管理法（課業管理）に端を発し、その必要性を認識したのは、技術士や会計士であった。技術士が工夫した標準原価は原価管理型の標準原価計算であった。一方、会計士が工夫した標準原価計算は、価格計算・損益計算型の標準原価計算であった。両者の標準原価には差異がある。しかし、当時、技術士や会計士が主張する標準原価に差異があることは気づかれていなかった。

1920年代に入ると、標準原価は標準原価差異分析論へと展開する。1930年代には標準原価が複式簿記と結びつき、財務諸表と連携していった。標準原価計算は、計算技術的には1930年代の終わりまでに完成した。標準原価計算には、エンジニアないし生産現場が注視する原価を管理する目的と、会計士らが注視する期間損益計算のための棚卸資産評価というおける2つの計算目的が存在する。それら計算手続上の差異をHenriciが明確にした。

1940年代以降、原価計算の目的は原価管理から利益管理へと移り、損益分岐点分析、予算管理、直接原価計算などの手法が注視されていく。1960年代に入ると、数理学、情報理論、行動科学等が管理会計へ導入され、これらが管理会計領域を拡張し、発展させた。研究の中心は原価計算よりも管理会計的な課題に移行していったのである。

標準原価計算についてはレレバンス・ロストに至る。それ以後の研究は ABC を代表とする会計技法の専門性の深化のほか、原価企画、ライフサイクルコスト等へと移った。標準原価計算については、諸外国における利用状況の研究がみられる程度である。標準原価管理に対する疑義や議論は行われた様子はない。加えて、レレバンス・ロストの指摘や研究は、会計が管理のための資料となる事実の情報を経営層に提供するという機能面のものである。もう一方の機能である会計がそのまま管理の手段になることに関する指摘や研究はみられない。

以上の考察により、本章では生産現場と経営層の係合に関する問題が、学界において取り残されたままであることを確認した。

- 
- <sup>1</sup> Taylor F.W. (1911) *The Principles of Scientific Management*, New York and London : Harper & Brothers Publishers.
  - <sup>2</sup> 岡本 (1969) では、実際原価という用語を意識的に避け、歴史的な原価という用語を使用し、両者の区別を示している。ここでは、岡本氏のいう歴史的な原価の意味で、実務上普及している実際原価を使用した。岡本清 (1969) 『米国標準原価計算発達史』白桃書房, pp.4-5。
  - <sup>3</sup> 岡本清 (1969) 前掲書, pp.10-145。このほか、実際原価計算の不具合については、山辺二郎 (1949) 「実際原価計算の欠陥と標準原価計算の優越点」『企業会計』第1巻第4号, pp.1-20 (合本では (一) pp.128-132. (二) pp.185-186. (三) pp.229-234.) を参照されたい。
  - <sup>4</sup> これらの詳細を追いかければ、科学的管理法の延長である標準原価が会計としての標準原価計算に包摂される様相をみることができる。標準原価計算の生成から発展については、多くの優れた研究蓄積がある。本論文では、研究課題に焦点を当てるため全体像のみの概観にとどめる。
  - <sup>5</sup> Taylor F.W. (1911) *Shop management*, New York and London : Harper & Brothers Publishers, p.115.
  - <sup>6</sup> Emerson, H. (1909) *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, New York : John R. Dunlop, The Engineering Magazine, p.63.  
同書は、雑誌 *Engineering Magazine* に、Vol.35 (No.4 July 1908, 合本ページ pp.529-536.) から、Vol.36 (No.5 March 1909, 合本ページ pp.998-1002.) にかけて掲載された連続論文を加筆修正し出版されたものである。
  - <sup>7</sup> Sumner, H. Slichter (1931) *Efficiency*, Encyclopedia of the Social Sciences, New York : The Macmillan Company, Vol.5, pp.437-439.  
Emerson, H. (1909) *ibid.*, pp.166-171.  
Emerson, H. (1918) *Efficiency Engineering*, The Encyclopedia Americana, New York Chicago : The Encyclopedia Americana Corporation, Vol.9, pp.714-719.
  - <sup>8</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.127.
  - <sup>9</sup> Solomons, D. (1952) *The Historical Development of Costing*, in Solomons, ed., *Studies in Costing*, London: Sweet & Maxwell, Limited., p.44.
  - <sup>10</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.119.
  - <sup>11</sup> Emerson, H. (1911) *Efficiency : What the Term Means as Applied to Business Management, System*, Vol.19, p.41.
  - <sup>12</sup> Expense は費用と訳され、売上を上げるために消費された価値を示すが、本論文の課題および Emerson の検討内容から、原価とした。
  - <sup>13</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, pp.102-103.
  - <sup>14</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.127.
  - <sup>15</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.125.
  - <sup>16</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.126.
  - <sup>17</sup> 「現在の組織はそのスタッフを一般化せずに個別化しているが故に欠陥がある」(Emerson, H., 1909, p.54) や「この種の組織の1つの欠陥は別々の役職者のスタッフが相互に関係づけられていないということである」(Emerson, H., 1911, pp.55-56) と述べている。  
Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.54, pp.55-56.
  - <sup>18</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, pp.120-127.
  - <sup>19</sup> Emerson, H. (1909) *ibid.*, p.102.

- 
- <sup>20</sup> Knoepfel,F.J. (1918) Fundamentals of Accounting for Industrial Waste , *The Journal of Accountancy*,Vol.25,No.5,May.などを参照されたい。
- <sup>21</sup> Church,A.H. (1901) The Proper Distribution of Establishment Charges , *The Engineering Magazine*,Vol.21,July-September,pp.31-40,231-240,367-376. (合本では, pp.508-517, pp.725-734, pp.904-912)
- <sup>22</sup> Whitmore,J. (1908) Shoe Factory Cost Accounts,*The Journal of Accountancy*,Vol.6,No.1,May.
- <sup>23</sup> Jordan,J.P. & Harris,G.L.(1925) *Cost Accounting Principles and Practice* , New York : The Ronald Press Company, 2nd revised ed., pp.485-492.第 2 版より追加 (初版は 1920 年)
- <sup>24</sup> Lawrence,W.B. 1925) *Cost Accounting* , New York : Prentice-Hall,Inc.,pp376-397.
- <sup>25</sup> Harrison,G.C. (1930) *Standard Costs - Installation,Operation and Use-* , New York : The Ronald Press Company.
- <sup>26</sup> Gillespie.C. (1935) *Accounting Procedure For Standard Costs* , New York :The Ronald Press Company.
- <sup>27</sup> これら異なる目的で標準情報が利用された点については, Johnson and Kaplan も指摘している (Johnson&Kaplan 著 ;鳥居訳, 1992, pp.45-47)。すなわち, 課業や工程の潜在的能率を評価する, 財務的成果に興味のあったものによって原価統制に利用する, 標準原価をもって棚卸資産評価の目的に使用するという 3 つである。ちなみに, Johnson and Kaplan は, 棚卸資産評価の目的の背景には 20 世紀のアメリカにおける財務会計の優位があるとしている。
- <sup>28</sup> Henrici,S.B. (1953) *Standard Cost for Manufacturing* , New York and London: McGraw-Hill Book Company , Inc.,p.13.
- <sup>29</sup> Hay,L.E. (1960) Section 15 *Setting Standard Costs* , in Dickey, R.I.(ed.), *Accountants' Cost Handbook* 2nd ed. , New York : The Ronald Press Company , pp.15.2-15.4.
- <sup>30</sup> Matz, A., Curry, O.J. and Frank, G.W. (1962) *Cost Accounting* 3rd ed,Cincinnati : South-Western Publishing Company., p.13.
- <sup>31</sup> 1966 年にアメリカ会計学会が公表した『基礎的会計理論に関する報告書』,いわゆる ASOBAT (A Statement Of Basic Accounting Theory) では, 会計は, 財務諸表を中心とする情報利用者の意思決定を促進するために, 経済的情報を識別・測定・伝達するプロセスとして定義され, 会計情報の有用性が強調された。これを受け, 意思決定有用性の概念を援用し, 統計数理的解析手法を駆使して, 会計情報の有用性を実証的に検証する研究方法が盛んとなっていった。
- <sup>32</sup> たとえば, Horngren の原価計算 (Charles T. Horngren.(1972) *Cost Accounting a Managerial Emphasis* 3rd ed , Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall , Inc.) や Matz, Curry の原価計算 (Adolph Matz, Othel J. Curry ; consulting editor, Milton F. Usry (1972) *Cost accounting : planning and control* , 5th ed.,Cincinnati : South-Western Pub. Co.) において, 製品原価計算の手続よりも管理会計的な課題に相当部分を扱う内容となっている。
- <sup>33</sup> たとえば, Boer,G. (1974) は, 直接原価計算と貢献利益会計を有機的に結合させた統合管理会計システムの一つのパターンを提唱している。Boer,G. (1974) *Direct cost and Contribution Accounting : an integrated management accounting system* , New York : John Wiley & Sons.
- <sup>34</sup> R.N.Anthony (1975) The Rebirth of Cost Accounting , *Management Accounting* , October1975 , pp.13-16.
- <sup>35</sup> Kaplan,R.S. (1983) Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research, *The Accounting Review*,October,pp.686-705.
- <sup>36</sup> Kaplan,R.S. (1983) *ibid.*,pp.700-701.
- <sup>37</sup> Kaplan,R.S. (1985) Accounting Lag:The Obsolescence of Cost Accounting Systems , in Clark, K.B.R.H.Hayse and C.Lorenz(ed.), *The Uneasy Alliance:Managing The Productivity-Technology Dilemma* , *Harvard Business School Press* , pp.195-226.ただし, 本論文では, Regents of the University of California により全文が公開されている *CALIFORNIA MANAGEMENT REVIEW* , Vol.XXXVIII No.2,Winter 1986 , pp174-199.を利用した。
- <sup>38</sup> Kaplan,R.S. (1984) The Evolution of Management Accounting , *The Accounting Review*,July, p.407.マネジメント・コントロールについては, Kaplan, R.S. (1984) Yesterday's Accounting Undermine Production , *Harvard Business Review*,July-August,No.4.,pp.95-101. を参照されたい。
- <sup>39</sup> Kaplan,R.S. (1992) In Defense of Activity-Based Cost Management , *Management accounting*,Nov, pp.58-63.
- <sup>40</sup> Cooper,R.and R.S.Kaplan (1991) *The design of cost management systems : text,case,and readings* : Prentice-Hall International.
- <sup>41</sup> N.Raffish and P.B.B.Turney,editors (1991) *Glossary of Activity-Based Management* , *Journal of*



- 
- Cost Management for the manufacturing industry*, Vol.5, No.3, pp.53-63.
- J.A.Brimson(1992) The Basic of Activity Based Management, C.Druly(ed.), *Management Accounting Handbook*, -- (CIMA professional handbook series / Rob Dixon, series editor). Oxford : butterworth-Heinemann, pp.64-99.
- <sup>42</sup> タスク・コントロールも管理会計の一貢献領域として認識されてきた (Anthony and Govindarajan, 2007)。Anthony, R.N. and V.Govindarajan, (2007) *Management Control Systems*, 12th Edition, : McGraw-hill Irwin.
- <sup>43</sup> M.Gupta and S.Baxendale (2008) The Enabling Role of ABC Systems in Operations Management , *Cost Management*, Vol.22, No.5, pp.5-17.
- <sup>44</sup> M.Gosselin (2005) *A review of activity-based costing(ABC):Technique, implementation, and consequences*, in Chapman, Shields & Hopwood.
- <sup>45</sup> H.T.Johnson (1992) It's Time to stop overselling Activity-Based Concepts, *Management Accounting*, Sep , pp.26-35.
- <sup>46</sup> H.T.Johnson (1991) *Relevance Lost After Five Years* , Portland : The School. (河田信訳『レリバンス・ロスト』刊行 5 年後にあたって)『経営研究 (大阪市立大学商学部編集)』第 43 巻第 2 号, p.104, 1992 年。)
- <sup>47</sup> 実際, Johnson は, 2001 年 8 月 8 日, 大阪市立大学で開催された会計史に関する国際会議 The Second Accounting History International Conference にて, 管理会計の枠を出て品質管理を主要な研究領域として選んでいる。また, 結果志向管理ではなく, プロセス志向管理を重視している (Johnson and Broms, 2000)。  
H.T.Johnson (2001) *A Recovering Management Accountant Reflects on His journey through the World of Cost Management* , presentation to the Accounting History International Conference .  
H.T.Johnson and Broms (2000) *Profit beyond measures:Extraordinary results Through Attention to Work and People* , New York:Free Press. (河田信訳『トヨタはなぜ強いのか』日本経済新聞社, 2002 年。)
- <sup>48</sup> Cooper, R. (1994) Kyocera Corporation : *The Ameba Management System, Case Study 9-195-064* , Harvard Business School. ; Cooper, R. (1995) *When Lean enterprises collide: competing through confrontation* , Boston , Harvard Business School Press. ; このほか Castellano, J.F., Klein, D., & Roehm, H.A. (1998) Minicompanies: the next generation of employee empowerment , *Management Accounting*, March , pp.22-30.なども参照されたい。
- <sup>49</sup> Nicolini (2003) や Johnson(2007)は, 実践として経営戦略と管理会計との関係を分析し理論化する必要性を強調している。D.Nicolini ,S.Gherardi & D.Yanow (2003) *Knowing in Organizations : A practice-Based Approach*, New York : M.E.Sharpe.  
G.Johnson, A.Langley, L. Melin and R. Whittington(2007) *Strategy as Practice : Reseach Directions and Resources*, Cambridge : Cambridge University Press.
- <sup>50</sup> たとえば,  
Rosemary R. Fullerton , Frances A. Kennedy, Sally K. Widener (2013) Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.38, pp.50-71.  
Bill Nixon, John Burns (2012) The paradox of strategic management accounting, *Management Accounting Research* Vol.23, pp.229- 244 など。
- <sup>51</sup> たとえば,  
Blanchard, B.S. and W.J.Fabrycky (2006) *Systems Engineering and Analysis*, 4th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.  
Boussabaine, A. and R.Kirkham (2004) *Whole Life-cycle Costing—Risk and responses—*, Blackwell Science Publishing, Oxford.  
Emblemsvag, Jan (2003) Life-Cycle-Costing Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey. など
- <sup>52</sup> Daryl M. Guffey, Nancy L. Harp (2017) The Journal of Management Accounting Research: A Content and Citation Analysis of the First 25 Years , *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, Vol. 29, No. 3, pp. 93-110.  
Robert H. Chenhall, David Smith (2011) A review of Australian management accounting research:1980-2009, *Accounting and Finance* , Vol.51, pp.173-206.  
Christoph Endenich, Michael Brandau & Andreas Hoffjan (2011) Two Decades of Research on Comparative Management Accounting – Achievements and Future Directions, *Australian Accounting Review* , No. 59 Vol. 21 Issue 4, pp.365-382.  
Michael D. Shields (2015) Established Management Accounting Knowledge, *JOURNAL OF*

---

*MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, Vol. 27 No. 1, pp. 123–132.

Alfred Wagenhofer (2006) Management Accounting Research in German-Speaking Countries, *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, Vol.18, pp. 1–19. など。

<sup>53</sup> Ashish Garg, Debashis Ghosh, James Hudick, and Chuen Nowacki (2003) Roles and Practices in Management Accounting Today, *Strategic Finance*, Chuen Strategic Finance, Vol.85 No.1, pp. 30-35.

<sup>54</sup> たとえば,

Chris Guilding, Dawne Lamminmaki and Colin Drury (1998) Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom, *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 5, pp. 569-588.

Maliah bt. Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad and Norhayati Alwi (2004) Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Issue: 4, pp.493-508.

Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad, Norhayati Mohd Alwi (2005) Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Issue: 2, pp.109-124.

Attiea marie, Walidcheffi, Rosmyjean Louis, and Ananthrao (2010) Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai, *Management Accounting Quarterly*, Vol.11, No. 2, pp.1-10. など。  
わが国における利用実態についても研究されている。

Anura De Zoysa, Siriyama Kanthi Herath, (2007) Standard costing in Japanese firms: Reexamination of its significance in the new manufacturing environment, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 107 Issue: 2, pp.271-283.

## 第5章 標準原価にかかる先行研究

### 第1節 はじめに

米国で発展をとげた標準原価計算は、わが国では原価計算基準を契機として製造業に普及していったが、米国で成立する理論的帰結が日本でも成立するとは限らない。標準原価計算には、原価管理と期間損益計算のための棚卸資産評価という2つの計算目的が存在する。それら計算手続上の差異を明確にしたのは Henrici である。

本論文の研究の契機となった前川の質問は、この差異を問題視したものである。前川の質問は、企業では原価の能率管理にとどまらず、価格や操業度も含めた原価に影響を及ぼす要因の改善を図ることが必要であることを示唆しており、企業全体で共有し、取り組むべき課題である。トヨタ自動車(株)では総額原価方式へ移行しており、企業では財務会計上の利益と管理会計上の利益を一緒にしたいという意見がある。第3章で考察したように、原価計算基準では、標準原価計算が財務会計との連携を念頭に置いた原価会計の要素を多く含んでいた。しかし、レレバンス・ロストにより、標準原価による原価管理への関心は薄らいでいる。ただ、レレバンス・ロストというよりは、そもそも標準原価の統制機能への過大評価および予算統制との異同をめぐる混乱であるとも考えられる。そこで本章では、これまでのわが国における標準原価にかかる研究に目を向け、標準原価による会計・計算、管理について先行研究のレビューを行い、問題点を指摘する。

本章の構成は、次のとおりである。第2節では、標準原価にかかる先行研究のレビューと検討を行う。第3節では、レレバンス・ロスト後のわが国における研究の動向を概観する。とくに、管理会計における理論と実務における乖離に関する研究を中心にみていく。第4節では本章の小括を行う。

### 第2節 標準原価に関する先行研究

#### 1. 標準原価による製品原価計算

標準原価計算は、経営活動の実施に先立って標準原価を設定し、製品の原価を集計する手続きであり、標準原価は製品原価についても算定する(原価計算基準四一)。標準原価計算はもとより、原価計算に要求される目的は多元的であり、しばしば原価計算は製品原価の計算を行うものとして理解されてきた(坂根, 1995, p.32)。原価の製品別計算は原価計算における第三次の計算段階であり(原価計算基準一九)、財務会計の目的からすれば、もっとも重要な計算段階である。それとともに価格計算および企業の製品計画その他経営計画に必要な資料を提供する。しかし、原価管理の目的からすれば、費目別計算や部門別計算と比べその役立ちは乏しい(太田・黒沢他, 1963, p.126)。

片岡（1978， p.250）は、会計理論上も工学的にも、標準原価思考による製品原価は真実ではないと主張する。標準原価算定の目的の1つは、真実の原価として仕掛品や製品といった棚卸資産価額および売上原価算定の基礎の提示にある。そうであるならば、標準原価計算の役立ちは乏しいものとなる。ただ、製品原価計算自体が研究の対象となることは非常に少なかったのも事実である<sup>1</sup>。

## 2. 標準原価と予定原価

標準原価は、科学的、統計的調査にもとづいて予定された達成目標としての規範原価であり、理論的には標準原価と予定原価は異なるものである。標準原価計算と予定原価計算との相違について、中西（1980， pp.203-209）は、1960年に公表された Erich Kosiol の見解を次のように説明している。

標準原価計算の目的は、財貨生産の物量的、言い換えれば、技術的合理性を目的とする。他方、予定原価計算は財貨の消費の価額的、言い換えれば、経済的合理性を目的とする。標準原価計算は技術的合理性を目的とすることから、標準は絶対的な標準または規範、すなわち、理想標準となる。これは単に材料や労働力の消費量のみならず操業度についても妥当するものの、標準原価管理は、本質的には物量計算であり物量差異を管理の対象とする。技術的合理性により収益性は高められるほか、原価財と収益財との価格差異、販売市場の状況によっても影響される。予定原価管理は本質的には価額計算であることから、単に物量的差異のみならず、価格差異ならびに操業度差異を管理の対象とする。

第4章でみたように、標準原価は技術士によって発展したものであるのに対し、予定原価は経営計画の一環として会計士らによって発展したものである。その後、理想標準原価は短期の予定原価へと進化・発展し、米国では1940年代以後、標準原価が予定原価に転化するに至った。Erich Kosiol が論文を公表した1960年頃における米国のほとんどの企業は、予定原価を用いていたという。

わが国においても、原価計算基準設定当時、その企業実情は、標準原価というものの、それが科学的、統計的調査に基づき算定されたものではなく予定原価（見積原価）の性質をもつことが多かった（第3章参照）。果たして、わが国における予定原価は、経済的合理性を目的としたものであったのだろうか。原価計算基準において、予定原価を便宜上標準原価計算制度に入れて理解することになったことが影響しているためか、その後は理想標準原価をはじめとする標準原価の厳格度や差異分析、実務上での用語の使われ方を中心とした調査や研究が盛んに行われるようになった<sup>2</sup>。

### 3. 標準原価計算における原価管理

標準原価計算は、目的の1つに原価管理の効果的な遂行があげられており、原価管理目的のために用いられる代表的な原価計算システムといえる。標準原価は、主として技術士による技術的な調査や実験を基盤として生成され、複式簿記のシステムに組み入れられ、一般会計の機構に統合されて、標準原価計算制度として用いられるようになった。制度としての標準原価計算では、直接材料費、直接労務費、直接経費、製造間接費、製品原価という原価勘定が設けられ、標準原価と実際原価の差異が複式簿記機構のもとで算定され、表示される（原価計算用語辞典、坂口、2004、p.115）。

標準原価計算の第一義的な目的とされる原価管理は、標準原価と実際発生額を比較して差異を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告して、原価能率を増進するための措置を講じる一連の手続きのことである。山本によれば、以下のようなステップからなると説明されている（山本、2008、pp.178-180）<sup>3</sup>。最初に原価標準が設定され、原価管理の責任者（たとえば生産現場の責任者）へ伝達される。原価標準はそれぞれの原価部門（コストセンター）の活動内容の相違によって、製品単位当たりの原価標準あるいは期間当たりの予算額などのかたちで個々の原価要素別に設定され、これらの原価標準が集計されて製品別の標準原価が算定される。標準の設定は、科学的な方法を用いて行われるが、業績目標として機能するために、タイトネスなどの判断が加えられる。それは、組織目標達成のために個人の行動を企業の業績目標に向けて動機づけることにある。すなわち、標準原価の設定と伝達は、工員たちへの動機づけの手段として用いられる。続いて、製造活動の結果が実際原価として把握され、標準原価と実際原価の原価差異が算定されて、経営管理者に報告される。しかし、原価差異はその原因を直接示すものではないので、必要に応じて原因の追加的調査がなされ、管理者は能率の増進のために適切な是正処置をとることになる。

### 4. 標準原価計算による原価管理への批判

標準原価計算における原価管理は前項のような手続きをとるが、標準原価による原価管理についての批判的な見解が多数存在する。

標準原価計算は、わが国では戦後の経済回復期から1960年代初頭にかけて、原価管理の中心的手法として多くの企業に普及した。また、コンピュータの発達によって財務会計の手続きは大いに簡素化された（櫻井、2004、pp.264-265）。その後、日本経済が安定成長に入り、消費ニーズが多様化する中で、企業における生産形態はそれまでの少品種大量生産から多品種少量生産へのシフトが必要となった。企業はFA（factory automation）化で対応し、製品ライフサイクルの短縮化が図られた（中根、1994、p.72）。この他にも、企業は様々な外部環境の変化にさらされ、柔軟に対応してきた。環境の変化に対し、柔軟に対応できないのが標準原価計算による原価管理であり、結果として有用性が低下したと

いうのである。その根拠として中根は、FA化によって直接工が減少したため標準原価の設定対象、すなわち動機づけの対象となる工員の管理が減少したこと、また、FA化された生産工程では原価管理の余地が減少し、能率向上そのものを志向することへの限界があることを挙げている（中根，1994，p.72）<sup>4</sup>。牧戸は、生産工程のFA化によって原価管理の余地がほとんどなくなると、原価管理の重点は予防保全へのコストになるとしている（牧戸，1985，p.37）。また、中根は、コンピュータにより制御される機械作業時間は、標準原価計算の主たる管理対象であった人間の無駄な時間をなくすことにつながるから、標準時間と実際時間を区別する必要がなくなると論じている（中根，1994，p.73）。

多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化が標準原価計算による原価管理の有用性を低下させることについて、小林をはじめとする複数の研究者が、多品種少量生産のもとでは一過性の製品が生産されるために生産工程の安定性や生産の継続性が喪失し、結果として標準原価の設定そのものが困難であったり、あるいはは無意味なものになったりすると主張している（小林，1985）（小林，1993）（中根，1994）。

材料費や労務費など、生産にかかる原価を積み上げて製造原価を算定し、利益を上乗せして販売していた時代とは異なり、今日では製造原価が先に決まる。販売価格は市場で決定され、企業の利益はその差分となる。その差分が目標値である目標利益に到達したか否かは、経営層にとって最大の関心事である。通常、企業は経営計画において当期の目標利益を設定しており、販売価格と目標利益の差額が許容原価として認識される。昨今の競争激化や円相場の急激な変動など、企業環境が大きく変化する状況の下では、許容原価が注視されることになる。許容原価は予算原価と同義であり、企業では予算原価に基づいて原価管理が行われる<sup>5</sup>。したがって、企業がコントロールできない市場価格が重視されることになる。このため、製品ないし企画設計段階において、原価低減の実践である原価企画や、生産段階で行われる原価改善が重要となる<sup>6</sup>。すなわち、企業において重要な管理対象は原価企画や原価改善であり、もはや標準原価ではないと考えられている。稲盛は、標準原価計算はその設定等に係るコストを勘案すると、実際には価値や効果がないことや、自由な競争が行われる市場経済では売値が常に激しく変化するため、固定した価格や固定した原価を前提とする経営はありえないと述べており（稲盛，1998，p.140，p.143），標準原価計算による原価管理について批判的に捉えている<sup>7</sup>。

中根は、会計数値にとられない他の管理システムが生まれてきたことが、標準原価計算における原価管理の有用性の低下の一因であるとも考えている（中根，1994，p.76）<sup>8</sup>。高橋によると、わが国の企業で採用されている原価管理の手法は、実際原価計算（61.8%）、標準原価計算（43.1%）、VA/VE（40.2%）、TQC（26.5%）、小集団活動（25.5%）、直接原価計算（24.0%）など多様であり（高橋，2004，pp.1-47）、JIT（just in time）のようなプル・システムやTQC（total quality control）などの生産管理システムの導入によって、標準原価計算の原価数値による統制機能は低下傾向にあると考えられる。

以上のように、標準原価による原価管理の有用性の低下が主張される根拠は、3点にまとめられる。第1に、FA化によって自動化された生産プロセスにおける直接管理分野の減少および間接費管理増加による能率向上を志向することの限界である。第2に、企業環境が変化する状況の下で、市場価格を重視しなければならなくなったことである。そして第3に、会計数値にとらわれない生産管理システムが導入されたことである。なお、同様の指摘をKaplan(1983, p.700-701)がすでに行っており<sup>9</sup>、わが国の研究は他の進んだ国の後を追っている状況であることが確認できる。

## 5. 標準原価による原価管理に関する先行研究の検討

FA化によって直接に管理を行う分野が減少し間接費管理が増加することについては、1950年代より指摘されていた。1956年に行われたオートメーションに関するシンポジウムにおいて、北川はオートメーションが極めて精密な原価計算体系を要求すると論じた(北川, 1956, p.59)。坂本は標準原価計算が後退すると指摘している(坂本, 1957, p.294)<sup>10</sup>。直接管理分野が減少し、間接費管理が増加すると、能率向上の志向は望めなくなる。標準原価計算は、直接作業の能率向上を第一義的な目的<sup>11</sup>とする原価管理型の原価計算として発達したものであるから、この指摘は正しいだろう。しかし、わが国の労務費には、職務遂行とは無関係の諸手当の支給が多く存在する<sup>12</sup>。したがって、直接労務費は形式的な計算にとどまっており、直接生産作業の対価を表示するものではないことには留意する必要がある。

次に、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化について検討する。たしかに、一過性の製品が生産され、生産工程の安定性や継続性が喪失すると、標準原価の設定が困難なるかもしれない。しかし、企業は全く異なる製品を生産しているのではなく、生産品目には類似性や関連性があるはずである。現に、標準原価との関連において、トヨタ自動車(株)は標準原価管理を利用して原価改善を実践し、事前の計画へとフィードバックしている(吉川, 2008, pp.48-68)。標準原価計算による原価管理の有用性が低下したとは限らないのである。

また、企業環境が大きく変化する状況の下、必然的に市場価格という企業外部の数値等を重視することになるが、価格面において予定価格等を用いるのは、原価計算基準では実際原価の計算である。標準原価の計算と実際原価の計算の違いは物量面のみである。市場価格も、今日では製品開発段階等において徹底的に調査される<sup>13</sup>。稲盛(1998)は、市場経済におけるマーケットの売値は常に激しく変化しているが、稲盛が創業した京セラと同業の村田製作所では、製品の価格は市場で決まり、製造原価に基づくのではない(泉谷, 2001, p.50)。しかし、実際の売値決定は競合する同業者との競争が大きく影響している(同, p.90)。電子部品の価格は需給環境によって乱高下するが、全体としてはスポット的に販売価格が決定されるものは少なく、顧客との交渉を経て決定され、その価

格は1年または6ヶ月という一定期間の取引に継続して適用されるのが通常である（同，p.97）。すなわち，現実には完全競争は存在せず，存在するのは不完全競争のみなのである（中西，1936，p.256）。村田製作所では，顧客の要望，同業者の状況，製品のライフサイクル等様々な情報を勘案し，さらに実際の生産，納入時期の市場価格を予測して売価を設定している（泉谷，2001，p.97）<sup>14</sup>。このため，精確な利益を求めるならば，原価情報は生産時点のものではなく，売価決定の時期のものが要求される。この見解は，原価計算基準四（一）2に示された「能率の尺度としての標準とはその標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する」こととも整合的であり，標準原価ないし予定原価が重要な意味をもつことを示している。ゆえに，標準原価計算による原価管理は有用と考えられる。

第3章で考察したように，原価計算基準が設定された当時の実情は，標準原価というものの科学的，統計的調査に基づき算定されたものではなく予定原価（見積原価）に近かった。なお，予定原価計算は経済的合理性を目的とするものであるが，企業における予定原価が，当時，それを目的として算定されていたものであったか否かについては明らかではない。企業環境が大きく変化する状況の下，必然的に市場価格という企業外部の数値を重視するようになることは，いわば当然の流れであろう。しかし，先述したトヨタ自動車㈱における総額原価方式への移行が1990年代末であることからみても，それらと原価との関係や結びつきは明らかではない。

会計数値にとらわれない管理システムの活用が標準原価計算による原価管理の意義を低下させたとの指摘がある。会計は生産現場を可視化できず，その不可視性を回避するための物量次元による実体管理が，生産現場では実施されている（岡野，1995，p.98 他）。こういった現状の要因は，生産現場（工場）が力を持ち，貨幣単位を用いた原価管理よりも，物量単位を用いた原単位管理を重視する傾向が強いためである（Okano,H. and T.Suzuki, 2006, pp.1119-1137 他）。

原価計算基準の制定にも関わった中西は，物量計算の重要性を以下のように述べている（中西，1953，pp.47-48）。

原価管理というものはその名前にもかかわらず，非貨幣的な，いい換えると物量的な観点から見た能率を中心とした管理であるということである。米国の原価委員会が「技術的管理」と呼んでいる事からも・・・（中略）・・・材料明細表，作業手順表の類によって原価財費消について物量的な直接的管理を行うことを意味するにほかならない」のであって「製造原価の管理は，つねに工場の現場にいる職長（ないし係長）によって，しかも物量的標準（原単位）を使用することによって行われる。

また，実務の様相が記された日東社本社研究部（1928）<sup>15</sup>にも次のような記載があり，



そもそも金額, 会計数値で原価を管理することへの疑義がうかがえる(日東社本社研究部, 1928, p.6)。

原価の標準なるものが, 標準としては甚だ不自然なものである。なぜならば原価は能率の高下によってのみ変動するものではない。材料, 直接間接の工賃, 消耗品等の相場によっても変動すれば, また操業時間の如何によっても変動する。従って能率増進を目標として生産の管理に資するのが標準原価の目的であるならば, そして管理の標準を精密ならしめんと欲するならば何も標準を原価という金高で表はす必要はないのである。寧ろ数量, 時間等によって表はす方が, 標準としては遥かに的確な標準である筈である。金高で表はすから却って標準が不慥か(ふたしか)になるともいえるのである。

このように, 物量計算による管理の重要性はかねてより強調されていた<sup>16</sup>。岡野(1995)の調査は, 実務において物量計算が今もなお重視されていることを示している。それは同時に, 生産現場では会計数値による管理が困難であることを示すものである。生産現場において, 会計数値にとらわれない管理システムが生まれてきたのではなく, そもそも物量単位での管理に留まらざるを得ないのである。

## 6. 標準原価による原価管理の実態調査・実証研究

1990年代には, 標準原価計算による原価管理の有用性の低下を確認するような複数の実態調査・実証研究が行われた。田代(1999)は, 東証第一部・第二部上場の機械製造業(一般機械器具製造, 電気機械器具製造, 輸送用機械器具製造, 精密機械器具製造, その他機械器具製造) 581社を対象にアンケート調査を行い, 88社(15.2%)から回答を得た。その結果, 標準原価計算を原価管理目的で利用している企業は64.4%であった。ただし, 標準原価計算による原価管理は, 導入当初から有効ではないという回答が19.6%, 以前は有効であったがFA化後に有効でなくなったという回答が7.8%にのぼっている(田代, 1999, pp.153-174)。李(1998a), 李(1998b)は原価標準のタイトネス管理を中心に企業実務での標準のとらえ方を確認するとともに, 製造環境の変化による標準原価の役割の低下を検証した。その結果, FA化の程度が高くなると標準直接作業時間のタイトネスが緩くなることが確認され, FA化により標準原価計算による直接工の能率管理の必要性が低下すると主張した。一方, 工場自動化の程度と標準直接材料費のタイトネスや, 多品種生産における生産量の多寡, および製品ライフサイクルの長短と標準直接材料費, 標準直接作業時間のタイトネスにはそのような関係は確認されなかったという。

櫻井(1991)は工場自動化が管理会計に与える影響に関する実態調査・実証研究を行った。また, 櫻井(1992a), 櫻井(1992b), 櫻井(1992c)はCIM(computer integrated manufacturing)の環境下での管理会計実務に関する実態調査・実証研究を行っている。

その結果、いずれの研究においても生産工程の FA 化、多品種少量生産や製品ライフサイクルが標準原価計算による原価管理の有用性の低下を招くという結果は必ずしも確認されておらず、他の研究者の主張とは異なっている。

## 7. 小括

以上のように、標準原価に関する先行研究の多くは原価管理に関連するものである。標準原価計算の第一義的な目的が原価管理を効果的に遂行することにあるから、これらの研究が蓄積されてきたものと思われる。一方、原価計算が財務会計機構と有機的に結びついて行われる原価会計の研究や、製品原価あるいは予算計画等に関する研究は見あたらない。

## 第3節 レレバンス・ロスト後の研究

わが国においてもレレバンス・ロストを受け、理論と実務の乖離に関する議論が広まったこと。本節では、レレバンス・ロスト後のわが国における研究の動向を概観する。

レレバンス・ロスト以前にも理論と実務のギャップに関する議論はなされていた。1975年、雑誌『企業会計』第27巻第11号において「特集 管理会計 理論と実践のあいだ」が組まれている<sup>17</sup>。それまで、管理会計は、コンピュータによる情報処理技術の発展を背景にしながら経営科学等の隣接諸領域の成果を積極的に取り込んで、理論化ないし体系化の努力を続けてきた。その伝統的領域と解されているコントロール面において、当時、行動科学的手法を導入し、意思決定会計を中心として管理会計を再構成する方向が提起されるなど新たな展開がおこっていた。これらを契機として、理論的精緻化が必ずしも実践的であり有効に機能するとは限らず、両者のあいだに乖離が生じてきているのではないかとの疑問が提起された。これらの現状を踏まえて、『企業会計』では実践の場からの問題提起とともに課題を明らかにするために、特集を組んだのである。

しかし、「日本経営について実証的基礎を十分にもった研究は以外に少ない」（岡本，1979，i）という状況は続き、20年後の1995年には、再び雑誌『企業会計』第47巻第12号において「特集 管理会計理論と実務の融合」が組まれた<sup>18</sup>。Johnson and Kaplan（1987）が提唱したレレバンス・ロストによりわが国において理論と実務のギャップに関する議論が広まった（宮本，1990 など）<sup>19</sup>ことを受けての特集である。原価企画や ABC/M に代表される管理会計の実践的技法に対して、産業界からの強い関心が寄せられている一方で、理論と実務との乖離への疑問が呈されており、管理会計理論と実務をいかに融合させるかという命題のもと、検討がなされた。

両特集には明らかな違いがある。1975年の『企業会計』では、日本化薬(株)経理部会計課長の中村輝夫をはじめ5名の実務家が、実践面から問題を論考して企業側から問題点を提

示している。それに対して 1995 年の『企業会計』では、管理会計理論をいかに実務と融合させるかというテーマであったこともあり、公認会計士の早川吉春と坂上誠の事例報告がみられるものの、研究者らによる方法論や理論的研究が中心となっている。

この後、わが国の会計研究者らは、日本企業の優れた管理会計実践を学びはじめ、原価企画やミニプロフィットセンターなどを対象としたケース／フィールド・スタディやサーベイ研究に取り組むようになった（吉田他，2010）<sup>20</sup>。しかしその契機は、前述したように Cooper（1994）、Cooper（1995）による研究成果であり、レレバンス・ロストによって理論と実務のギャップに関する議論が広まったのと同様、新たな研究は米国に端を発している。欧米での研究成果を受け、わが国で研究が行われているのである。アメリカやヨーロッパの研究動向に関心を持ちつつ、日本の研究者は自ら世界に向けて管理会計学を提起する独自理論開発戦略へと研究戦略を大きく転換する必要があることが主張されている（上總・澤邊，2006，pp.30-34）<sup>21</sup>。

レレバンス・ロスト後の ABC/M をはじめ、新たな指標や計算構造の研究は、わが国においても広がりを見せた。それにもかかわらず、たとえば ABC のわが国企業での採用率は 10.3%（西澤，1996，p.63）、BSC を導入している企業は 22.2%（乙政・梶原，2009，pp.1-13）にすぎない。EVA についても、営業利益、経常利益などに比べ重要度が低い（横田・妹尾，2011，p.59）<sup>22</sup>。このように、わが国企業の新たな指標や計算構造に対する認知の程度は高いにもかかわらず、採用割合は低いのである。一方で、伝統的管理会計技法の 1 つである標準原価計算は、東証第一部上場製造業の 73.8% が採用している（吉田他，2015 a，p.168）。

以上からみれば、わが国における理論と実務の乖離の研究は脆弱ないしは蓄積途上であり、わが国流の実相が存在し、ゆえに、わが国流の課題が存在すると推察される。

#### 第 4 節 小括

本章では、わが国における標準原価計算に関する研究に目を向け、先行研究のレビューを行った。先行研究は標準原価計算による原価管理の有用性に関するものが中心であり、標準原価による原価会計・計算については、直接的に言及するものは見られない。

標準原価計算による原価管理の有用性の低下に関する指摘は、FA 化による生産プロセスの自動化によって生じる直接管理の減少、企業環境が変化する状況下による許容原価（予算原価）による原価管理への移行、会計数値にとらわれない生産管理システムの導入でという 3 点にあった。FA 化による生産プロセスの変更については、そもそもわが国の労務費には生産活動と連動しない諸手当が含まれていることから、標準原価計算による原価管理の有用性が低下したのではなく、別の問題があるのではないかと考えられる。これについては第 6 章で検討する。原価管理の対象が標準原価から許容原価にシフトしていること

についてはそのとおりであろう。ただ、村田製作所の事例が示すように、標準原価計算による原価管理の有用性がなくなったことを意味するものではない。会計では生産現場を可視化できず、その不可視性を回避するために物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施が指摘されてきた（岡野，1995，p.98 他）。物量計算の重要性はかねてより強調されていたところである。岡野（1995）の調査からみれば、それらが今もなお続いていることを示している。すなわち、会計数値による管理の困難さを示している。会計数値にとられない管理システムが生まれたとしても、そもそも生産現場では物量での管理しかできないのである。

以上、本章では、わが国における標準原価計算に関する研究に目を向け、原価管理を中心とした先行研究をレビューした。いうまでもなく、わが国と米国とでは社会的背景が異なる<sup>23</sup>。標準原価計算は、米国における企業の巨大化を背景として、管理のための技法として展開してきたものである。また、研究においても、欧米では物量能率測定の側から進められてきたのに対してわが国ではその逆であり、会計担当者や会計学者の側から開拓が試みられた（中山，1954，p.103）。ここに、生産現場と経営層との間に介在する原価の認識の差異の一端が見られる。研究分野が区分されて久しく、研究者自身も分野ごとに区分されるのが当たり前と感じている。さらに、標準原価による原価管理についての先行研究における指摘は、すでに Kaplan（1983，p.700-701）においてなされていた。わが国の研究は他の進んだ国の後を追っている状況である。現場の物量計算と経営層の金額計算が係合しない背景には、これらの研究の様相が影響を与えているともいえるだろう。

---

<sup>1</sup> 活動基準原価計算の登場以後、間接費の製品への配賦は活発な研究がなされてきたものの、間接費配賦以外の製品原価計算が研究対象となることは非常に少ないように思われるが、片岡洋人（2011，第2章）においては、ABC以前（1986年まで）の製品原価計算の発展が克明に調査されている。片岡洋人（2011）『製品原価計算論』森山書店。

<sup>2</sup> たとえば、李（1998b）は、しばしば見積原価としか考えられない予定原価が標準原価と称して用いられているといい、原価目標の用語の使われ方を調査している。李健泳（1998b）「新しい製造環境における標準原価管理の実証分析」『管理会計学』第6巻第2号，p.101。

<sup>3</sup> 同書は、公認会計士試験受験へ向け、また、大学においても経理関係のビジネスパーソンにも有益なテキストとであることから、同書を参考にすることとした。

<sup>4</sup> このほか、多品種少量生産のもとでは一過性の製品が生産され、また生産現場で絶えざる改善活動が行われ、製品のライフサイクルが短縮するといったことから、生産工程の安定性が喪失したことにより標準原価の設定が困難になったとする見解がある（中根（1994）同論文、小林健吾（1985）、小林哲夫（1993）なども参照されたい。

また、中根（1994，pp.73-74）は、「FA化による自動機械・装置のトラブルに対処する間接工や、研究開発やコンピュータのプログラミングをはじめとする頭脳労働を行う人員の増加により製造間接費が増大する中で製造間接費管理を行うことが困難に」なっており、そもそもFA化により直接工が減少し、「標準時間と実際時間をことさら区別する必要がなくなればたとえば能率の低下によりどれだけの間接費が無駄になったかを示す能率差異把握の必要性がなくなる」ばかりでなく、多品種少量生産が行われ正常操業度が不安定になる中で、「正常操業度をもとに設定される標準固定製造間接費率は、標準としての意味が曖昧になる」という。

<sup>5</sup> 小林健吾（1985）前掲注4論文、櫻井（1985）、小林啓孝（1994）などを参照されたい。

<sup>6</sup> 原価企画は、中長期の総合利益計画から目標利益が導かれて目標原価が設定される。一方、原価改善は、短期利益計画で目標利益と予想利益のギャップをなくすために原価の目標低減額が設定される。こういう点から市場志向であると言われている（中根（1994）前掲論文などを参照されたい）。

<sup>7</sup> 同氏創業の京セラにおけるアメーバ経営方式は、このような批判がなされる標準原価計算に比し、企

- 業経営に有用な管理会計手法の1つであるのかもしれない。別稿にて論考する予定である。
- <sup>8</sup> 小林哲夫（1993）前掲注4論文，伊藤（2000），小林啓孝（1994）などを参照されたい。
- <sup>9</sup> 本論文第3章第3節を参照されたい。
- <sup>10</sup> しかし，続けて「ただし，オートメーション化されていないところの，関連工程・競争工場等においては，原価管理——したがって標準原価——はますますきびしさを加えるであろう」（坂本，1957）と指摘している。
- <sup>11</sup> 田中（2008，p.37）は，「現場の持ち分原価は『労働費』しかない」との見解を示している。
- <sup>12</sup> 「賃金法令または賃金臨時措置令にもとづく労務者給与改善応急措置に関する件」は賃上げを物価手当の創設，基本給または単価の引上げなどその工場事業所において適当と認めた方法によりうることとして諸手当の創設を示唆している。このように，わが国における今日の手当は国家により誘導されたものである。  
「賃金統制令又ハ賃金臨時措置令ニ基ク労務者給与改善応急措置ニ関スル件」昭和20年12月24日厚生省令第49号，厚生大臣芦田均
- <sup>13</sup> 少し古い例であるが，ホンダフィットの開発秘話が同社黒田博史取締役により語られている。価格の形成について，それらの概略を示せば，価格決定と無関係な消費者の支払能力に応じて可能な限り高い水準に設定される。2002年2月26日開催，京都能率協会主催（京都商工会議所後援）「HONDAの戦略！—大ヒット車『フィット』開発の実際—」（四輪事業本部商品担当黒田博史取締役）講演会
- <sup>14</sup> 1960年当時の実務の様相として，「現実では価額というのはどうも単純にまいりませんね。実際に同一の取引形態で複数の価額があるというのは経営方針というのか，ポリシーというのか，管理価額といわれるのが多い」との見解がみられる。竹内益五郎（富士写真フィルム（株）発言，出席者：番場嘉一郎，坂野常和，田中嘉男，竹内益五郎，山田庄三郎，藤野信雄（1960）「たな卸資産の税務—座談会—」『税経通信』第15巻第7号（1960年7月号），p.126。
- <sup>15</sup> 日東社本社研究部（1928）「標準原価法につきて」『工場パンフレット』日東社。
- <sup>16</sup> 中山隆祐（1953）「管理会計の特色とその実施機構」著者代表中西寅雄（中西寅雄・山邊六郎・中山隆祐・河合壽一・古畑恒雄・斎藤彌三郎・番場嘉一郎）『管理のための原価計算』白桃書房。
- <sup>17</sup> 津曲直躬・宮本匡章他（1975）「特集 管理会計 理論と実践とのあいだ」『企業会計』第27巻第11号，pp.17-74。
- <sup>18</sup> 西澤脩他（1995）「特集 管理会計理論と実務の融合」『企業会計』第47巻第12号，pp.25-60。
- <sup>19</sup> 宮本匡章（1990）「管理会計と企業実務」『企業会計』第42巻第6号，pp.756-761。管理会計における理論と実務の“あいだ”に関する一考察。
- <sup>20</sup> 吉田栄介・近藤隆史・福島一炬・妹尾剛好（2010）「日本の管理会計研究トレンド」加登豊・松尾貴巳・梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社。
- <sup>21</sup> 上總康行・澤邊紀生（2006）「次世代管理会計のフレームワーク」『次世代管理会計の構想』中央経済社，pp.30-34。
- <sup>22</sup> 西澤脩（1996）「実態調査から見た管理会計論と実務の乖離」『管理会計学』第4巻第2号，pp.51-66。乙政佐吉・梶原武久（2009）「バランス・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原価計算研究』第33巻第2号，pp.1-13。横田絵里・妹尾剛好（2011）「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態—質問票調査の結果報告」『三田商学研究』第53巻第6号，pp.55-79。
- <sup>23</sup> 前掲注15論文（標準というものについて昭和3年に記された文献）に，「現代の原価計算がその内容に於て真に原価計算らしくなったのは何といても注文別原価計算である。・・・米国の工場は欧州大戦を境目として注文生産から急激に見込生産に変わりつつあり，しかもこの種の工場に限って規模も比較的大であるし，また生産の方法も斬新であって，所謂流れ作業の如き方法が行はれるやうになったのであるから，自然原価計算の如きもこの大勢に順応して改革されるやうになってきた。」との記載がある。このように米国と異なるわが国の様相が記されている（日東社本社研究部，1928，p.4）。

## 第6章 標準原価計算における労務費計算

### 第1節 はじめに

第5章では、FA化によって生産プロセスが自動化されたことにより、労務費管理の比重が減少したという指摘を確認した。ただ、それ以前にわが国企業における労務費の考え方そのものが、標準原価計算による原価管理になじまないのではないかという問題も提起した。そこで本章では、わが国における労務費管理をとおして標準原価計算による原価管理を検討し、本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害する要因を考察する。

標準原価計算は、直接作業の能率向上を第一義的な目的<sup>1</sup>とする原価管理型の原価計算として発達した。しかし、わが国においては職務遂行とは無関係の諸手当（住宅手当や扶養手当など）の支給が存在し<sup>2</sup>、毎月定額の賃金・給与を支給するのが一般的である。本来、労務費は労働力の価格と考えられるが、わが国ではそのように捉えられていない（中西，1931，p.106）。

わが国の企業では、労働の質や量とは直接的な対応関係がない種類の労務費が支給されるという実態からすると、原価計算基準や原価計算のテキスト等で示される標準原価計算での労務費管理と企業における原価計算の実践とはかけ離れている。確かに、企業では直接労務費の計算を行っているが、それは形式的に直接労務費を計算するにとどまっており、直接生産作業の対価を表示するものにはなっていない。標準原価計算を採用する企業において、原価要素の物量（直接作業時間など）と単価（賃率）の積である原価標準の科学的な算定と合意は、どのように行われているのだろうか。直接労務費の標準賃率の算定において、直接労務費総額はどのように求められるのであろうか。この問題は、現場による物量計算と経営層の計数管理との関係において、経営管理の実施を考える上でも興味深い。私見では、原価標準における賃率と生産数量（＝完成品数量＋仕掛品の増減数量×進捗度）、原価計算期間における労務費との照合と合意の行われ方をみていく必要があると思われる。両者に差異が生じることはいうまでもないが、両者の差異を検証していくことが、本論文が求める係合の阻害要因を突き止めることにつながると考えられる。

そこで本章では、わが国における賃金体系および労使問題に着目し、これらの関係から標準原価計算による労務費管理および計算の問題点と、わが国における労務費管理および計算の実相と課題について考察する。

本章の構成は、次のとおりである。次節において、原価計算基準や原価計算のテキスト等で示されている標準原価計算の労務費計算と実際の労務費計算の仕組みを概観する。第3節では、製造間接費管理、特に固定費の管理と標準配賦率の問題に触れる。わが国の労務費は固定的な費用と解されていることが多いことから、製造間接費管理の問題点

が労務費管理にもあてはまることを指摘し、さらには聞き取り調査による労務費計算と労務費管理の実際の様相を検討する。第4節では小括を行う。

## 第2節 標準原価計算における労務費計算と実際の労務費計算

労務費は、原則として製品の生産に関して費やされる労働給付の価値をいう。その支払いの相手方ないしは態様にもとづき、通常は賃金、給料、雑給、従業員賞与手当に分類される。原価計算基準一二によると、労務費は実際の作業時間または作業量に賃率を乗じて計算するものと規定されている。また、同四一(二)1では、標準直接労務費の計算について、直接作業の区分ごとに製品単位当たりの直接作業の標準時間と標準賃率とを定め、両者を乗じて算定することと規定している。作業票に示された直接作業時間の多寡によって、労務費額は変動するのである。

しかし、わが国の場合、時間払制度を採用する企業の多くは作業票に拠らず、入退場時に打刻されるタイムカード等によって労働時間を把握し、これに基づいて労務費の計算を行う。労務費を直接作業時間に対するものと、それ以外のものに分離して計算することをしないため、直接労務費の実際額が給与支払簿に示されない。よって、原価計算係は予定賃率にて直接労務費の実際額を計算することになる。これは購入労働力に対する支払いの態様に基づくものであり、消費の態様を示すものではない。すなわち、労務費は労働力の消費価値でありながら、原価計算上は調達価値によってもっぱら計算されることとなる。労務費の支払いは人本位(労務者別)であるのに対して、原価計算上、労務費計算は物本位(製品別、部門別など)の計算となる。根箭(1956, pp.79-82)は両者の計算結果が同じであっても、計算目的が異なることを指摘している。

さらに、原価計算期間と賃金計算期間に差がある場合は少なくない。時間給の場合であれば、労務費(特に直接労務費)は賃率に作業時間を乗じた額となり、作業時間を直接加工時間、段取時間、手待ち時間等に明瞭に区分して記録・集計すれば、精密な時間研究や時間の管理、あるいは直接労務費の管理にもつながる。しかし、前述のように、多くの企業では実際支払総額または実際発生総額が先に把握され、作業票等の記録によって直接作業時間と間接作業時間に按分されるため、作業量の増加に伴う直接労働時間の増加は間接労働時間の減少を、反対に作業量の減少に伴う直接労働時間の減少は間接労働時間の増加を伴う<sup>3</sup>。

そこで、賃金を仕事で評価する方法を考えていく必要がある。理論的には2つの方法が考えられる。1つは単純に作業量で計る方法、いわゆる出来高給(請負給・成果給)であり、もう1つは時間によって支払う時間給(時給・日給等)である。後者(時間給)の場合、算定基準が作業の成果と直接結びつくわけではないので、成果以外の要素、たとえば手待ち時間などを入れることができる。時間給のなかでもっとも出来高給に近いものは、

一定量の作業を想定した標準作業時間によって定められる型の時間給 (hourly rate) である (金子, 2013, pp.149-171)。このように分類されるが, わが国の企業では単に時間給で支払うことが多く, 成果と労務費が直接的に結びつかない。加えて, わが国には職務遂行とは無関係の諸手当の支給が存在し, 一部の職種を除いて賃金を仕事で評価するということにはなじまない風土が存在する。

中山は, 予定賃率で計算された直接労務費の実際額と標準労務費との差を賃率差異として考えるのは, 差異分析が重要とされる標準原価制度においては大きな問題であると指摘している (中山, 1954, p.190-192)。清水他の調査では, 直接労務費の計算には作業時間の測定と賃率の決定が不可欠であるにもかかわらず, 賃率計算をしている企業は全体の 48.0%にとどまり, さらに, 作業時間については 10 分刻みで作業報告書を作成する企業が 42.7%で最も多く, 刻み方を 30 分刻みにまで拡大すると 4 分の 3 を超えるという実態が明らかになっている (清水他 a, 2011, pp.78-79) <sup>4</sup>。たしかに, 作業時間については作業票等の記録により把握されるが, 実際支払総額ないし実際発生総額が先に把握され, それを作業票等の記録によって直接作業時間と間接作業時間に振り分けているのが実態である。中山の指摘から約 60 年が経過しているが, わが国の企業における賃金の計算構造が一向に変わらないのは, 労務費に対する認識や特性が影響しているからであろう。

欧米各国における労務費関連のコストデータは, wage (賃金) と cost of labor (労務費) の 2 種類で表示され, wage は作業員 1 人工の対価として支払われる日当を意味し, cost of labor は wage に加えて雇用保険, 健康保険, 年金等の法定福利費などを含むため, 雇用者側からすれば作業員 1 人工に対して投入された実質的なコストを意味する。このように海外では賃金と労務費が区別して認識されるのに対し, わが国では労務費の概念が確立していない (小野・遠藤, 1998, p.1023)。

次に, 支給に目を向けると, 米国企業の賃金は基本的に職務給制度を採用しており, 所定外手当を除くと, わが国のように別建てで支払われるのではなく, base pay (基本給) または wage rate (賃金率) の中に組み込まれている。賃金の決定は労働対価原則に基づくから, 職務遂行とは無関係の諸手当を支給するという考え方は存在しない (笹島, 2009, p.27)。中山は, 「職階賃率は Taylor の言った“Fair day’s pay for fair day’s task”, すなわち適正課業に対する適正賃金の思想からでてきたものである。欧米の賃金思想の根本は, 賃金というものは『人に支給する』のではなく, 人の労働の購入対価であり, したがって労働価値が高ければ購入対価が高く, 逆であれば低くなるものであるという考え方を貫いている」という (中山, 1954, p.130)。しかし, わが国では労働対価に関するこのような概念は確立しておらず, 賃金の中には作業時間に比例しない費目が存在するのである<sup>5</sup>。労働の質や量とは直接的な対応関係がなく, 生活費の大小に関係する属人的な要素によって規定されている (高橋, 1969, p.84) <sup>6</sup>。これらは, 終身雇用, 年功序列賃金に代表される日本的経営といわれるもののなかで, 人に対する日本的雇用形態の表れであろう。



表 6-1 は、賃金とは別建てで支給されるわが国の諸手当を示したものである（2016 年 1 月 26 日統計局公表の平成 27 年就労条件総合調査）。常用労働者 1 人あたりの平均所定内賃金（所定労働時間に対応して支払われる賃金）に占める諸手当の割合は、全産業で 13.6% となっている。金融業、保険業は相対的にこの割合が低く、電気、ガス、熱供給、水道や運輸業、郵便業など生活インフラに関連する産業の割合は高い。表 6-1 には記載されていないが、1978 年以降、諸手当は所定内賃金のおおむね 1 割程度で推移しており、その内訳では生活関連手当の割合が大きい。特に家族手当の割合が長期にわたって大きいことが明らかになっている。その傾向は 1928 年当時の資料でもみられ、少なくとも昭和初期から現代にいたるまで、わが国の賃金は作業の質や量とは無関係なものとなっている。

表 6-1 平成 27 年 就労条件総合調査

	所定内賃金												
	計		基本給	諸手当									不明
	円	%		諸手当計	業種手当など(個人、部門・グループ)	勤務手当計	精進手当、出勤手当など	通勤手当など(1か月分に換算)	生活手当計	調整手当など	左記のいずれにも該当しないもの		
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	
調査産業計	311,635	100.0	86.4	13.6	1.1	4.6	0.4	2.4	3.7	0.8	0.6	0.0	
1,000 人以上	358,323	100.0	88.4	11.6	1.0	3.3	0.1	2.2	4.2	0.4	0.5	-	
100 ~ 999 人	297,847	100.0	86.0	14.0	0.9	5.1	0.3	2.6	3.6	0.8	0.7	-	
300 ~ 999 人	312,462	100.0	86.3	13.7	0.8	4.8	0.2	2.6	3.8	0.8	0.7	-	
100 ~ 299 人	284,533	100.0	85.7	14.3	1.0	5.3	0.5	2.6	3.4	0.8	0.7	-	
30 ~ 99 人	270,815	100.0	83.6	16.4	1.5	6.1	1.0	2.6	3.0	1.2	0.8	0.0	
鉱業、採石業、砂利採取業	314,154	100.0	87.0	13.0	0.0	7.6	0.4	2.0	2.1	0.3	0.6	-	
建設業	341,396	100.0	85.7	14.3	1.7	6.0	0.4	2.1	3.5	0.3	0.3	-	
製造業	313,646	100.0	89.3	10.7	0.3	3.3	0.3	2.5	3.5	0.4	0.4	-	
電気・ガス・熱供給・水道業	410,119	100.0	79.2	20.8	8.6	2.8	0.1	2.1	6.9	0.2	0.2	-	
情報通信業	362,342	100.0	87.8	12.2	0.5	2.9	0.0	2.9	4.9	0.3	0.5	-	
運輸業、郵便業	264,408	100.0	80.1	19.9	4.6	5.8	1.1	2.1	4.4	1.4	0.6	-	
卸売業、小売業	295,830	100.0	86.1	13.9	1.6	4.5	0.2	2.5	3.7	0.6	0.8	-	
金融業、保険業	379,296	100.0	89.8	10.2	0.5	3.6	0.0	2.4	2.7	0.6	0.4	-	
不動産業、物品賃貸業	322,966	100.0	85.2	14.8	3.1	4.0	0.1	2.7	3.1	0.9	0.8	-	
学術研究、専門・技術サービス業	402,588	100.0	86.2	13.8	0.6	5.0	0.2	2.4	4.1	0.4	1.2	-	
宿泊業、飲食サービス業	257,528	100.0	84.6	15.4	0.7	6.1	0.5	2.9	3.0	1.5	0.6	-	
生活関連サービス業、娯楽業	256,077	100.0	82.7	17.3	1.6	6.7	1.0	2.6	3.1	1.1	1.0	0.2	
教育、学習支援業	405,027	100.0	85.6	14.4	0.3	3.7	0.1	2.3	6.1	1.3	0.8	-	
医療、福祉	285,270	100.0	83.9	16.1	0.1	7.8	0.5	2.3	3.0	1.7	0.8	-	
複合サービス事業	289,355	100.0	87.9	12.1	0.9	4.7	0.0	2.8	2.8	0.2	0.7	-	
サービス業(他に分類されないもの)	298,925	100.0	86.9	13.1	0.8	4.2	0.7	2.3	3.3	1.0	0.8	-	

注：手当の種類別の支給総額を合計した数値が、「諸手当(所定外賃金を除く。)」の総額の数値に満たない場合、その差額を「不明」とした。

総務省統計局調べ 2016年1月27日公表

直接労務費は労務費の下位概念であり、その属性は曖昧である。それゆえ、企業では労務費を固定費として扱ったり、変動費あるいは準変動費の性格をもつものとして取扱ったりしているようである<sup>8</sup>。ここから、直接工の給与(間接賃金)を固定費として扱うことは、一定の直接工の労働力を、業務量の増減とはかかわりなく保有するという経営者の方針を反映している(岡本, 1980, pp.535-537 付記)<sup>9</sup>。すなわち、原価が固定費であるか変動費であるかは、原価の本来的な属性によるものではなく、経営計画や経営方針等によって決定されるのである。

わが国企業の多くは給与支払額と生産との間に直接的な関連がない。ならば、給与を作

業と関連づけるために賃率を計算する必要がある。賃率は、一定期間の固定給与総額を一定期間の総作業時間で除して求められる。このとき、2つの問題が浮き彫りになる。1つは賃率の質と量の問題、もう1つは作業時間の問題である<sup>10</sup>。

1つ目の問題について、年功序列給の下では、給与は労働の質・作業の条件よりも年令に関連する要素が強く、賃率が作業の質を評価する役割を果たしていない。また、前述のように、わが国の給与のなかには諸手当が存在するため、これらを賃率に算入すればますます作業の質と遊離することとなる。

もう1つの問題について、月給制の場合、1ヶ月の就業時間が確定しないかぎり、実際賃率の計算は不可能である。労務費は、材料費のように購入原価およびそれを基礎とする消費価格を先に算出できるものではない。したがって、実務では予定賃率と予定就業時間・計画操業度総作業時間等を使用することとなる。管理上設定する作業に対する標準賃率と対比可能な実際賃率（予定賃率も含む）が固定給の下で有効に算出できるかどうかについて疑問が生じる。以上から、賃率は労務費の原価単位への配賦の手段としては有用であるが、労務費管理の用具として使用するには難があるといわざるを得ない。

同様に、原価計算上の賃率は、基本給、業績給、能率給、基準外賃金および手当の一部を加算した額を就業時間によって除して求められる。すなわち、賃率はあとから計算されるものであり、それは作業内容を何ら反映しない極めて無意味なものである。その賃率に直接作業時間を乗じて直接労務費が計算されるのであるから、賃率はいわば賃金を直接労務費と間接労務費とに按分する手段として利用されているにすぎない。それゆえ、その賃率によって計算された直接労務費は、製品または作業に関連する労働用役の消費対価を示すものとはいえず、直接労務費の実相を表示するものではないのである。

神馬は、直接労務費と間接労務費の区分が重要となるのは手作業によって生産されるタイプの企業（手工業）であり、オートメーション化された装置産業の場合は、極論からすれば直接労務費の存在さえ否定されるという見解を示している（神馬，1964，pp.48-50）。すなわち、わが国における労務費計算は、単に形式的に直接労務費を計算するにとどまっておき、直接生産作業の対価を表示するものではない。労務費管理の実際は、岡野（1995）によれば物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施であると指摘されているが（岡野，1995，p.98）、むしろ、物量次元である作業時間の把握に留まらざるを得ないのである。

以上からみると、わが国における標準原価計算による労務費管理は、原価計算基準に示されている規定と実務ではかけ離れていることになる。すなわち、標準原価の本質は貨幣価値ではなく物量を現わしたものであり、標準工数（時間）と標準作業量という物量を貨幣単位の指数をもって表現したものであるに過ぎず、そこで呼称される貨幣単位は、貨幣価値ではなく貨幣単位を借りた指数である（中山，1954，pp.32-33）。それゆえ、経営層の方針等をもとに予算編成を行い、それとの比較管理を行っているのである。これがわが

国の原価計算にかかる労務費管理の実際であろう。加えて、直接費管理の減少は間接費管理の増加を意味することから、それは能率向上そのものを志向することへの限界をも意味する。

### 第3節 標準原価計算における製造間接費管理に学ぶ労務費管理の在り方

本来、標準原価計算が意図した労務費管理は、標準作業時間と実際作業時間の差に賃率を乗じて求められる差異を管理しようとするものである。しかし、わが国の賃金体系において、賃金は実際作業時間に関係なく固定化しており、かつ、実際作業とは無関係な諸手当が労務費の一部を構成している。

また、直接労務費の標準賃率の算定は、次の算式で標準賃率が決められることになるが、果たして、直接労務費総額はどのように求められるのであろうか。ここから、標準原価計算による労務費管理、特に差異分析の結果は、管理に有用な情報を提供できない可能性を指摘することができる。

$$\text{標準賃率} = \frac{\text{予定直接労務費総額}}{\text{予定直接作業時間合計}}$$

同様の問題は製造間接費にもあてはまる。製造間接費は、そもそも製品に直接賦課できない原価を集約し、一定の基準に基づいて製品に配賦する計算手続きである。たとえば、製品Aの直接原価が100で、ここに30の製造間接費が配賦されたとしよう。直接原価である100については、製品Aを生産するために費消された原価である。しかし、配賦された製造間接費30は計数的に割り振られたものであって、製品Aのためだけに費消されたものと限定できない。製造間接費総額の発生態様や配賦基準の選択によってもたらされた、いわば漠然とした原価といえる。生産量や操業度とは無関係に発生する固定費の存在もまた、原価の漠然性を高める要因である。製造間接費について、中山は「生産単位量あたりの必要量を、科学的客観的に定めることができない」と指摘する(中山, 1954, pp.232-233)。わが国において、労務費は固定費に近い概念で扱われていることから、標準原価による製造間接費管理にかかる議論は、労務費管理の問題を明らかにする手がかりとなるだろう。

#### 1. 標準原価計算における製造間接費管理

製造間接費は数多くの費目から構成され、金額も管理者の責任も分散している。また、その態様も変動的か固定的、もしくは両者の混合である。その管理・責任の分割は、通常は部門別・職能別に行われる。それゆえ、一般に製造間接費は部門別・職能別に配賦されることになる(天野, 1961, p.8)。通常はそれぞれの原価項目ごとに、その必要度をあら

わすような客観的な尺度を用いて配賦するのであるが、それでも相当に粗雑なものとならざるをえない（小林，1962，pp.264-265）。

製造間接費の配賦に関して，Blocker and Weltmer（1954）は，製造間接費の計算には種々の配賦基準が必要であるが，その基準は，原価割当のために正確な，また論理的な基準ではなく，せいぜい目的への手段にすぎないこと，配賦基準を選択し，それを適用した結果は，正確な利益や原価の決定に関心をもつ会計担当者の意図ならびに原価の低減や能率の増進という経営者の立場などが錯綜したものであると述べている（Blocker and Weltmer，1954，pp.127-128）。その上で，能率増進のためには責任会計の場所に配賦する間接費の内容が重要となる。すなわち，自己の責任と間接費目が合致するように配賦すべきという主張がなされている（天野，1961，p.8）。ここから，減価償却費や賃借料など，固定的であって管理者（特に中位クラス以下の管理者）には統制不能の原価については，コストセンターや製品等に配賦すべきではないと考えられる（天野，1961，p.9）。

固定的な原価等については，いかに重要な原価責任が生じているかを責任者に明確にすべきだろう。減価償却費を例に説明しよう。機械の導入という意思決定が行われると，月割経費である減価償却費が発生する。機械導入の意思決定によって非弾力的な原価が生産工程に投入されるのである。生産現場では，非弾力的な原価が投入されることにより，さらなる能率増進を期待されることになる。そのため，機械の導入にあたっては，責任を有する従業員を交えて能率の達成水準を決定し，同様に間接費の標準についても達成水準を決定して，各間接費の責任がどの管理者に帰属するかを決定すれば，合理的な配賦計算が可能になると思われる<sup>11</sup>。

## 2. わが国の企業における労務費の認識

わが国では，日本的経営の特徴にあげられる年功序列賃金や終身雇用が企業経営に用いられてきた。これらの制度は，経済成長や企業の発展に対して大きく寄与してきた。一方で，直接費と間接費の区分が曖昧となるような給与の取り扱いにより，標準原価計算による労務費管理が十分に機能していないことを前節で論じた。では，経営層や現場では労務費についてどのような認識を有しているのだろうか。聞き取り調査を参考に，わが国の企業における労務費の認識を確認する。

中堅企業の製造および人事責任者によると，企業経営において人（労働者）を変動要因として取り扱うのはわが国の風習になじまないという。企業内では経営層と労働者はともに家族のような存在であると認識していることから，給料は当該従業員への生活費の支給との認識に近く，固定的費用であると考えてるのが望ましいと考えている。中小企業の経営者たちにより構成される「京都産業 21」における K 4 研究会メンバーらも同様の意見を示した<sup>12</sup>。同メンバーであり，上場企業に従事していた元生産責任者も，人件費は固定費的な扱いとなっている部分があるとして，中小企業の経営者たちの意見に賛同した。直接労

務費ないし労務費管理について、多くの生産現場では固定費として認識している。このため、直接作業時間をもとにした標準原価計算による原価管理を行うには、標準原価や賃率の設定にあたって、単に机上の計算のみで算出するのではなく、責任会計の概念に基づき、管理責任を明確にするべきである。

前述の通り、岡野（1995）は物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施の必要性を指摘しているが、実際には物量次元である作業時間の把握にとどまらざるを得ない。しかし、時間管理を目的とした原価管理は無用や不要であるわけではない。現場での時間管理と金額計算とが係合されたとき、より良い経営管理を行うことができるのである（廣本・挽，2015，pp.57-63）。各企業では思考錯誤を繰り返しながら管理手法を模索しているが、労務費の管理は現代においてもなお重要な課題である。

#### 第4節 小括

本章では、わが国の労務費の特性が労働の質や量とは直接的な対応関係にないことに着目し、そのなかでの労務費管理、特に標準原価計算における労務費管理について考察した。本来、直接作業にかかる賃金は労働対価原則に従い、労働の質や量と直接的な対応関係によって支払われるべきである。しかし、わが国においては職務遂行と無関係な諸手当の支給が多く存在するため、労働対価原則に従っておらず、かつ、固定的なものである。すなわち、わが国における労務費管理は、賃金の支払形態面の特徴から、形式的な直接労務費を計算するにとどまっており、直接生産作業の対価を表示するものではない。また、労務費管理は、貨幣単位ではなく物量次元である作業時間の把握に留まらざるを得ないのが現状であることを確認した。

標準原価計算における原価管理は、科学的管理法に基づいて算定された原価標準に標準数量を乗じて標準原価を算出し、実際原価（＝実際単価ないしは予定単価×実際数量）との差異分析が行われる。労務費管理もこれに従って行われる。しかし、本章でみたとおり、わが国における賃金・給与の認識によれば、その計算作業は、前もって決定されている労務費総額を直接労務費と間接労務費（製造間接費）に振り分けることにある。間接労務費の中心は諸手当であり、毎月ほぼ一定額が発生する。労務費が前もって決定していることからすると、直接労務費も固定的である。直接労務費が毎月固定的であるならば、操業度に違いによって労務費差異は毎月大きく変動するだろう。生産現場での従事者は毎月同じように労働に従事しているにも関わらず、ある月は原価差異がプラス（有利差異）、別の月はマイナス（不利差異）として報告されるのである。会計担当者は原価計算基準に従って経理処理を実行しているだけであり、意図的に差異を発生させているわけではない。すなわち、標準原価計算による労務費管理の仕組みは、わが国の社会的背景、わが国企業の会計実務の歴史的展開をとおして検討すると、その実態との間に乖離を生じるのは当然とい

える。わが国の生産現場における原価管理は物量次元による管理が中心である<sup>13</sup>。これらが、生産現場の物量管理と経営層の金額計算の係合が難しい要因の1つなのである。

標準賃率の算定において必要となる直接労務費総額がどのように算出されるのかについては、本章の考察からは明らかにならなかったが、労務費予算総額から割り出されていると推察される。ここから賃率が求められ、次期の予算策定において設定される標準原価もしくは次期の指針となる。生産現場と経営層が係合へ向かうためには、原価標準における賃率と生産数量（＝完成品数量＋仕掛品の増減数量×進捗度）と原価計算期間における労務費とが近似値となることが望まれる。この実態については、第8章における企業へのインタビュー調査で明らかにする。

<sup>1</sup> 田中（2008，p.37）は、「現場の持ち分原価は『労働費』しかない」と主張している。

<sup>2</sup> 「賃金法令または賃金臨時措置令にもとづく労働者給与改善応急措置に関する件」は賃上げを物価手当の創設，基本給または単価の引上げなどその工場事業所において適当と認められた方法により行うこととして諸手当の創設を示唆している。このように、わが国における今日の手当は国家により誘導されたものである。

「賃金統制令又ハ賃金臨時措置令ニ基ク労働者給与改善応急措置ニ関スル件」昭和20年12月24日厚生省令第49号，厚生大臣芦田均

<sup>3</sup> 岡本（1973，p.137注21）は、中小企業において間接工が直接作業に従事することがあり、その労働消費額は理論的には直接労務費（間接工直接賃金）であるが、実務上はこの消費額を把握することは困難であることを指摘している。

<sup>4</sup> 筆者の聴き取り調査によっても、同様の結果がみられる。京都府の外郭団体である「京都産業21」におけるK4研究会メンバー、京都市に本社をおく一部上場製造業において製造をはじめ各部門の責任長であったOBらの会において、2012年5月から7月にかけて計4回、意見交換を行った際に聴き取りを行った。

<sup>5</sup> 古林（1953，pp.319-325）は、「わが国の賃金は、生計補足的な發育不全の賃金にとどまり、低賃金を少しでも補うために、種々様々な名目が利用せられ各種の手当—家族手当・住宅手当・別居手当・食事手当・早残手当・精勤手当・夜勤手当・公休手当・休暇手当・役付手当・勤続手当・物価手当・臨時手当・増産手当・出勤手当等—が一つの企業で六十余程もある所があり、手取り賃金の30%前後を占め、しかも恩恵的に与えられ、労務管理の手段としても利用された」という。

<sup>6</sup> 「職種別の労働力の市場価格＝賃金率が、『労働の価格』＝一定分量の労働に対して支払われる一定分量の貨幣として現象してくる関係が未成熟で、賃金率と賃金形態が、『賃金体系』のなかに未分化のまま包摂されており、『賃金の基本的部分』（いわゆるベース・レートに相当する賃金表上の賃金）が、労働の質や量とは直接的な対応関係になく、生活費の大小に関係する属人的な要素によって規定されている（高橋，1969，p.84）。

<sup>7</sup> 日本製造工業の長所および短所について講演した米国GE会社技師Warrenは「間接労務の割合が甚だ以て高過ぎる」と述べている（Warren, A.K., 1927, p.2）。

<sup>8</sup> たとえば、トヨタ自動車㈱の予算制度が紹介されている記述によれば、固定費予算に人員予算ははいっており、変動費予算に労務費ははいっていない（田中，2002，p.232）。また、崙山（2011，p.142）が上場企業の経理部あて2010年10月中旬に行った簡易なアンケート調査によれば、上場企業のうち回答を寄せた会社のほとんどで、残業代を除く直接労務費を固定費として扱っていることから、実際、「上場企業で、直接労務費のうち残業代以外の部分を固定費としているところは多いと思われる」としている。

<sup>9</sup> 『原価計算』三訂版（1980）より「原価予測の方法」が記載されている。同四訂版（1990）においてはp.559。同六訂版（2000）においてはp.530。

<sup>10</sup> 安達昇（1963）「日本の給与形態と労務費計算—賃率差異の問題点を中心に—」『企業会計』第15巻第7号，pp.49-50。

<sup>11</sup> これに関して「経済性を高めることが必要である場合には、管理的努力を最大限にすべきであって、標準は能率を高めるために最大の刺戟とならなければならない。故に基本的な原価節減を試みるためには、標準は固定費を固定的なものとみなさないでこれをまったく変動的基準に関連づけて考えなければならない」との見解がある（Henrici, 天野，1961，pp.16-17）。

<sup>12</sup> 前掲注4を参照。このほか、会計士監査上適用される原価および原価計算の監査の方法を手がかりと

---

して、企業における原価計算実務のあり方に接近し、その問題点を指摘する論文（吉川，1999，pp.109-115）にも、これらの様相がみられるので、参考にされたい。

<sup>13</sup> 中山（1954），岡野（1995），福島ら（2010）の指摘は、原価管理上のものであるが、このほか、「売上高管理も、実は数量管理が中心となっていることが多い」（正司，2012，p.32）という。

## 第7章 仕掛品をめぐる問題—進捗率の決定を中心として—

### 第1節 はじめに

第5章でみたように、標準原価計算による原価管理の有用性に対する批判の1つに、会計数値にとらわれない管理システムの生成が示されている。一方、わが国の企業では、物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施が示されている(岡野, 1995, p.98 他)。

理論的には標準原価と予定原価は異なるものであり、予定原価による管理は本質的には価額計算であることから、単に物量的差異のみならず、価格差異ならびに操業度差異を管理の対象とし、経済的合理性を目的とする。標準原価における管理は、広義における計画会計に帰属すると考えられる(辻, 1977, p.120)。会計が生産現場の実態を可視化できないことはすでに1950年代より指摘されていたが<sup>1</sup>、これまで論点としてあまり取り上げられてこなかった。標準原価の設定が政策的、主観的要素をもつ計画会計に帰属せざるを得ず、また、経営者の利益調整行動によって利益操作された財務諸表が公表されることにもつながる可能性を秘めている<sup>2</sup>。

生産現場で可視化できないものでさえ、期間損益計算を行うために会計処理上は数値に置き換えなければならないものがある。その1つが仕掛品である。仕掛品は、加工途中・工程途上のものとして実在しており、進捗度に応じて完成品に対する仕掛品換算量を決定する。進捗度は目視できるものもあれば、不可視的なものもある。仕掛品の評価は容易ではない。それゆえ、その評価如何によって完成品原価が左右される。仕掛品の評価は当期製品製造原価や売上総利益にとどまらず、最終利益にまで影響を及ぼすこととなる。また、いうまでもなく仕掛品の評価は生産管理上の問題でもあり、会計が対象とする原価管理の本質を問うものである。

本論文のテーマである生産管理上の問題(現場の管理)と会計上の問題(経営層による管理)が交錯するのは、標準原価計算における原価差異分析に原因がある。なぜなら、原価差異分析を行う前提として、原価の正確な把握が要求されるからである。そのため、実際生産量の確定、すなわち期末仕掛品の評価が影響を及ぼすのである。

そこで、本章では、仕掛品をめぐる問題について、様々な問題を内包すると思われる標準原価計算の原価差異分析と、その前提となる原価差異の把握・算定を検討する。

本章の構成は、次の通りである。第2節において、物量把握と評価との関係に焦点をあて、仕掛品をめぐる問題について先行研究を中心に整理する。第3節では、原価計算基準における仕掛品の評価方法を概観する。第4節では、仕掛品をめぐる問題と標準原価による記帳を考察する。第5節では、実務での様相について先行研究や聞き取り調査等から検討する。第6節ではこれら問題点の整理と考察をふまえ、仕掛品の評価を起点として企業における原価計算・原価管理を論じる。



## 第2節 仕掛品とその評価に関わる問題

棚卸資産の評価方法は、企業会計原則や企業会計基準あるいは法人税法などによって規定されている。たとえば法人税法では、棚卸資産を評価するにあたり、その要素の1つである取得価額は、原則としてその資産の購入の対価、取得のためまたは販売の用に供するために直接要した費用の支出額の合計とされている。他の原則や基準も、取得価額については同様の規定となっている。原料、材料、部品等の棚卸資産の場合、その価額は外部との関係により比較的客観的に把握される。棚卸資産の評価額は、取得価額を基礎に求められる。これに対し、仕掛品や製品等、内部における生産活動によってもたらされた棚卸資産を客観的に評価することは難しい。

数量面では、材料や買入部品は入出庫を記録する帳簿での管理が行われ、期末にはこれと実地棚卸を照合する方法によって評価される。一方、仕掛品は実地棚卸をもって評価する<sup>3</sup>。

期末仕掛品の評価は、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」において、期末仕掛品の完成品換算量は、期末仕掛品数量に進捗率を乗じて計算すると規定されている。加工費については、期末仕掛品の完成品換算量を計算することが困難な場合、当期の加工費総額をすべて完成品に負担させ、期末仕掛品は直接材料費のみとして計算することができる。このようは扱いは、加工費は不可視的なコストを含んでいるためであろう。原価計算基準は、期末仕掛品に対する製造費用の算定につき、原則として原価要素別に配分する方法を求めている。生産方式や原価計算の効率化等の観点から、必要に応じて簡便的な他の方法も認めているが、完成品原価の算定上、仕掛高が大きければ、簡便的な方法の採用は正確な原価や利益の計算において問題となる。総合原価計算では、1原価計算期間に発生したすべての原価要素を集計して当期製造費用を計算し、これに期首仕掛品原価を加えた総製造費用から期末仕掛品原価を差し引いて当期完成品原価を求める。当期完成品原価は期末仕掛品の評価額をもとにして算出されるため、仕掛品の評価に誤りや恣意的な操作があれば、当期完成品原価に影響を与え、その影響は売上原価や各種利益へと伝播する。結果的に最終利益へ影響が及ぶ。企業会計原則や連続意見書第四、企業会計基準第9号には棚卸資産の内訳として仕掛品が記載されており、他の棚卸資産と同様、期末評価の算出方法は明示されているが、仕掛品の進捗度の測定に関する規定はない。また、法人税法第2条第20号でも仕掛品を棚卸資産として認定しているものの、進捗度の測定方法は明示されていない。

岩田は、仕掛品の評価の問題は、商品販売業が売上原価を計算する際、棚卸資産の継続記録法（帳簿による管理）を採用せずに棚卸計算法（実地による管理）のみで行っていることと同様の問題であるという（岩田，1990，p.128）。また、仕掛品の評価には、棚卸数

量のカウント漏れや帳簿への誤謬等があったとしても、それを複線にて検証・確認する機能が備わっていないことが問題として指摘している。

片岡は正確な追跡計算を達成するために、仕掛品に継続記録法の思考を導入する必要があるとしている。一方で、一般に生産活動が複雑すぎることから、仕掛品原価の測定にあたって必要となる時間や数量に関する詳細なデータをとることが省略されてきたのが現実ではないかとも述べている（片岡，1978，p.180）。継続記録法は、現実的には相当困難なのである。佐藤は、仕掛品の評価は原価計算の領域というよりは、棚卸資産会計ないし財務会計の問題としつつ、仕掛品の評価は製品・商品等の棚卸資産の評価と基本的に性格が異なるため、先入先出法や平均法といった評価理論が確立されても、実質的に仕掛品の正しい評価は不可能（佐藤，1958，p.56）と述べている。佐藤はまた、仕掛品の評価に関する問題は、仕掛品自体の物量的に正確な把握の仕方にあり、仕掛品の仕上がり率も含めた正確な物量的な把握が行われなくては、正確な原価計算は行えないとしている。継続記録法で原価の発生を記録することができれば、精度の高い仕掛品の評価が期待できるだろう。しかし、現実には片岡が指摘するように困難である。

物量単位で仕掛品を評価することが難しいのであれば、期末仕掛品の進捗度をできるだけ正確に測ればよい。それは、番場（1963，p.209）や岡本（1973，p.243）、末尾（1982，p.303）が指摘している。土淵（1958，p.6）は、仕掛品進捗度は物量的進捗度ではなく原価の負担割合を示すものとしており、岡本（1973）は、仕掛品の完成程度を0%（未加工）から100%（完成）までの割合で示すものの、その完成程度は物理的なものではなく原価投入の観点から見たものであるという。佐藤（1962，p.328）や宮本（1983，p.86）は、仕掛品の進捗度は物量や生産技術からの評価ではなく、原価発生面からの評価であるとしている。これに対して、小林（1978，p.141）は、仕掛品1単位を完成品1単位と対比して平均的な仕上がり具合から行われる原価の見積りとし、井上（1988，p.14）は、進捗度には生産の進行度と理解するものと原価率と理解するものの2つがあるとしている。前者は作業の進行度と原価要素の消費量が一致している場合に有効であり、原価管理のベースは消費数量面の能率の増進にあるという見解である。一方、後者は期末仕掛品原価および完成品原価の算定を正確に行うためという見解に立つ。生産現場において、進捗度は物的生産能率管理や原価管理のための仕掛品の作業進捗と見ることが望ましく、財務諸表作成上は原価率とみるのが望ましいと整理している。

進捗度を把握する方法について、溝口（1963，pp.128-129）は何をよりどころとして進捗度をみるかということがはっきりしないと述べ、把握の難しさを主張している。末尾（1982，p.304）は完成品換算量算定の重要性を示した上で、進捗度は技術家あるいは現場監督者が行う見積りが前提であるとしている。他にも多くの研究者が仕掛品の進捗度を把握することの難しさを指摘するが、明確な方法の提示や具体的な例示等はない。

企業によって技術的な条件は大きく異なるから、仕掛品の進捗度の把握ないし測定方法

も企業ごとに相違する。よって、各々の業種、生産工程、製品等に即した方法が採用される。たとえば、岡本（1973, p.244 注 3）が紹介しているロット別生産を行う工場において、ロットごとに進捗度を定める方法などは技術面に即した方法の1つと考えられる。

岩田（1990, p.121）はコンベアラインにあるものの工程を50%に見ておくというような説まで妥当であるという。月末仕掛品の進捗度を完成品の50%として月末仕掛品の評価を計算すべきであるという説はAtkins（1924, p.305）によりなされたものである。土淵（1958, p.6）は、仕掛品進捗度の決定は矛盾の上に立つものであり、理論上その正確性を完全に期待できなくても、決定された進捗度の数値は具体性をもち、絶対的な数値であると述べている。

佐藤（1958）は、工程表を絶対不可欠の基本的な前提とし、仕掛品原価の算定について、数値例を示しながら提言している<sup>4</sup>。さらに佐藤は、前もって月末仕掛品の在高を予測する方法も示している（佐藤, 1958, pp.56-59）。この方法によれば、仕掛品の物量的な面の把握を容易にするだけでなく、棚卸資産の管理にも用いることができる。西村（1985, p.134, pp141-143）も同様に、予定進捗度の採用を提言している。

このように、たとえば進捗度がなぜ50%なのかという理論的な説明ができなくても、決定した場合はそれに従うこととなる。つまり、進捗率は主観的に決められるのである。しかし、主観的に決められるといえども、進捗度の決定にあたっての整合性の検証ないし検討は必要であろう。検討等がなされないままに取り決められた方法で評価を行うと、現場の理解や納得を得ることは相当に困難である。

進捗度の把握にあたって、各種情報を細分して取得し、より克明な標準を設定し、膨大な計算事務量をいとわないならば、原価管理に関するある程度の成果は得られるかもしれないが、経済的には非効率となる。それだけの作業を行うリソースがあれば、他の作業に振り向けた方が企業の収益に貢献するかもしれない。仕掛品の評価にかかる問題は、工業経営の基本問題にもかかわらず、会計研究においては、仕掛品の進捗度等は所与のものとされており、関心は先入先出法など評価方法の議論の中心となっている。仕掛品の進捗度を推し量る方法の欠如が、理論と実務の乖離を生じさせる一因になっていると考えられる。

### 第3節 仕掛品をめぐる問題と標準原価による記帳

櫻井によると、標準原価計算は、製造開始から完成までの原価の流れのどこかの時点で実際原価の代わりに標準原価を組み入れ、最終的に標準原価と実際原価を比較して原価差異を計算して分析し、その結果を管理者に報告する会計システムであるという。また、標準原価計算には標準原価分析と標準原価計算制度という側面があり、前者は統計資料や原価管理目的のために用いられ、財務会計機構の域外にある統計的分析である（櫻井, 1997, p.133）。

櫻井（1997）のいうどこかの時点とは、どこであろうか。原価計算は複式簿記と結合することで財務諸表の作成に有用なものとなる。一般に標準原価計算を複式簿記に組み入れる方法（投入時点、勘定記入法）には、パーシャル・プラン、修正パーシャル・プラン、およびシングル・プランの3つがある。

パーシャル・プランでは、仕掛品勘定の借方に実際原価、貸方に標準原価が記入される。原価差異が算定・分析されるのは、製品の完成（アウトプット）時点である。つまり、標準原価は製品の完成時点で組み入れられる。原価差異は期末仕掛品の標準原価を仕掛品勘定の貸方に記入した後、借方額と貸方額との差額として算出される。この方法は製品が完成した時点で原価差異を算出するアウトプット法と結びつく<sup>5</sup>と説明されている。このようにパーシャル・プランでは、実際生産量を確定するために期末仕掛品の実地棚卸を必要とする。したがって、同プランでは会計期末になるまで原価差異を把握することができない。原価差異の確定には仕掛品の完成品換算量、すなわち正確な物量の把握が必要である。しかし、前節で確認したように、現実には仕掛品の完成品換算量を把握することは困難である。このように、原価差異分析の前提となる生産量（仕掛品換算量）の把握はいくつかの問題を抱えているのである。また、会計記録からは利用できない追加的な統計資料の収集を必要とすることも問題点として指摘されている。

アウトプット法は一定の製品算出がなされ、実際が生産量が確定した時点で実際生産量に対する標準材料消費量および標準作業時間を計算し、これに実際材料消費量と実際作業時間を比較して原価差異を算出する方法である。後述するインプット法に比べると計算は簡単であるが、製品原価の算出が行われた後でなければ差異が確定できず、しかもその差異は総差異であるため、差異の発生原因がつかみにくい。

修正パーシャル・プランは、パーシャル・プランと同様、仕掛品勘定の借方までは実際原価で記入し、貸方側は標準原価で記入する。借方の実際原価は厳密な意味での歴史的原価（＝実際価格×実際消費量）でなく、標準価格に実際消費量を乗じて計算するところがパーシャル・プランと異なる<sup>6</sup>。

シングル・プランは仕掛品勘定の借方と貸方のいずれも標準原価で記入する方法である。原価財の投入（インプット）時点で原価差異が算定され、分離される。つまり、標準原価の組み入れ時点は原価財（材料費、労務費、経費）の投入時である。パーシャル・プランの持つ問題点、すなわち実際が生産量が確定した時点でないと差異が確定しないという問題点を克服する方法として開発された。この方法は原価財の投入時点で原価差異を算出するインプット法に結びつき、またパーシャル・プランに比べると原価差異が速やかに算出できる。

インプット法は原価材の投入時あるいは作業実施時に差異（材料消費差異や作業時間差異）が把握できる。一定の生産量に対する標準量をあらかじめ設定し、実際の数量が標準量に対して超過あるいは過小の場合には材料超過払出伝票や作業時間超過報告書、材料返

還票や時間節約報告書により、その差異を把握する。アウトプット法に比べ煩雑であるが、差異が発生した原因や場所を把握できる。また、シングル・プランは実際生産量を確定する必要がないので、毎週あるいはロットごとに原価差異が計算できるという長所を持つ。

インプット時点で差異を把握するといっても、それは生産高とは切り離されたものである。原価管理は生産数量の差異も管理の対象であり、数量で管理すると同時に金額としても数量差異を計算する必要がある。生産する製品によっては、数量の把握が第一であり、その生産数量から金額の差異を把握することになる（岩田，1992，p.376）。シングル・プランは、計算構造としては実際生産量が確定されなくても差異は計算できるが、標準原価による製品原価は実際生産量が確定してはじめて求められる（岡本，1973，p.361）<sup>7</sup>。

以上からすれば、標準原価計算と複式簿記との結びつきは、パーシャル・プランないしシングル・プランという技法により可能であるが、小林（1978，p.255）は、そもそも標準原価差異の算定と分析を勘定に結びつけることは必須でないため、原価差異の算定はインプット法で行い、勘定の処理は簡便なパーシャル・プランで行う方法も可能であることを指摘している。

## 第4節 仕掛品評価の実際

### 1. 1950年代における指摘

中山（1954，pp.110-111）は、1950年代における仕掛品評価の状況について、仕掛品は工場に散在するものであり、それを工程毎に実際原価をもって評価することは手続上不可能であるため、実際原価主義では帳簿の仕掛品在高を信頼して実地棚卸を行わず、工程別標準原価を適用していると述べている。また、実際原価によって仕掛品の現物評価をすることは理想的には考えられても、実際の手続きとしては煩雑にすぎて不可能であり、標準単価に数量を乗じた合計額をもって工程における仕掛品の評価額を算出していると述べている（中山，1954，p.136）。加えて、工程別に仕掛品勘定を設けると、工程別に仕掛品の現物評価をしなければならず、工場での作業を中止して現品を数える実地棚卸は困難であると主張している（中山，1954，p.141）。

長谷（1956，p.13）は、実務家の視点から仕掛品における製造間接費について問題視し、「作業現場に流れている仕掛品の実在を以てして、仕掛品勘定に計上すべき一切の原価ありとし、製造間接費をも含ませることは、企業の原価計算を困難、不可能化する危険があり、期間費用収益の対応を歪めるものである」<sup>8</sup>として、中山のいう現物評価における問題、すなわち仕掛品が事実上存在しても、その数量の把握ができない場合があることを示唆するとともに、製造間接費を仕掛品に加味することを問題視している<sup>9</sup>。また、長谷（1956，p.15）は、経営計画や操業度を決定する場合、製造間接費を含めた全部の原価を算入して、仕掛品を評価するのは当然であると主張する。配賦基準は原価割当てのための正確な、あ

るいは論理的な標準ではなく、目的への手段として、経営計画・方針等によって規定されたところを目指すべく尺度としている。仕掛品の評価もまた、広義における計画会計に帰属すると考えられるのである。

## 2. 昨今における仕掛品の評価の実態

1950年代に指摘されていた事項が、現代ではどのように変化しているのでしょうか。ここでは、第2章で扱った東証第一部上場の製造業860社の有価証券報告書に記載されている仕掛品の評価方法を確認した。その結果、進捗度についての記載があったのは京セラの1社のみであり、しかも「進捗度を加味している」との表記のみであった。有価証券報告書には仕掛品の評価方法についての記載はあるが、進捗度の決定に関する記載はないに等しい<sup>10</sup>。

木島（1996, pp.37-51）<sup>11</sup>による調査によれば、進捗度として、技術的加工進捗度を採用する企業が37%、経済的加工進捗度を採用する企業が23%、一律50%とする企業が16%、その他が22%（無視、一律100%など）であった。4割弱が物量ベース（技術的加工進捗度）、約2割強が金額ベース（経済的加工進捗度）を採用している。製造業といえども生産品目は企業によって様々であるから、物量ベースで捉えることができる企業もあれば、金額ベースが適当な企業もある。一律50%としている企業やその他の方法を採用する企業は、進捗度の把握は困難な企業であると推察できる。仕掛品の評価について企業は苦労しているのである。また、一律50%とする企業が約6分の1に上るのは興味深い。

進捗度の多寡は期末仕掛品の大きさを左右する。生産現場では期末に残った仕掛品の加工はかなり進んでいると感じながらも、50%として評価されれば、体感イメージとは異なって期末仕掛品は低く評価される。生産現場の認識と実際に示される会計情報（経営層が把握する情報）にギャップが生じるのである。生産現場と経理部門における仕掛品評価は、必ずしも同じ方法とは限らないことも、乖離を生む原因であろう。

企業経営層への聞き取り調査から、仕掛品の評価の実態が見えてくる。仕掛品は実在するものの、月次ベースでは評価しないため、月次資料における売上原価が増減することに不安を感じるという意見が聞かれた。また、生鮮品を扱う業種の現場担当者は、監査法人の指導のもと、生鮮品には仕掛品が存在しないと指導を受けているが、実際には仕掛品が存在しており、現場の情報と会計情報の不一致を目の当たりにしている。このことから、会計情報が経営管理に有用に機能していないのではないかという疑問を持っていた。仕掛品の評価に関する問題は以前から指摘されており、今日でも解決されていない。それは、仕掛品の評価は本来的には物量単位で行うことが前提でありながら、それを正確に行う手法が見当たらず、一方で原価を計算するために貨幣単位での評価が要求されることによるものと考えられる。会計上において、期末仕掛品の完成品換算量を把握するためには、技術的な進捗度の把握や物量の把握が必須である。仕掛品の評価は、まさに物量計算と会計

情報とが入り交じるところであり、物量単位を貨幣単位に置き換える決定的な方法が存在していない。ゆえに生産現場での認識と経営層が認識する結果の乖離を生む原因となっている。

## 第5節 小括

本章では仕掛品をめぐる問題について、様々な問題を内包すると思われる標準原価計算の原価差異分析と、その前提となる原価差異の把握・算定を、記帳の問題とともに考察した。原価計算研究において、仕掛品評価にかかわる進捗度の把握方法は、すでに1950～1960年代には議論されていた。それにもかかわらず、今もなお解決に至ったわけではなく、曖昧のまま残されている。各企業では技術的な条件が大きく異なっており、進捗度に関して一般的な方法の提示が困難であるのは確かであるが、それが原価計算理論と実務との乖離の発生要因であることに間違いはない。また、原価計算理論と実務の乖離が確認できても、その溝を埋めるのは困難である。計数による管理の限界である。

本章では、仕掛品の把握と仕掛品の評価を考察したが、あらためて指摘するまでもなく、仕掛品の評価は、棚卸資産や売上原価を介して利益に影響を及ぼす。生産現場における原価管理は物量次元による管理が中心となるが、仕掛品管理については生産現場でも可視化できているとはいえない。現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害する要因の1つであることが確認された。

- 
- <sup>1</sup> 中山隆祐（1954）『総論—原価計算の生かし方（原価計算実務講座第1巻）』春秋社，pp.201-202 他。
  - <sup>2</sup> 会計士監査上適用される原価および原価計算の監査の方法を手がかりとして、企業における原価計算実務のあり方に接近し、その問題点を指摘する吉川（1999，pp.109-115）を参照されたい。
  - <sup>3</sup> ただ、膨大なデータ処理するコンピュータの導入等により、生産現場は変貌しつつある。生産管理とくに生産計画の進捗度を知る目的で、現場の数量は管理されつつあるが、仕掛品（現場在庫）の評価額については発表されたものはないように思われる。
  - <sup>4</sup> 佐藤（1958，pp.56-58）によれば、製造の進行状況についての明細書であって、仕掛品・製品の物量のな面に関する詳細な内訳書である。工程表によって、仕掛品の月末在高を、その種類別に、数量、仕上率、換算量を一表のものができ、仕掛品原価の算定の基礎とされるものである。
  - <sup>5</sup> 山田庫平編著（2004）『基本原価計算用語辞典』白桃書房，p.110。
  - <sup>6</sup> 詳細は櫻井通晴（2014）『原価計算』同文館出版，pp.268-270を参照されたい。
  - <sup>7</sup> 「原価標準とは、原価単位当たりの製造に必要な原価であって、それは事前原価である。」対して、「標準原価は実際生産量が確定してはじめて計算されるので、それは事後原価の性質をもっている」（岡本，1973，p.361）という。  
原価計算用語辞典（2004）においては、原価標準とは、「製品1単位を製造するために原価を統計的・科学的方法によって慎重に予定したもの。標準原価とは区別される。標準原価は原価標準に実際生産量を乗じて算定される。原価標準は製品の製造以前にあらかじめ設定されているため事前原価の性質を持つものに対して、標準原価は実際生産量が確定されることから事後原価の性質を持つ。」とされている。一方、標準原価とは、「事前原価の一種であり、その設定は数量面では、科学的、かつ統計的に達成可能な能率尺度を定め、また価格面では、予定価格等で評価し、算定した原価である。」というように、同じ書籍のなかでもこのように相違がみられる。
  - <sup>8</sup> 同論文は、『経理研究』第4巻に収録とされているが、同誌『経理研究』には掲載されていない。そのため、国立国会図書館デジタル化資料より入手した。
  - <sup>9</sup> 製造間接費を仕掛品に含めなくてよいとする理由は、「近代工業経営の連続生産においては、絶えず一定量の仕掛品の存在を必要不可欠」とするが、生産設備とそれに結合する仕掛品の存在とによって製

---

品等が生産されうるため「仕掛品に含まれた製造間接費は、仕掛品勘定に半永久にチャージされてしまい、生産物の収益に負担せしめることができない」ため、たとえば「生産を中止した時、経済的に全く無価値になるか、屑の価値になってしまうことが少なくない」という点、さらに、生産工程が「組立生産型と連続生産型との中間に属する」ものへと変化している点にも言及し、こういった工程から「部品、仕掛品、製品の原価要素は必ずしも一致しなくていい」ためであるという。さらに、「仕掛品評価は期間損益計算に附随するものであり、仕掛品に計上すべき価値を、先に決定するという問題ではない」（長谷，1956，p.15）という。

<sup>10</sup> 評価方法については、総平均法 446 社，移動平均法 369 社：先入先出法 72 社，個別法 189 社（複数の方法を採用している企業がある）となっている。

<sup>11</sup> 木島淑孝（1996）「財務諸表作成のための原価計算の実態とその分析—実態調査結果に基づいて—」『会計学研究』第 8 号。



## 第8章 アンケート調査およびインタビュー調査による探究

### 第1節 はじめに

これまでの各章において、わが国特有の社会的背景・経営環境や製品特性・製造活動の違いを理解しながら、標準原価計算について包括的に理解したのち、わが国企業の原価計算の実相に接近し、それらを踏まえ、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害している要因を探究してきた。本章では、これまでの各章において考察した内容について、企業にアンケート調査を実施し、その後、その調査結果の矛盾や疑問点をインタビュー調査で明らかにする。これらから得られた情報をもとに、わが国企業の原価計算実務およびその問題や課題を探究しつつ、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合について検討する。それが本章の目的であり、本論文の研究のこれまでの考察を確認・検証する章として位置づけられる。

アンケートおよびインタビュー調査を採用したのは、第2章での考察が参考になっている。アンケート調査は、回収率の問題に加えて、回答者による設問内容の理解力が問題となる。設問の主旨が正しく伝わらずに回答されることがあり、回答内容の信頼度が低くなる可能性があることや、またそのように回答されたサンプルを除去するのは難しい。さらに、回答に矛盾がみられるところもある。これらを解消するためには、より深く質的調査を行うことが重要であるから、このような方法を採用した。

本章の構成は、次のとおりである。第2節では、各章で検討した内容を簡単に振り返り、課題を整理する。つづく第3節では、整理された課題について行ったアンケート調査の結果とともに、疑問点や矛盾点を整理する。次いで、疑問点・矛盾点に対し行ったインタビュー調査から得た情報を整理し、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合について検討する。第4節は、まとめの節である。

### 第2節 前章までの考察とアンケート調査およびインタビュー調査

#### 1. 前章までの考察

最初に、これまでの各章において考察した事項を振り返り、確認しておこう。

第2章では、これまでの原価計算に関する先行調査と東証第一部上場の製造業860社の有価証券報告書に示された製造原価明細書の開示内容から、企業における原価計算、とくに標準原価計算の様相を考察した。製造原価明細書において、実際原価計算もしくは標準原価計算を採用しているか否かが確認できる企業424社のうち、60.6%は標準原価もしくは予定原価を採用している（サンプル全体では30%）。実際原価計算であることを明記している企業は167社であり、全体では19%となる。残りの企業については明らかではな

いが、企業規模から勘案すると何らかの予定原価あるいは基準原価を利用しているのではないかと推察される。なお、理論的には標準原価と予定原価は異なるものであるが、実務においては、標準原価と予定原価に大きな開きはなく、混同されている可能性があることを確認した。

企業は、期中では標準原価もしくは予定原価を使用するが、期末に原価差額の修正を行い、売上原価や営業利益の計算につなげている。最終的に示される原価は実際原価であるため、企業が採用する原価計算手法は実際原価計算となる。東証第一部上場製造業 860 社による原価計算明細書からも、その様相は確認された。期中で原価を管理するのは、主に生産部門である。期末に原価を計算するのは経理部門であり、経営層がその情報を開示する。生産現場の責任者や担当者になれば、自身が認識する製造原価と経営者が公表する製造原価が不一致であり、生産現場から送り出された原価情報がそのまま使用されない実態に気づく。原価管理情報がそのままでは原価会計に用いられないのである。生産現場と経営層の認識の乖離の原因は、企業が採用する原価計算の手法にあると考えられる。

第 3 章では原価計算基準に着目した。原価計算基準の基礎となった原価計算基準（仮案）における記述と、実際に制定された原価計算基準の記述を比較することで、原価計算基準が示す標準原価計算の意義や標準原価計算における原価管理の位置づけを考察した。原価計算基準の目的は原価会計にほかならず、同基準における標準原価は、なんら修正されることなくそのまま製造原価として認められるような標準原価の算定を意図している。ただ、標準原価の算定は困難を伴うことが予想される。原価計算基準（仮案）では経営管理のための啓蒙的性格を有する規定が詳細に記載されていたが、原価計算基準ではすべて削除された。このことが、会計研究・理論と実務との間、また企業内部において生産現場と経営層との間に乖離を生み出した 1 つの要因となったのではないと思われる。

第 4 章では、標準原価計算の生成過程を概観した。標準原価計算は 1910 年代に米国で誕生し、発展してきた。Emerson を中心とした技術士らによる標準原価による原価管理機能と、会計士らによる価格計算・損益型標準原価計算機能を中心に、標準原価に基づく管理によって生産現場の改善効果を可視化し、複式簿記との結合による財務会計との連携を図った様相などを考察した。

標準原価計算には、エンジニアないし生産現場が注視する原価を管理するという目的と、会計士らが注視する期間損益計算のために必要となる棚卸資産評価という 2 つの計算目的が存在する。それらの計算手続上で差異の発生が確認された。1940 年代以降、原価計算は原価管理から利益管理へと関心が移り、損益分岐点分析、予算管理、直接原価計算といった手法が注視された。さらに 1960 年代に入ると、管理会計へ数理科学、情報理論、行動科学等が導入され、管理会計領域が拡張して発展した。研究の中心は原価計算よりも管理会計的な課題に移行したのである。標準原価計算そのものはレレバンス・ロストに至り、それ以後の研究は ABC を代表とする会計技法の専門性の深化へと進んだ。標準原価管理

に対する疑義や議論も立ち消えの状態となった。

第5章では、わが国における標準原価による原価管理や原価計算に関する先行研究に目を向けた。標準原価にかかる先行研究の多くは標準原価計算における原価管理への批判であり、それは3つの研究に大別できる。第1は、FA化により自動化された生産プロセスにおける直接管理分野の減少および間接費管理の増加によって、能率向上を志向する標準原価計算の限界を論じる研究である。第2は、企業環境が変化する状況下では、価格は市場で決定されるから、企業が管理の対象とするのは標準原価ではなく、目標収益と目標利益の差である許容原価に移行しているというものである。第3は、会計数値にとらわれない生産管理システムの導入が標準原価計算による原価管理の有用性を低下させたという主張である。なお、原価会計に対するものや製品原価、予算計画等に対する研究は見あたらなかった。

第1の批判については、第6章において、わが国における労務費管理をとおして考察した。そもそも、わが国の労務費は働の質や量とは直接的な対応関係がない。労働対価原則に従っておらず、かつ、固定的に発生するものである。すなわち、わが国における労務費管理は、賃金の支払形態面の特徴から形式的な直接労務費を計算するにとどまっており、直接生産作業の対価を表示するものではない。ゆえに、労務費管理は貨幣単位ではなく物量次元である作業時間の把握にとどまる。したがって、FA化が標準原価計算による原価管理の有用性を低下させる以前の問題として、そもそもわが国の企業では標準原価計算によって労務費を管理すること自体が困難なのである。

第2の批判について、たしかに、一過性の製品が生産されるようになると、生産工程の安定性は喪失するため、標準原価の設定が困難になるかもしれない。しかし、企業は全く異なる製品を生産しているのではない。トヨタ自動車(株)では標準原価管理を利用して原価改善を実践して事前の計画へとつなげており、標準原価計算による原価管理の有用性が示されている。

第3の批判は、会計数値による管理の困難さを物語るものでもある。現状は金額ではなく物量次元の把握にとどまらざるを得ない原価がある。しかし、物量的評価も問題がないわけではない。それは、第7章で考察した仕掛品である。月末仕掛品の評価に必要な進捗度の把握は、各企業の技術的な条件が大きく異なることもあり、一般的な方法を示すことは困難である。おそらく、会計部門が何らかの方法で進捗度を決定し、計算を行っているんだろう。生産現場と経営層における認識が乖離する一端と考えられる。

## 2. 調査方法の概要と対象

本論文の調査対象は、2012年にインタビュー調査を行った5社と、2017年3月31日から同年8月30日にかけてアンケート調査およびインタビュー調査を行った17社の合計22社である。アンケート調査の内容は、2012年に行ったインタビュー調査によって得ら

れた情報がもとになっている。2012年のインタビューの結果を本論文の対象に加えるにあたり、対象の5社には5年間で回答内容に変化が生じているかを電話もしくは電子メールで確認を行い、いずれも変化がないとの回答を得ている。

2012年に行ったインタビュー調査（以下、2012年調査という）の対象を示したものが表8-1であり、その結果が表8-2である。2017年3月31日以降に行ったアンケート調査およびインタビュー調査（以下、2017年調査という）の対象は表8-3に示すとおりである。本論文の対象は、東証第一部上場企業15社、従業員300名以上の未上場企業7社であり、当該22社（インタビューの業種別・実施順に、A社～V社とする）の業種は、機械、金属、電機、精密、輸送用機器、食品、化学であり、インタビューは監査役、相談役、常務取締役、取締役、経理担当責任者、工場長等生産部責任者等である。表8-4は2017年調査の内容（アンケートおよびインタビュー）と結果である。

表 8-1 2012年調査の対象（調査日順）

企業	業種	上場/非上場	規模	インタビュー	日時
A	機械	非上場	7,000名	経理部長	2012. 3. 1
B	輸送用機器	上場	東証一部	総務部長	2012. 6. 6
C	繊維	非上場	1,000名	経理担当	2012. 6. 15
D	化学	上場	東証一部	取締役	2012. 7. 3
E	鉄鋼	上場	東証一部	取締役および経理担当	2012. 8. 9

表 8-2 2012年調査の内容と結果

企業	A	B	C	D	E
業種	機械	輸送用機器	繊維	化学	鉄鋼
標準原価、予定原価の採用	○	○	○	○	○
製造原価明細（報告）書の作成	経理部、毎月、会社単位	毎月、経理部、会社単位	毎月、経理部、会社単位	毎月、経理部、会社単位	毎月、経理部、会社単位
直接労務費の考え方	固定費	未回答	未回答	未回答	企業は従業員のものである
仕掛品の評価、進捗度	事前に取り決めた加工度合	作業完成度合で把握	作業完成度合で把握	未回答	未回答
その他	原価管理に留まらずすべての管理は日々の行動管理が基礎・重要である。それらは原価においては原価計算をおし最終利益に結びつかなければならない。そこまでいってこそ管理が達成できていると考えている。	新システムへ移行し、原価管理・原価計算とも再検討中である。	原点回帰し、原価管理・原価計算ともシステム構築途中である。	経営判断は、cashで行なうべき。	社内においては、統制計算が重要である。また、原価差額は、1億円でも1円でも同じである。財務諸表については、キャッシュ・フロー計算書こそ有用であると考えている。

表 8-3 2017 年調査の対象（業種ごと調査日順）

企業	業種	上場/非上場	市場・従業員数	インタビュー	日時
F	機械	非上場	7,000名	総務部長	2017. 3. 30
G	金属	非上場	12,000名	監査役	2017. 3. 31
H	電機	非上場	300名	経営企画部相談役	2017. 4. 6
I	電機	上場	東証一部	照明部門工場長	2017. 6. 19
J	電機	上場	東証一部	経営監査部長	2017. 8. 18
K	精密	上場	東証一部	工場統括	2017. 6. 19
L	精密	上場	東証一部	総務統括	2017. 6. 19
M	精密	上場	東証一部	デバイス事業部関連部長	2017. 5. 9
N	輸送用機器	非上場	400名	執行役員	2017. 7. 28
O	食品	非上場	700名	監査役, 工場長, 総務部長	2017. 5. 20
P	化学	上場	東証一部	工場長	2017. 4. 14
Q	化学	上場	東証一部	化学品事業部担当部長	2017. 5. 15
R	化学	上場	東証一部	管理部係長	2017. 8. 9
S	化学	上場	東証一部	経理部主任	2017. 8. 10
T	化学	上場	東証一部	財務・経理部	2017. 8. 10
U	化学	上場	東証一部	役員	2017. 8. 18
V	化学	上場	東証一部	事業部門長	2017. 8. 18

表 8-4 2017 年調査の内容と結果

企 業 業 種	F 機械	G 金属	H 電機	I 電機	J 電機		
標準原価, 予定原価の採用	○	○	○	○	○		
原価計算基準の活用	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	していない	非常に重要。原価計算の拠り所とし、全面的に適用	非常に重要。原価計算の拠り所とし、全面的に適用	概ね、原価計算基準の実際原価計算の条文を基に社内規程を作成		
製造原価明細(報告)書の作成	経理部, 毎月, 会社単位	経理部, 毎月, グループ全体	工場, 毎月, 工場単位	工場, 毎月, 工程等各ライン単位	経理部, 毎月, 会社単位		
直接労務費の考え方	固定費	固定費	変動費	変動費	製品開発時点では、変動費。管理面では、固定費。		
操業度との関係	比例しない	よく分からないが、比例してはいない	比例	よく分からない。変動する時としない時がある	直接と間接を峻別していない		
仕掛品の評価	標準原価を基礎	期末は実際原価, 期中は標準原価	実際原価	期中・期末とも標準原価	期末は実際原価で評価。期中は予定原価で評価		
進捗度	原材料投入時点で取決め	生産部で取決め	完成品を100%として加工割合で決定	完成品を100%として加工割合で決定	完成品を100%として、加工割合を持って決定		
原価管理の中心 および重点ポイント	原価計算と整合性が合うように注視し、それが、次期の予算・計画等につながると考えている。	生産プロセスカizenに重点を置く。その手段として原価管理がある。したがって、予定原価ではなく、財務諸表の裏付けのある精確な原価を追求したい。そうして、これが原価計算の役割であると考えている。今後、これが出来る企業が生き残る企業であると思われる。	未回答	部門ごとに製造原価報告書を作成・金額管理	生産現場では物量管理であるが、月次報告等ではそれを金額換算に置き換えている。生産部門の改善等で時間・率などの表記でわかり易い場合は、それを用いている		
原価計算の中心 および重点ポイント			未回答				
原価管理と原価計算の統合			経営会議・生産会議でトータル的な検証を行なっている。原価管理と原価計算のいずれについても、コストとの相関も考えるべきである。			生産金額(実績)と製造原価明細書とは照合し、合っているはずである。	生産部の管理する資材管
その他						係るコストとの相関を考える必要がある。	各種資料の集計が月次仮決算の数値となり、その検証・突合が望ましい。しかし、その為に係るコストの相関も考える必要がある。しかし、検討すべき事項であると思う

企業 業種	K 精密	L 精密	M 精密	N 輸送機器
標準原価, 予定原価の採用	×	○	○	○
原価計算基準の活用	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	非常に重要。原価計算の拠り所とし、全面的に適用	独自の原価計算を実施。特に原価計算基準を意識していない
製造原価明細(報告)書の作成	生産部署, 決算時, 生産部署単位	工場単位	本社部門, 半期, 会社単位	作成していない
直接労務費の考え方	変動費	製品開発時点では、変動費。管理面では、固定費。	製品開発時点では、変動費。管理面では、固定費。	変動費
操業度との関係	比例しない	比例	操業度低下により直接労務費が減少しても間接労務費は増加する	タイムラグはあるが、操業度の低下は労務費減となる
仕掛品の評価	期中, 期末とも実際原価	期末は実際原価。期中は予定原価	期末は実際原価。期中は予定原価	期末は実際原価。期中は標準原価
進捗度	完成品を原価(直接材料費)100%として投入した原価(直接材料費)の割合で決定	完成品を原価(直接材料費)100%として投入した原価(直接材料費)の割合で決定	完成品に対する加工割合と完成品を原価(直接材料費)100%として投入した原価(直接材料費)の割合の折衷	仕掛品にも標準原価を設定している
原価管理の中心 および重点ポイント	部門ごとに製造原価報告書を作成・金額管理	部門ごとに製造原価報告書を作成・金額管理	物量管理が中心であるが、金額換算している	原価計算より原価管理が重要。改善効果等は、時間や率など分かりやすいものも利用している。
原価計算の中心 および重点ポイント				
原価管理と原価計算の統合	合っているはずだし、考えたこともない	生産金額(実績)と製造原価明細書とは照合し、合っているはず。	生産金額(実績)と製造原価明細書とは照合し、合っているはずである。	製造原価明細書を作成していない
その他	生産現場の管理帳票で管理は可能、十分であり、原価管理と原価計算は別モノである。	係るコストとの相関を考える必要がある。	しかし、実際原価と照合するのは期末時(年1回)であり、製造原価報告書とは差が生じてくる。よく分からないが、税法基準に従い、調整するしかない。	材料費については、製品別にコントロール。加工費系コストについては、年度予算でコントロール

企 業 業 種	O 食品	P 化学	Q 化学	R 化学
標準原価, 予定原価の採用	×	×	×	○
原価計算基準の活用	知らない	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	非常に重要。原価計算の拠り所とし、全面的に適用
製造原価明細(報告)書の作成	経理部, 毎月, 会社単位	工場, 毎月, 工場単位	半期, コンピュータにて工場別・全社合計を自動作成	四半期, 会社単位
直接労務費の考え方	変動費	固定費	製造固定費	変動費
操業度との関係	未回答	比例しない	製造固定費	比例しない
仕掛品の評価	期末, 期中とも実際原価	期中, 期末とも実際原価	期末, 期中とも実際原価	期末, 期中とも標準原価
進捗度	完成品を100%として, 加工割合で決定	完成品を100%として加工割合で決定	投入した原価(直接材料費)の割合で決定	「なし」と見做す
原価管理の中心 および重点ポイント	原価管理, 原価計算よりも, 利益管理(市場ではいくらで売れるか)が重要である。まずそのためには量産体制が重要となり, 生産部は生産高(何個出来上がったか)を重視している。	物量管理が中心	製品別原価を下げる	原価管理ではなく, アメーバ経営による業績管理を行っている。
原価計算の中心 および重点ポイント		財務諸表の一環, 期間損益計算	製品別原価計算	製品ごとの原価の把握
原価管理と原価計算の統合		合っているはずだし, 考えたこともない	システム構築時に確認しており, 生産金額(実績)と製造原価明細書とは照合し, 合っている。	考えたこともない
その他		生産現場の管理帳票で管理は可能, 十分であり, 原価管理と原価計算は別ものである。		設定した標準原価のマスター(登録)のメンテが重要である。このためには, 材料費は単価・量ともタイムリーに管理されているが, それ以外の製造間接費, 労務費については, 作業時間を基礎としそれを按分配賦するため, 時間管理を重視すれば, おのずとメンテは可能となる。



企 業 業 種	S 化学	T 化学	U 化学	V 化学
標準原価, 予定原価の採用	○	×	×	○
原価計算基準の活用	独自の原価計算を実施。特に原価計算基準を意識していない	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	主旨を採りいれながら、自社の特殊性を加味	知らない
製造原価明細(報告)書の作成	毎月, 会社単位	工場, 毎月, 工場および機種部門ごと	四半期, 工場単位	本社および工場, 毎月, 製品銘柄別
直接労務費の考え方	固定費	製造工程の内容により変動費と固定費に分けている	固定費(そもそも装置産業であるため労務費という概念がない)	製品開発時点では, 変動費。管理面では固定費。
操業度との関係	比例しない	比例しない		比例しない
仕掛品の評価	期末, 期中とも標準・予定原価	期末, 期中とも実際原価	期末, 期中とも実際原価	期中・期末とも標準原価で評価
進捗度	一律評価	経理, 生産管理, 製造の3者間での取決め	一律評価	全て一律で評価
原価管理の中心 および重点ポイント	生産現場は物量管理であるが, 報告では金額換算している。原価差額は要素ごとには分かるが, 労務費・間接費については工程や製品ごとには分からない。よって, 按分再配賦することとなる。	生産現場は物量管理であるが, 報告では金額換算している。製造原価明細書より細かな管理を行なっている(つまり, 元帳より補助簿が大切)	生産現場は物量管理。毎月の原単位管理を重視し, 前月末に作成した当月の実行計画値と実績値の比較分析によって月別原価を検討。経理帳票は実際原価にて計算される。	生産現場では物量管理であるが, 月次報告等ではそれを金額換算に置き換えている。異常は差異分析により明らかになる。
原価計算の中心 および重点ポイント				
原価管理と原価計算の統合				システム計算のため, 突合不要
その他	原価計算・管理とは, その企業の思想である。	たとえば, 季節的要因などによる標準値を超えることが通常となるといった様に, 実際値の方が, より実態をあらわす場合がある。	原価管理は, 計画値(≒標準値)との相対的な乖離幅を分析・管理するもの。実績値に拘る必要はない。	標準原価を採用する場合, 実際原価がわからなくなる。標準原価(明細)+細分化された各種差異金額として把握しており, このため, 物量と結びつかない。

### 第3節 アンケート調査結果を踏まえたインタビュー調査からの検討

#### 1. 標準原価と予定原価

標準原価計算ないし予定原価計算の採用については22社中16社が採用しており、第2章で確認した先行研究のアンケート調査結果や、東証第一部上場製造業860社の製造原価明細書での開示内容と同様、その利用度は高いものであった。

2017年調査において、アンケートで「実際原価を利用している」と回答した企業は6社であった。インタビュー調査で確認すると、6社中5社は実際には標準原価や予定原価に相当すると思われる原価（基準原価）を利用していた。残り1社についても、昨年までは基準原価を利用していたが、仕入原価の乱高下や取り扱っている製品の特性により、実績原価を利用する方が適切との判断から、実際原価の利用に変更したとのことであった。なお、第2章において、標準原価計算の管理の側面に着目すれば、実際原価計算を採用している企業は、原価管理はなされていないのかとの問題提起をしたが、実際原価の利用に変更した1社においては、期間比較により原価管理を行っていた。

S社では、予定原価は新製品を上市する時に利用し、標準原価は月次損益管理および事業部業績評価時に利用しており、予定原価と標準原価を明確に使い分けていた。原価の設定においても、予定原価は製品開発・設計部門にて緻密な計測を基礎に企業の意思を加味して決定しているのに対し、標準原価は緻密な計測を基礎とするものの、過去の経験値を加味して経営管理部門にて設定していた。標準原価と予定原価の違いは、その設定が科学的根拠に基づくか否かにあるが、両者を使い分けていたのはS社のみであり、他の企業では両者の使い分けは十分とはいえないものであった。日本大学商学部商学研究所・会計学研究所・情報科学研究所によって行われた調査研究で、回答企業数90社のうち77.8%の70社が標準原価と予算原価は同一のものと回答していることも整合的であった<sup>1</sup>。

以上の結果は、ほぼすべての企業において経営管理部門では標準原価計算もしくはそれに準ずる計算を実施しており、それをもとにした原価管理が行われていることを物語っている。期末には原価差異を用いて実際原価に修正され、製造原価明細書に表示される。一方、生産現場では物量管理が中心となるため、彼らが知りうる原価は予定価格に消費数量を乗じた額となり、製造原価明細書の金額とは一致しない。本論文の研究のきっかけとなった前川の質問はこの点にある。後述するが、この質問の重要さはもとより、それを認識していないと思われるインタビューイも存在した。

#### 2. 労務費および労務費管理からみた生産現場と経営層の乖離

第6章で考察したように、標準原価による労務費管理のうち、直接労務費は操業度や生産数量に比例して発生するものとして設計されている。しかし、実際には、わが国における労務費は、生産に直接的には関係なく固定的なものであり、直接労務費は形式的に計算するにとどまっている。直接生産作業の対価を表示するものとなっていない。2017年調査

において、直接労務費を固定費と考える企業は 11 社であり、変動費とする 6 社を上回った（表 8-4 参照）。装置産業であるため労務費という概念がない企業が存在した（U 社）。労務費は操業度と比例するとしたのは 2 社だった。

作業と給与を関連づけるためには、賃率を計算する必要がある。賃率は、一定期間の固定給与総額を一定期間の総作業時間で除して求められる。年功序列給の下では、給与が労働の質・作業の条件に比べて年令に関連する要素が強く、賃率が作業の質を評価する役割を果たしていない。このため、経営者の方針等をもとに予算編成を行い、それとの比較管理を行っているのが実情と考えられる。R 社では、賃率は労務費予算総額から割り出されるものであり、次期の予算策定において設定される標準原価ないし次期の指針となるべきものは精確な時間管理であって、賃率については注視していないと回答した。

労務費や製造間接費について、E 社では一定の目安としての標準は必要ではあるが、1 ヶ月での費用の動きに注視していた（表 8-2 への記載は省略）。1 ヶ月が終わり、月次資料の結果をもとに経営層が生産現場へ問いかけを行うと問題点が浮かび上がるため、管理はそれで十分であるとの意見であった。また、C 社は総合原価計算を用いる製品について多能工化が進んでいるため、各製品ないし工程等での労務費管理は困難であると回答した。労務費総額は人員計画、昇給等を加味した年度予算により決定され、賃率は年度計画予算給与総額を計画予想総作業時間で除して求められる。したがって、賃率は作業の質を評価する役割を果たしていない。22 社中、半数の 11 社では経営者の方針のもとで策定された予算との比較管理にとどまっていた（C 社、E 社、F 社、G 社、H 社、I 社、L 社、O 社、R 社、S 社、T 社）。

労務費を生産動向に合わせて変動費化する試みについて、労働者派遣による非正規社員の採用や外注化があることを説明し、それに対する見解を求めた。C 社は、個別受注生産品については外注のほうが安価になることが多いが、会社全体で見ればトータルでは高くつくという。一時期、同社では外注化を進めたが、芳しくない結果であったことから内製へと回帰している。自社の現場が生産する製品の単位原価を、できるだけ包括的に把握すること（藤本，2012，p.27）が必要であることを、C 社は実践したのである。外注に対する見解は D 社においても同様であったが、D 社では外注によって自社がメーカーではなくなることに對する危惧があることを付け加えた。機械等設備の改善よりも、人による作業での改善が自社の強みとなることを強調していたのである。わが国の製造業では、工員を家族のような存在として認識しており、操業度とは無関係に彼らに生活資料の源泉である賃金を供与すると考えられる。したがって、企業では賃金を変動要因として取り扱うのはなじまないと捉えていることが、本調査で確認された。以上より、いわゆる標準原価ないしは原価（金額）による管理にはなじまないことがインタビュー調査からも確認された。

R 社がいうように、賃率は労務費予算総額から割り出されるものであり、次期の予算策定において設定される標準原価ないし次期の指針となる。このためには、原価標準におけ

る賃率と生産数量（＝完成品数量＋仕掛品の増減数量×進捗度）、原価計算期間における労務費とが近似値となることが望まれる。両者に差異が生じることはいうまでもないが、このような角度から検証している企業は見当たらなかった。

### 3. 仕掛品の評価に起因する生産現場と経営層の乖離

仕掛品について、期中・期末とも標準原価で評価している企業は22社中6社であった<sup>2</sup>。多くの企業は期末に修正を行って実際原価で評価している。第2章でみたように、東証第一部上場製造業の製造原価明細書の開示内容と整合的である。

製品によっては生産数量の把握が第一であり、その生産数量から金額的な差異を把握する。原価要素のインプットとアウトプットが必ずしも一致しないような産業、たとえば化学関係の企業においては、生産数量の把握が重要である。生産数量の把握には進捗度の把握が問題となる。通常、企業では進捗度について事前に取り決めを行っている。G社では、事前の取り決めによって進捗度で評価を行うと、月次ベースの製造原価明細書の原価率が変わることを理解しているが、経営層は原価計算システムから出力されるのであるから、たとえ原価率が変わっても異常ではないと認識しており、経営判断を誤らせるようなレベルでもないと考えていた。ただし、経理部門や生産現場では原価率の変動を疑問視しているという。同様のことはA社、C社、D社にも見られ、生産現場と経営層との間で認識に差があることが確認された。

L社では、生産高は完成品のみで捉え、仕掛品の増減は生産高に含めないという。仮に、ある期において完成品が無く、全量が仕掛品であったならば、その期の生産部門の評価はゼロになるのかとの問いかけに対し、現実問題としては起こり得ないと前置きした上で、考え方はその通りであると回答した（G社、I社、K社も同様の回答）。現実には仕掛品は存在しており、生産現場では生産活動を行った事実を認識している。それなのに、製造原価明細書には、その活動が記録として表出しないこととなる。その状態は、生産現場と経営層の間に、最大の認識の乖離が生まれる状態であろう。

T社は、かつては加工状態を細かく分類して把握し、それを進捗度に結びつけていたが、現在は生産部、経理部、設計担当の三者によって定められた進捗度を利用する方法に変更した。工程を細かくすれば各工程での仕掛品が僅少になるため、進捗度の把握は大きな問題とならないが、それを取りやめたのは原価計算システムの変更が要因であった。工程の細分化による進捗度の精確な把握と、それに要する管理コストとの兼ね合い、すなわち費用対効果を考えたとき、進捗度を犠牲にする企業が多いのである。これもまた、生産現場と経営層との間の認識に乖離を生むきっかけとなる。

第7章では仕掛品の評価方法について、進捗度の面からその構造を検討し、進捗度を決定する客観的なルールが存在しないことに触れた。また、進捗度の捉え方が生産現場と経営層で相違していること、すなわち生産現場では仕掛品の進捗度を実感として捉えている

のに対し、経営層または経理担当者は事前の取り決めによって進捗度を見積もっているから、それを用いて計算される仕掛品原価によって評価は変わってしまう。本調査においても、仕掛品の進捗度に関する認識は企業によって様々であり、また、それが問題であることを認識していないと思われるインタビューイが存在した。インタビュー調査によって、会計は生産現場の活動を可視化できないことが確認された。仕掛品をめぐる問題が生産現場と経営層の認識に乖離を生み出し、本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害している要因の1つであることが明らかになった。

#### 4. 原価計算基準の利用

原価計算基準の利用については、22社中18社が何らかの形で利用していると回答した。残る4社のうち1社（G社）は、現在は原価計算基準を利用していないが、今後原価計算システムを変更する際に参考にしたいと考えており、原価計算基準は企業にとって原価計算の道標となっていることが確認された。3社については、原価計算基準の存在を知らなかった。そのうちの1社（O社）については、原価管理や原価計算よりも利益管理や売価の設定を重視しているとのことであった。

原価計算基準が一定の役割を果たしていると考えられるものの、その程度は明らかではない。実際、原価計算基準の主旨を採りいれながら自社の特殊性を加味している企業が7社あった。また、近年、経営管理に役立つ資料はキャッシュ・フロー計算書のみという回答もあり、伝統的管理会計の役割に対する批判的な見解が示された。

T社は、生産現場は物量管理であるが、報告は金額に換算して行っており、製造原価明細書よりも細かな管理がされている。つまり、会計の主要帳簿である元帳より、補足情報を記録する補助簿の方が大切という認識である。これは、原価計算と原価管理の分断を意味する。Q社は、原価計算システムの構築にあたり、生産金額（実績）と製造原価明細書を照合し、金額が合うように設計していると回答したが、その検証（照合作業）の詳細について明確な回答は得られなかった。原価計算システムの構築から年数が経過しており、照合作業の設定を知る人材が社内にはいない可能性がある。照合作業がブラックボックス化している可能性がある。A社は、生産プロセス改善に重点を置いており、その手段が原価管理であるという認識を示した。ただ、予定原価ではなく、財務諸表の裏付けのある精確な原価を追求することが原価計算の役割と考えていた。この回答から、現在は原価管理と原価計算が分断されている状態と思われるが、その係合の重要性を認識していると読み取れる。

以上の回答は、主に経理担当者や経営層サイドのものであるが、いずれも生産現場と経営層との間に乖離があることを物語っており、原価計算と原価管理の連携がなされていないことを意味する。第3章では、原価計算基準（仮案）に記載されていた効果的な原価管理のための原価差額の算定と分析、原価報告等の詳細な記載、物量管理の重要性の規定が

原価計算基準に盛り込まれなかったことが、原価計算と原価管理の分離（会計研究・理論と実務、生産現場と経理担当者、経営層との間の乖離）を生み、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を阻害する一因であるとの推論したが、企業の回答はそれを立証したものとなった。

## 5. インタビューから明らかになったその他の問題

第5章でみたように、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化が進むなかでは、標準原価を設定することが困難であり、メリットがないという意見がみられた。本調査においても、U社では原材料および時間の投入を間違えると製品の生産そのものが失敗となることや、原材料が日々乱高下するために標準原価は採用しておらず実際原価を採用していた。また、T社では標準原価を設定しているものの、労務費や製造間接費は発生した実際原価と予算比較や前月・前年といった期間比較を行っているのみであり、標準原価を設定するメリットを感じていなかった。企業ごとの特有の要因（たとえば季節要因など）を考えると、実際原価のほうが現実や実態をあらわすとの見解であった。これらの意見や見解は、標準原価計算による原価管理を有用と捉えていないことを示唆し、標準原価計算に批判的な立場をとる先行研究を説明するものとなる。しかし、本研究では少数意見であった。

他方、唯一予定原価と標準原価を使い分けていたS社では、生産が安定し在庫リスクも少なく、長期的計画を立案できることから、標準原価計算による原価管理にメリットを感じており、今後も標準原価を採用し続けるという。しかし、それは科学的根拠に基づく標準原価とは異なる予定原価である。

労務費については、経営者の方針のもとで予算編成を行い、それとの比較管理を行っているのが実情であった。また、仕掛品評価にかかる進捗度の把握については、通常、事前に取り決めが行われていた。以上から、わが国の標準原価計算は、その生成段階における科学的管理を位置づけながらも、原価そのものを管理する原価管理ではなく、予算、計画、予算統制と結びついた経営管理となっている。第3章で考察した原価会計の計算領域と原価管理の計算領域の計算記録の区別は、会計が扱う原価管理とは何であり、その限界を理論的に考える上でも重要である。それが、理論と実務の乖離を明らかにすることにつながる。

ところで、正しい原価、正確ないし精確な標準原価とは何を指すのだろうか<sup>3</sup>。様々な管理を厳格に、精確に行えば、製品および仕掛品といった棚卸資産の評価も正確性が増す。インタビュー調査においても、製品について標準原価を設定することは、いわば当然のこととして理解されている。標準原価や予定原価は最終的に収益や費用と結びつき、公表される財務諸表の数値と結びつくような数値となるべきであろう。精確性の追求において、設定された標準原価ないし予定原価が正しいものであれば、生産現場で計算される当月の

製品製造原価と、経理部門が作成する製造原価報告書の当期製品製造原価とは近似値するはずである。会計が生産現場を可視化できないことは、経営層にとっても自明であるはずであるから、両者の金額の照合が行われ、ある一定の許容範囲の中での近似値となっていることを確認するだろう。つまり、生産現場の結果と経営層が用いる結果が係合することによって、経営管理がなされると考えられる。この照合作業を問うてみたところ、「設定した製品標準原価が全部原価として、製品原価として正しいか否かの検証につながると思われるが、そこまでに現状は至っていない」や「そもそも設定する標準原価にバッファをもたせているため、原価管理もタイトなものになってしまう」といった意見が聞かれた（G社、O社、T社、J社）<sup>4</sup>。企業では両者の係合の必要性は認識するものの、現状はそこまでに至っていない<sup>5</sup>。

原価計算・原価管理帳票および生産金額（生産実績）と経理部門が作成する製造原価報告書（明細書）との突合や照合を行っているとアンケートで回答した企業がみられた。ただし、インタビュー調査により詳細を確認すると、経理部門において設定されている製品の標準原価に完成品個数を乗じた金額と、生産部門で捉えている生産金額（生産実績）との照合にとどまっていた（Q社、J社、M社）<sup>6</sup>。これは、材料費については消費量を、労務費については作業・加工時間を照合していることと同じである。作業・加工時間が設定された標準時間により短いならば製造間接費が増加することとなる。製造間接費は一定の掛け率・配賦率が決められているというのみで、照合作業は明らかではない。

材料価格の乱高下が大きい化学業界では、実際原価での原価管理を実践する企業が多い。標準原価を採用しているV社では、原価を標準原価と各種差異金額の合計として見ているために実際原価がわからなくなり、また差異は金額であって物量と結び付けられないものが多く、解析がし難いと述べている。これは照合の困難さを表している。このように、現実的には生産現場と経営層との間で金額ベースでの照合ではなく、物量的な照合にとどまっている。企業が作成する製造原価明細書は財務諸表の一部であり、期間損益計算のため作成される。5社は、製造原価明細書の記載事項と原価管理は異なるものとして捉えられていた（P社、K社、L社、Q社、R社）。

第2章でみたように、多くの企業は期中（生産現場）では標準原価もしくは予定原価を使用して管理し、期末に経理部門が修正して製造原価明細書に実際原価を表示している。ただし、実際原価が単なる実績では経営管理の意味をもたない。企業経営はゴーイングコンサーンが前提であることから、製造原価明細書に示された実際原価は将来へ向けての基礎となるべきものでなければならない。近年、現場の改善効果を貨幣的に測定するといった研究が蓄積されつつある<sup>7</sup>。それらの研究は改善効果を貨幣的に測定し、見える化をはかり、それを経営戦略につなげようとするものである。たとえば時間は物量単位であるが、それが労務費という金額に置き換えられて、改善効果を説明するために用いられる。物量単位を貨幣単位に置き換える作業、すなわち、生産現場の活動を貨幣価値に置き換える作

業が精緻に行われれば、それは改善効果の説明に貢献する。そこで、置き換えられた金額が正しいものであるか否かの検証が重要である。生産現場で捉えられた原価と経理部門あるいは経営層が認識する原価に係合が認められることではじめて、会計は経営管理に有用なものとなり得る。本論文において強調したい論点である。

このような見解について S 社の回答者（経理部主任）は、これまでのわが国のものづくりは、改善に代表される創意工夫によって乗り越えてきたが、直接原価ないし限界利益による判断を用いると製品の生産を継続するか停止するかの二者択一とならざるを得なくなるとした上で、標準原価はものづくりに対する工夫の 1 つとして機能してきたこと、それが企業における中長期的な計画へと通じ、企業の将来へ向けての基礎となってきたことを述べた。続いて、短期的な成果主義や短期的な判断は企業の将来を危うくするものであり、企業存続のためには全部原価として自社の現場が生産する製品の単位原価を、できるだけ包括的に把握することが重要であるとの意見を述べた。G 社の担当者も同じ意見であり、さらにそのためには生産金額（生産実績）と経理部門が作成する製造原価明細書との有機的な結合が必要であるという。藤本（2012）のいう真の競争力の指標としての自社の製品単位原価を、それをできるだけ包括的に把握することの大切さを示した。

生産現場の管理と経営層の管理の乖離について、実務でもその解消のために両者の係合が必要であるとの認識が確認された。その根底には会計理論と会計実務の乖離も影響していると考えられる。会計は実務慣行を要約したものである。会計研究者が生産現場を観察し、物量次元のものを会計数値に換算するための技法を考案できれば、生産現場の管理と経営層の管理に介在する乖離を縮小することができるだろう。会計は経営管理に役立ってはじめて有用と考えられる。

#### 第 4 節 小括

本章では、これまでの各章で考察や推論した内容について簡単に確認した後、アンケート調査およびインタビュー調査を通じて考察や推論の検証を行うとともに、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合について検討した。

2012 年調査および 2017 年調査によって、ほぼ 100%に近い企業が標準原価ないし予定原価といった基準となる原価を利用していることが示された。また、先行研究によるアンケート調査と同様に、企業において利用されている標準原価は科学性や規範性をもったものではなく、予定原価と類似するものであることが確認された。実務において、標準原価と予定原価は混同されているのである。

原価計算基準の利用については、22 社中 18 社が利用しており、企業は原価計算基準を規範としていることが確認された。ただし、企業はアレンジしながら用いているようである。原価計算基準は、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。当然、企業における重点は異なる。各社の置かれた環境のなか、日本人の勤勉さとその得意とする改善思考をもとに、各企業の工夫がみられた。

第6章で考察したように、標準原価による労務費管理において、原価計算基準では直接労務費は操業度や生産数量に比例して発生するものとして設計されているが、実際には、わが国の労務費は、生産に直接的には関係なく固定的なものであり、直接労務費は形式的な計算にとどまっていた。ゆえに、標準原価計算による労務費の管理は有用に機能していない現状が確認された。企業は人員計画、昇給等を加味した年度予算により労務費総額を決定し、年度計画予算給与総額と計画予想総作業時間から賃率を計算する。すなわち、その賃率は作業の質を評価する役割を果たしていない。このような時間管理をもとに製造間接費の配賦を行う企業もある。企業では、経営者の方針をもとに予算編成を行い、策定されたものとの比較管理を行っているのが実態である。

仕掛品もまた、生産現場の管理と経営層の管理の間に乖離を生み出す。その原因となるのが進捗度である。仕掛品に関する先行研究は散見されるが、進捗度に関しては所与のものとして取り扱う研究がほとんどである。実務においても事前に取り決めを行い、それを採用するとの回答が大勢を占めるが、事前の取り決めにも企業の恣意性や井勘定による判断が介在している。進捗度は仕掛品原価の決定を左右し、当期製品製造原価の多寡につながる。当期製品製造原価は売上原価の決定要因となるから、最終的には利益にまでその影響が及ぶ。生産現場と経営層との乖離の原因が仕掛品の評価、具体的には進捗度の決定にあることが確認された。

以上のことから、本論文の研究で明らかとなったことは、①ほぼ100%に近い企業が標準原価ないし予定原価といった基準となる原価を利用している、②基準となる原価は、科学性、規範性をもつ標準原価ではなく予定原価に類似する概念のものである、③わが国における労務費は固定的なものとして認識されており、標準原価による労務費管理は精確な時間管理にとどまり、作業の質を評価する役割を果たしていない、④進捗度は仕掛品の評価に影響を与え、それが当期製品製造原価の多寡に直結し、利益に影響を与える、の4点である。これらから、わが国の標準原価計算ないし原価管理の実際は、その生成段階において科学的な管理手法として位置づけられながら、原価そのものを管理する原価管理ではなく、予算、計画、予算統制と結びついた経営管理となっていることを確認した。

加えて、2017年調査で確認された重要な問題点を指摘し、若干の敷衍を行う。1962（昭和37）年に制定されて以来、原価計算基準は一度も改訂されていない。これまでも改訂ないし改正論議がなされてきたが、実現に至っていない。わが国の製造業を牽引してきたのは、自動車産業を中心とした組立型産業であることも手伝って、外部規範や多くのテキスト等がそれらの産業を念頭に置いて設計されているように感じられる。製造業は非製造業に比べると類似性は高いといわれるが、大同小異であることから、テキスト等に記されて

いる原価管理手法が自社にも適用可能かどうかについては、8社（G社、K社、L社、O社、Q社、R社、S社、T社）が疑問であるとした。また、現在は経理部門に属しているが、かつては工場で経理に携わっていたためにアンケートやインタビューに回答できたが、経理部門にしか在籍したことがない者では回答は困難だろうという意見があった。大企業での職務分掌は依然として縦割り構造であって、それぞれが分断、分科、専門化されており、お互いの業務を知らないという。経理担当者は生産現場の工程や原価管理、原価計算をほとんど知らず、彼らの目は最終成果物の財務諸表に向いているのである。企業内部における生産現場と経理、経営層との間の乖離にとどまらず、経理内部においても乖離が存在している。企業が長期的な存続可能性を追求するなか、このような乖離はマイナス要因となる。企業経営における会計の役割は、企業の経営活動を会計指標に適切に反映して評価し、それを通じて合理的な経営を行うための道標を提供することにある。それゆえ、企業内部における生産現場と経理、経営層、さらには経理部門における乖離の縮小を図ることが必要である。

- 
- <sup>1</sup> 日本大学商学部商学研究所・会計学研究所・情報科学研究所（2014）「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究 2011-2012」『商学研究』（日本大学）第30号。
  - <sup>2</sup> この6社のうち、第2章でみた「原価差額」を開示している企業33社のうちの3社は、2012年調査および2017年調査の対象企業であった。残りの3社については、「原価差額」開示との整合性は確認できていない。
  - <sup>3</sup> 国語辞典によれば、「正確」とは、正しくて確実なことをいい、「精確」とは精密で正確なことをいうとしている（『広辞苑』岩波書店）。正しく間違いがない「正確」に加え、考えもふくめより精密さを含むものが「精確」である。原価の精度に関し、ある中小企業経営層は「企業レベル（業種業態その企業が置かれている状況等をさす）にあった粗さでよい」と語っている。
  - <sup>4</sup> X社（本章インタビュー調査以外）においては、生産現場における原価管理用の基準となる原価設定は、その作業を10年以上行っているベテラン作業者が10回その作業を行い、10回のうち一番早いリードタイムを用い設定している。生産現場に対する動機付けによる原価管理効果・低減を意図したものである、という。このように、目標が設定されることは、個人を動機づける手段となる。これらの研究の一つとして、板垣忠（1974）「標準原価の設定とモウティベーション」『山口経済学雑誌』第23巻、pp.227-247などを参照されたい。
  - <sup>5</sup> このほか、外部に公表する内容は最低限にとどめたいという見解も示された。
  - <sup>6</sup> これらの企業の照合方法を具体的に示せば、次のとおりである。生産部門で捉えている生産金額（生産実績）・生産高は、材料費については、 $\text{実際消費量} \times \text{予定単価}$ で求めたものを、経理部門で求めた材料費標準原価 $\times$ 完成品個数と照合する。労務費は、 $\text{実作業} \cdot \text{加工時間} \times \text{予定賃率}$ と予定作業 $\cdot$ 加工時間と照合する。製造間接費は、一定の掛け率 $\cdot$ 配賦率が決まっている。材料費は、入庫、出庫、在庫を月次資料の材料費と照合しているため、単価はタイムリーに置き換えられており、不良品や仕掛品が一切生じていなければ、理論上は生産金額（生産実績）と経理部門で求めた金額は一致する。
  - <sup>7</sup> たとえば、千住鎮雄・伏見多美雄（1982）；千住鎮雄・伏見多美雄（1983）；千住鎮雄・伏見多美雄・藤田精一・山口俊和（1986）；岡本清（2000）；終紫乃・上總康行（2016、pp72-86）など。

## 第9章 損益計算書および製造原価報告書を出発点とした 原価計算・原価管理

### —中小企業Z社における原価計算システムの改善と背景をとおして—

#### 第1節 はじめに

本論文の研究のきっかけは、第1章で示した前川の質問である。すなわち、企業内での活動について、生産現場での認識と経営層の開示情報に一致を見ないことに対する1つの解の提示が求められている。生産現場では物量次元での管理が行われているが、企業における最終成果の報告は貨幣単位を用い、会計のルールに従って記録された財務諸表によって行われる。どこかのタイミングで、物量単位が貨幣単位に置き換わるのである。その置き換わる前後に生産現場と経理部門が位置する。前川の質問は生産現場から見た場合の不一致に起因している。生産現場では、物量単位で業務が遂行されていることはいうまでもないし、物量単位を貨幣単位に置き換える際に何らかのずれ、すなわち、貨幣単位で表現できない差異が発生することは想像できる。会計の限界は、企業活動のすべてを貨幣単位に置き換えることができないことにある。生産現場では認識できることであっても、それが貨幣単位で表現できない場合は、財務諸表に表示できないのである。ここまでは周知の事実であろう。ただ、生産現場と経営層との間に生じるずれ、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合を困難とする要因は、大方では想像がつくものの、それを明確に示した研究は類を見ない。

希少な資源の有効利用を求め、これまでに多くの管理手法が理論や実務と通じて提唱されてきた。原価管理もまたその1つであり、その代表的な手法が標準原価計算による原価管理である。本論文では、前章までに生産現場での管理と経営層の管理に介在する乖離の原因について、標準原価計算を念頭に置きながら検討した。製造原価は、材料費、労務費、経費の累積によって計算されるが、無駄遣いや不正は無用に原価を増加させる。そこで、企業は基準となる原価を設定して管理を行う。

第2章では、製造業の多くが基準となる原価を用いて管理を行っている実態を示した。生産現場に提示される原価は基準原価であり、彼らの頭の中には、その原価によって製品の管理がされる。しかし、生産過程を貨幣数値に置き換えるにあたり、様々な計算のルールによって数値が修正されたのち、開示される。計算ルールのなかで影響を与えているのが労務費の計算と仕掛品の評価である。米国では、労務費は作業時間に連動して増減するものと認識されているのに対し、わが国では諸手当を含んだ生活資料として労働者に支給されるものである。わが国における直接労務費は、直接生産作業の対価としての実質を表示するものではない。労務費の管理は、物量次元である作業時間の管理にとどまざるを得ないのが現状であり、係合を困難とする要因の1つであることを明らかにした。

仕掛品の評価もまた、乖離を生み係合を困難とする原因であることを論じた。仕掛品の評価には進捗度の推定が必要であるが、その推定に明確なルールがなく、生産現場では肌感覚で仕掛品の進捗度を認識していると思われるが、その感覚と経営層の決定に乖離が生じている。期末仕掛品の評価は製品製造原価に影響を与え、売上原価を経由し、最終利益にも影響を及ぼす。本来、進捗度は物量単位でしか認識できないものであるから、それを会計に取り込むこと自体が困難な作業であることを指摘した。

以上から、わが国の標準原価計算ないし原価の管理の実際は、その生成段階において科学的な管理手法として位置づけられながら、原価そのものを管理する原価管理ではなく、物量的な能率管理にとどまっている。加えて、大企業での職務分掌は依然として縦割り構造であって、それぞれが分断ないし分科されており、企業内部における生産現場と経理、経営層との間の乖離にとどまらず、経理内部においても乖離が存在している。企業が長期的な存続可能性を追求するなか、このような乖離はマイナス要因になる。企業経営における会計の役割は、企業経営活動を会計指標に適切に反映して評価し、それを通じて合理的な経営を行うための道標を提供することにある。それゆえ、企業内部における生産現場と経理、経営層、さらには経理部門における乖離の縮小を図ることが必要である。原価計算における唯一の規範である原価計算基準の制定のもととなった原価計算基準（仮案）には、原価計算の利害関係者として従業員や消費者まで含めていた。これは、原価計算基準を原価管理にも活用できる内容にしようとしたためであろう。生産現場と経営層との間の乖離を生み、係合を困難とする要因の1つに、原価計算基準（仮案）から原価管理に関する一部分が削除され原価計算基準として制定されたことにあるのではないかと考えられる。

以上を本論文の第2章から第7章にかけて検討し、その正否を求めて調査を行った。調査結果と含意は第8章に示されている。

本章では、会計担当者によって作成された月次製造原価報告書を出発点として、生産現場へ働きかけ、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化に取り組んだ中小企業Z社の事例を検討する<sup>1</sup>。筆者は過去にZ社において、原価計算・会計実務に従事し、同社で生産現場と会計担当者や経営層の係合が可能となるような原価計算システムの構築にかかわっていた。さらに、本論文の研究を進めるにあたってヒアリング調査の協力が得られた。

同社は、1970年代初頭に標準原価計算制度を導入している。導入のきっかけとなったのは、海外進出にあたって自社の現場が生産する製品の単位原価をできるだけ包括的に把握することであった。その後、システムの改善を行うことによって、独自の合理的な方法を構築して現在に至っている。同社の方法は、今もなお多くの企業が抱えている仕掛品の評価、とくに進捗度の測定に対して1つの方向を示すものであり、会計面にとどまらず、生産管理の面でも一定の方向性を示すものと考えられる。また、損益計算書（売上総利益まで）および製造原価報告書を係合の出発点とする同社は、個々の単位原価を把握すること

はもとより、それを基礎とした全社的な原価や利益の管理・企画を行っている。前述したように、管理会計には2つの機能がある。1つは会計が管理のために資料となる情報を経営層に提供するという機能であり、もう1つは会計がそのまま管理の手段となるという機能である（木村，1959，p.299）。現場の物量計算と経営層の金額計算の結果が係合されれば、この2つの機能をあわせて果たすことができる。Z社の方法から、わが国製造業における会計研究・理論と実務、企業内部における生産現場と経営層との間の乖離の実態へと接近し、さらに、経営層が模索している有用な原価計算手法や管理会計手法への手がかりを得ることが本章の目的である。

本章の構成は以下の通りである。第2節においてZ社の沿革と標準原価計算の導入およびその後の原価計算システム合理化の経緯を概観する。第3節では、Z社における月次損益計算書および製造原価明細書を係合の出発点とする生産現場へ働きかけと生産高との照合方法について考察する。第4節では、Z社における標準原価計算の方法が、原価計算論あるいは会計学において、どのような意味をもちうるのか、その妥当性を検討する。さらに、経営層が模索している有用な原価計算手法や管理会計手法への手がかりを得る。以上の考察から、わが国製造業における生産現場と経営層の乖離の実態を把握した上で、係合に向かう1つの方法を示す。

## 第2節 Z社の概要と標準原価計算導入，システム合理化の経緯

### 1. 沿革とそれを取巻く背景

Z社は、主に家庭で利用される小型品やプロ向けの計量器などを自社ブランドで製造し、販売している。創業は昭和初期であり、年商約30億円、従業員200名の中小企業である。

設立当初、米国Y社が圧倒的に市場を席卷し、同社製品は太刀打ちできない状態であったが、その後技術開発に着手し、特許取得に成功した。Z社は特許取得後、国内市場を独占する。さらに、1960年代半ばの海外市場への進出の成功により経営は安定し、潤沢な資金を確保していた。一方、管理体制や会計に関してみると粗末なものであり、原価の把握はおろか、財務諸表を作成するのも四苦八苦の状態であった。そこで、経理体制を整備するため、1960年代末期、経営陣は顧問税理士事務所の職員を招聘した。

### 2. 標準原価計算導入

つづいて、1970年代初頭、同社は原価計算システムの合理化へ着手する。設立当初から順調に売上を伸ばし、日本国内市場を独占していた同社の経営陣は、企業経営が何時までも順風満帆であり、潤沢な資金確保が確約されるものでないことを感じており、取引先を海外に求めた。製品の原価を把握した上で、海外との市場価格の差をどう考えるかを模索するため、潤沢な資金を原価計算、原価管理の構築に向けた。大学教授を招聘し、標準原

価計算とこれに基づく原価計算システム導入への取り組みを始めた。原価標準の設定は、ストップウォッチを片手に1つ1つの作業時間を測定していくという、まさに教科書通りのやり方であった。しかし、標準原価計算制度を導入したものの、有効に機能させるまでには至らなかった。原価差異分析が行われることはなく、期末仕掛品の評価における進捗度の把握についても、まったく行われていなかった。経営陣の関心事は海外戦略であるが、実際には節税問題であった。Z社において、企業経営上原価計算システムが実質的に重視され、有効に機能するに至ったのは、1980年代後半以降のことであり、次項のような国内市場の変化が背景となっている。

### 3. 原価計算システム合理化への外部環境

Z社は設立期より右肩上がりに成長してきたが、1970年代に入って陰りが見え始め、1980年代に入ると深刻さを増した。

1980年代半ばになると、競合他社による新製品の発売攻勢により、1社独占状態にあった国内市場が奪われ始めた。市場シェアの10パーセント程度が侵食されるという状況に追い込まれた時点から、同社は他社の販売攻勢に対する対抗策として営業強化に乗り出した。それまでは競合相手と呼べるところもなく、販売に対して不安を抱くこともなかった。競合他社の攻勢と同じ時期、流通面ではホームセンターの日本市場参入という大きな変革がおきた。競合他社にはこの変革が追い風となり、市場浸透が深まった。製品の流通経路は、大きく2つに分かれる。1つは従来からの問屋ルートである。現在も問屋ルートについては、Z社が80%以上を押さえている。もう1つのルートがホームセンター向けのルートである。他社は、東京にできたホームセンターの1号店に積極的に販売攻勢を仕掛け、以後、ホームセンターの成長とともに販売網の拡大を図った。

オイルショック、競合他社による新製品の発売攻勢、流通革命を基礎とした市場侵食といった外部環境の変化が、Z社における原価計算システム合理化の背景として存在し、その合理化へ向かう契機となったのである。

### 4. 原価計算システム合理化へ—内部管理体制の強化—

Z社の経営陣は、業績の伸び悩みに対する改善策を模索していた。その結果、原価計算システムの再構築に至ったのであるが、そのきっかけは、当時、経理課に所属し、月次決算資料等を作成していた筆者のチームが、月次決算資料において売上原価率（ないしは売上利益率）の変動幅が大きいこと（5～8%）に疑義をもったことにある。

当時、同社では販売数量が伸び悩んでおり、売上高の増大を期待することは難しかった。このような状況下で売上原価率の変動することに対し、筆者や経理課長はじめ経理課員ら経理部門では原因の追求を試みた。製品品種ごとの利益率の違いにより、売上原価率（ないしは売上利益率）が変動することは当然のことであり<sup>2</sup>、変動要因も一律ではないだろう

が、月次の売上原価率の増減理由が明らかになれば、外部環境の変化に対応できるのではないかと考えたのである。

経理部門は経理関係資料の詳細な検討をはじめ、月間売上高が損益分岐点売上高（年間損益分岐点売上高÷12）を超えても赤字になることや、売上原価率（販売総利益率）が大きく変動する要因について管理職に見解を求めた。営業部長は、売上の品種にバラツキがあるため売上総利益率が変動することは当然であると回答し、生産部長は、売上原価率に変動をきたしているが、3ヶ月移動平均で考えれば月々の異常も解消されると回答した。開発部長もまた、月次ベースでは異常であっても累計ベースでは問題にならないと回答した。しかし、経理部門の疑問は解決に至らず、月々の原価率の変動に問題が内在していると考えていた。そこで、経理部門が売上標準総原価率の推移を1年程度確認したところ、販売品種による売上標準総原価率のバラツキは最大でも2%程度しかなかった。しかし、月次資料の売上総原価率のバラツキは5~8%である。当時の売上高税引前当期純利益率は2%弱であったため、このバラツキは無視できるレベルのものではなかった。ここから、品種によるバラツキが2ポイント程度あることが判明し、売上総原価率の変動要因は販売品種の変動によるものではないことを明らかにした。

経理部門は生産における問題点を明らかにするため、仕掛品の評価、とくに進捗度の把握に着目した。Z社では、仕掛品は実地棚卸をもって数量を算定し、評価していた。このため、実地棚卸漏れや数え間違い、事務処理の間違い、さらにごまかしといった行為が頻繁に発生していた。不正や誤謬に対する管理体制は、非常に甘いものであった<sup>3</sup>。これが原価差額が発生する1つの要因であり、生産現場が提供する標準原価を経理部門が修正しなければならない原因であった。

経理部門は生産現場や生産工程の熟知のために生産現場に足を運び、不正や誤謬などは人間性から生じることを知るとともに、損益計算書および製造原価報告書を出発点として引き直した客観的事実（数値）を生産現場へ示すことで、不正や誤謬といった行為の減少やあいまいな部分を排除することにつなげた<sup>4</sup>。売上原価率の増減の原因が明確になり、正確な原価の把握へつながったのである。同社では月次での差異分析を繰り返すことにより、毎月の売上原価率の変動が改善され、年度決算において標準原価と実際原価の差が生じることは、ほとんどなくなった。仕掛品の完成品換算量、すなわち正確な物量の把握によって正確な原価の把握へ接近したのである。

## 5. 小括

Z社においては、主に外部環境の変化から、経理体制をはじめとする内部管理体制の強化を図らざるをえなくなった。内部管理体制の強化を図るためには、経営における問題点を明らかにしなければならない。このとき、仕掛品の評価、とくに進捗度の把握といった問題が表面化する。これらの問題の解決策を自社で模索し、原価計算システムの合理化へ

とつながった。生産部門における不正や誤謬に対して客観的事実を提示することにより、不正や誤謬といったヒューマンエラーの減少につながった。あいまいな部分を排除することで、正確な原価の把握へつながっていったのである。

### 第3節 Z社の原価計算システム

#### 1. Z社の原価計算システム

Z社は、パーシャル・プランを基本とした標準総合原価計算を採用している。同社では原価標準（同社では個別単価と称す）<sup>5</sup>を利用した総合原価計算体系を採用している。月ごとに、すべての製品の生産に費やされた一切の原価を集計した総製造原価を計算し、月次決算資料として製造原価報告書を作成している。工程別の計算やロット別ないし器種別の計算は行っていない。製造原価は、原材料費などの直接材料費、給与などの直接労務費、機械電力料、ガス代などの直接経費<sup>6</sup>、その他製造間接費により構成されている。

#### 2. Z社の標準原価計算

##### 2. 1. 原価標準の設定

原価標準<sup>7</sup>は、品種別に、その工程の要件、具体的には、組立前工程の機械的条件（生産速度・100m/分）のもと、1品種 1,000個を1単位とし、それに費やす直接材料費、副材料、直接労務費（生産時間×賃率）、工場間接費（前年度間接費用実績を勘案した比率）等を集計する。間接費負担額は直接材料費と直接労務費の合計（直接原価）に間接費率を乗じて算出し、直接原価と間接費負担額の合計を個数（1,000個）で除した金額を原価標準としている。また、間接費率は、前年実績と翌年の予算案策定時の比率を勘案し、翌年度の比率を決定して使用している。

原価標準の算定においても、また、経営管理上においても予算管理が重要であり、その予算計画の作成・立案は以下の手順で行われる。この手順を用いてすべての製品について算出する

- ① 当期末における在庫の金額および数量の試算
- ② 次年度の販売計画を品番別に立案
- ③ 当期末の在庫（①）と次期の販売計画（②）から次期末の在庫を決定して生産数量を逆算
- ④ ③で求めた生産数量と当期の原価標準から資材、作業時間などの物量を割り出して金額を算出
- ⑤ ④で計算した金額から、あらかじめ決定されている次期の不良低減目標額<sup>8</sup>を減額
- ⑥ 上記資料をまとめ、役員、部長クラスによる幹部会にて承認



## 2. 2. 標準原価の計算

標準原価は、原価標準に数量を乗じて計算する。

材料費は、部品必要量に原価標準設定時の仕入単価を乗じて算出する。製品を構成する材料、部品等は種類別に必要数量が明確に判る状態に置かれ、データベース（コンピュータ）で管理している。

労務費は、賃率に生産時間を乗じて算出する。賃率は昇給時点での総賃金支払見込額を、その時点における見込総労働時間で除して求めている。なお、同社ではロット生産を行っているため、生産時間は1ロットの生産時間を測定し、逆算して、1個あたりの生産時間を算定している。Z社では、標準原価の計算に不良率（同社の呼称では余裕率）<sup>9</sup>を勘案している。不良率は月単位に製品群別および不良項目別に月生産数量に対して計算し、それを年間で集計された過去の経験値から算定する。以上のようにして求められた材料費と労務費に不良率を考慮したものが、同社の直接原価である。

製造間接費は、前期および当期の予算、計画値に基づいて総製造間接費を求め、作業時間基準もしくは直接原価基準により各々の製品へ配賦される。新製品については製品設計段階において仮計算を行い、量産試作段階で確認して決定した後、検証と修正が加えられる。

## 2. 3. 原価差異分析と原価差額の調整・改訂

標準原価差異の分析は、原価要素別、部門別、製品別で実施される。製品別による差異分析は完成品段階での分析であるが、分析が複雑となり、信憑性も薄れ、さらに迅速性に欠けるため一般的ではないといわれている。Z社では毎月1回の月次決算資料の作成時、その月における完成品に換算した生産金額（＝生産数量×原価標準）の総合計と、月次の製造原価報告書における当月製品製造原価を比較する方法で差異を分析している。月次決算の段階で差異分析を繰り返すため、年度決算において新たに大きな差が生じることはほとんどない<sup>10</sup>。

Z社では年に1度、次期予算計画の立案時に原価標準の改訂が議論される。ただし、原価標準の改訂を每期行くと、期間損益の把握ができなくなるため経営の実態を把握できなくなる。同社では原価標準の改訂を如何に注意深く行うかが企業経営において重要な問題であると考えており、改訂作業は慎重に行われている。

## 3. 仕掛品の評価と進捗度

仕掛品の評価額は、原価標準と生産工程を基礎に設定されている。Z社の製品は、構造上異なる材料が生産の進行に伴って順次投入されるという工程で生産される。この点に着目し、各々異なる材料が投入される時点（時点の数は4）をもって進捗度を取り決め、進捗率を設定している。進捗度に応じ、原価標準に各々の進捗率を乗じた価額を仕掛品の評

価単価としている。そして、毎月末に現物実地棚卸を行い、実際数量に各々の仕掛品の評価単価を乗じて月末仕掛品評価額を決定している。

なお、同社の生産工程を大別すると前工程と組立工程に分かれる。仕掛品は前工程で大量に存在している。同社は生産品目の計画により、前工程段階で中間品として在庫をもつことが効率の良い方法となっているためである。

#### 4. 月末仕掛品高および進捗度の正確性

月末仕掛品評価額と完成品評価額の合計額から月初仕掛品評価額を差し引いた額が、理論上の当月生産高（当月製品製造原価）である。一方、実際の生産高は、生産部門における搬入高（＝完成品数量×原価標準＋期末仕掛品数量×仕掛品の評価単価－期首仕掛品数量×仕掛品の評価単価）で計算し、記録している。当月完成高は2つのセクション、すなわち経理部門（理論価額）と生産現場（実際価額）でそれぞれ計算されるのである。両者の価額が合致すれば、計画どおりに生産され、かつ、月末仕掛品の現物棚卸数量および進捗度が正しいことが証明される。

#### 5. Z社における照合方法

Z社は、月次決算資料として作成される製造原価明細書における当月製品製造原価と、生産部門より報告された搬入高の合計と比較し、近似値になるかのチェックを行っている。ただ、両者を完全に一致させるまでの調整は行っていない。どのようなものにも誤差はあり、その差が経営判断を誤らせない範囲内であればよいのである<sup>11</sup>。

Z社における実際の照合方法について概観しよう。原材料費については、材料・資材の発注数量算出の基本となる原価標準が設定される。当月生産数量（実数）と原価標準を乗じることで、理論上の材料使用量と材料費が算出される。それを月次製造原価明細書の実際材料費と照合する。理論上の材料費と実際の材料費の差が、理論上の仕掛品の増減となる。ただ、この期間で大量の不良が発生した場合は材料の差が直接に仕掛品の増減とはならない。

ここで、①月初仕掛品進捗度が20%で月末仕掛品進捗度が80%、②月初仕掛品進捗度が80%で月末仕掛品進捗度が20%、その他の条件は同一という2つの仮定を置いて考えよう。同社は、構造上異なる材料が工程進捗に応じ順次投入されるという生産工程となっていることから、材料投入（使用）高に変動がみられることは当然である。材料投入（使用）高は、②より①の方が多くなるはずである。もし、①と②において、材料投入（使用）高が逆の数値を示していた場合には、材料の出庫時における事務処理の間違い、あるいは仕掛品の実地棚卸数の数え間違い、棚卸漏れ等が発生している可能性が考えられる。これらが生じていない場合は不良品が発生している可能性が考えられるため、現場に確認している。

月々の品種別生産計画は、前工程は仕入れ先との関係から2ヶ月前に決定し、組立工程

は前月 20 日の製品在庫を勘案して作成される。その計画どおり生産が行われると、差異はほとんど発生しない。労務費は進捗度や材料費と比例関係にあることから、不良品が発生する場合には作業時間は増加する。つまり、労務費は材料費における不良発生等とリンクさせて差異の原因を分析している。

製造間接費は種々雑多の費目の集まりである。それゆえ、原材料費や労務費のような照合を行うのは煩雑であるため、各々の勘定科目について予算・計画値と実際額との差を照合する方法を採っている。たとえば、減価償却費については総減価償却予定額（年額）を月割計上しているため、計画外の固定資産を取得しない限り差異は生じない。差異が生じた場合は、計画外の固定資産の取得や修繕が経営者の了解の下に実施されたものであるかどうかを確認している。

ここで、簡単な数値例を使いながらみておこう<sup>12</sup>。表 9-1 の条件において作られた損益計算書が表 9-2 であり、表 9-3 は経理部門が経理資料として作成されたものとする。

表 9-1 計算の諸条件

<b>【条件】</b>			
*製品の販売価格は 1個	11,600円		
*製品 1個あたりの原価	9,840円	その内訳	
(予定原価・標準原価・見込原価)		材料費	3,000
		人件費	5,000 (@2,500*2時間)
		減価償却	200
		間接経費	1,640
*生産数量は	10,560個		
*人員(直接作業)	10名	年間給与総額	52,800,000円 (月/440,000円/12ヶ月/10名)
*見込年間生産数量	10,560	(8時間*22日*12ヶ月*10名/2時間)	[1個当たりの作業時間]
*人件費・減価償却・間接経費は変動しない(増減ゼロ)			
*仕掛品は無いものと仮定とする			

表 9-2 諸条件に沿って作成される損益計算書

\*在庫の評価：法人税法施行令第32条②、基本通達5-1-4、5-3-1・5-3-3等は考慮せず

		損益計算書の一部	
		数量	金額
当期売上高		7,560	87,696,000
期首棚卸		0	0
当期費用	材料費		31,680,000
	人件費		52,800,000
	減価償却		2,112,000
	間接経費		17,318,400
総合計		10,560	103,910,400
期末棚卸		3,000	29,520,000
当期売上原価			74,390,400
売上総利益			13,305,600

期末棚卸単価

(1個当たり評価単価)

9,840

表 9-3 経理部が作成した損益計算書

	数 量	金 額
売 上 高	7,560	87,696,000
	数 量	金 額
期首棚卸	0	0
製造費用	材料費	33,264,000
	人件費	54,160,000
	減価償却	2,112,000
	間接経費	17,664,768
総 合 計	10,560	107,200,768
期末棚卸	3,000	30,454,764
売上原価		76,746,004
売上総利益		10,949,996
期末棚卸単価 (1個当たり評価単価)	10,152	

表 9-2 と表 9-3 を比較すると、実際材料費は 33,264,000 円（表 9-3）であり、予定（標準）材料費の 31,680,000 円（表 9-2）より 1,584,000 円多いことが判る。過剰に使用された材料費を完成品に換算すると 528 個分（ $= (33,264,000 \text{ 円} - 31,680,000 \text{ 円}) \div @3,000 \text{ 円}$ ）に相当する。ここから不良品が発生している可能性を推測することができる。同様に、労務費の差額も 272 個分（ $= (54,160,000 \text{ 円} - 52,800,000 \text{ 円}) \div @5,000 \text{ 円}$ ）に相当し、不良品が発生している可能性がある。この 2 つの事象から、生産工程の早い段階で不良品が発生していることが考えられる。さらに、この例では製造間接費の原価標準は、直接原価に数パーセントを上乗せして設定しているため、製造間接費についても差異が発生する。Z 社では、実際にこのような照合作業が行われている。

実際原価と予定（標準）原価との照合を行うことで、期中において予算計画値と実績の進行状況の管理や確認の役割も果たしているという。決算時において予算値と実績値に大幅な差が生じている場合は生産総数量に按分し、1 個あたりの差額が大きい時は、当期末から原価標準の改訂に移すとのことである。この改訂こそが生産現場の改善効果の見える化につながる。

## 6. Z 社方法の前提

同社の原価計算制度は、1970 年代に導入された。しかしながら有効に機能はしておらず、現在のようなシステムが構築されはじめたのは 1980 年代後半以降になってからである。しかし、標準原価が全く利用されていなかったわけではない。ここで、Z 社の方法が成り立つ前提条件をみておこう。

1970 年代に導入された標準原価は、メンテナンスが継続的に行われ、コンピュータで管理されていた。生産計画のためにメンテナンスが必要であったのである。具体的には、主要材料が特殊であるがゆえ原材料の発注には 3 ヶ月後の生産計画が必要であり、原材料の発注のために生産計画（予測）を立てる必要があった。生産計画の作成には生産製品ごと

の生産時間のメンテナンスが不可欠となる。また、生産計画とは直接的に連動しないものの、賃金の改訂に伴い賃率のメンテナンスを行うことは必須である。1970年代初頭、ストップウォッチを片手に1つ1つの作業時間を測定していくという教科書通りの設定とメンテナンス・改訂が継続的に行われ、かつ、コンピュータでの管理が続けられた。

Z社の製品ライフサイクルは比較的長いですが、新製品の開発や販売もされている。第5章で考察したように、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化によって標準原価の設定が困難になる可能性はある。しかし、一般に企業が生産する製品には類似性や関連性があることから、Z社では問題にならなかった。

次に、Z社では作業の進行度と原価要素の消費数量を関係させている。原価率と作業進捗度との関係について井上（1988, p.14）は、生産現場において進捗度は、物的生産能率管理や原価管理のための仕掛品の作業進捗度とみることが望ましいであろうし、財務諸表作成上は原価率とみるのが望ましいものとしている。生産現場の作業進捗の中でも、労務費や製造間接費といった原価が発生しており、ここに問題が残る。Z社では、各原材料投入までの時間が短く大きな問題とならない。反対に、同社では原材料費や労務費、製造間接費が相互に関連することから、Z社のチェック手法の効果が増すものと思われる。作業の進捗度と原価要素の消費数量が一致している場合には有効な方法であることを示した例である。

投入された原材料がすべて生産高へ直結するわけではない。同じ重さの材料は厚みを変えると長さを変化させることが可能である。Z社の製品は、その特性から製品規格の範囲内であれば厚みの違いは問題にならない。このことから、材料投入時において原価を単価と数量に分解する差異分析の方法は、Z社にとっては不向きなのである。このような操作は、労働時間に少なからず影響を及ぼす。直接原価と比例関係で配賦率を設定している製造間接費も同様である。

Z社では製品特性を活かした実務を実践している。Z社の手法が最も重要視しているものは、ものづくり、すなわち生産現場における生産高にある。

## 7. 補論

### 7. 1. 販売価額の決定

原価標準の改訂に大きくかかわる売上や販売価額の決定について見ておこう。従来の売価の考え方は、原価に利益を加算して売価とするコストプラス方式が一般的であった。しかし、現在は、市場が決める売価から企業が求める目標利益を差し引いた額を原価として認識し、その原価（許容原価）で製品を生産するという状況下にある。市場が決めた売価から目標利益を控除した許容原価で生産できない場合、企業が求める利益の蓄積が行われず、その存続が危ぶまれる状態となる可能性もある。Z社においても厳しい状態にあり、販売価格の決定において原価標準を利用し、利益を加算するといったコストプラス方式は

採れないという。

しかし、Z社にとってこのような売価設定は、厳しい環境下におかれる今日的な問題ではない。同社は1960年代後半、海外市場へ進出し始めた時代において、経営者は顧客が値付けを行い、その価格でも利益を計上するのが経営者の役割だと認識していた。したがって、その当時から売価から原価が決定されていたことが推察される。

## 7. 2. 予算・経営計画

Z社では、原価標準の設定、販売予測、売価の設定から、予算・経営計画へとつなげている。そこで、予算・経営計画について見てみよう。

まず、製造原価については原価標準が基本となる。販売費についてはコストダウン計画の下に、その計画値を基本として作成される。また、一般管理費については、部門別予算折衝方式によって全2回実施される。生産にかかる費用以外の費用の予算策定については、ゼロベース予算、部門別予算折衝方式を採用している。

こうして決定された予算は、表9-4に掲げる予算実績比較表として、月初に月次決算資料とともに各部門に配布される。同資料をもとに、各部門において予算額と実績額との比較検討が行われる。

予算実績比較表において、生産部の製品売上高欄に売上高が計上されている。この売上高は、生産計画の下で決定された生産数量と原価標準との積数で求める。つまり、生産部に対する評価は、予算計画額と実際にかかった原価との差額と考えている。生産計画は販売予測計画のもとに決定されることから、製品在庫に対する責任は販売部門にある。また、同表では費用を変動費と固定費に区分しているが、全部原価計算が行われており、変動費による直接原価計算（部分原価計算）は採用されていない。各部門において管理できるものであるか、ないしは管理すべきものであるかに着眼点をおいている。なお、同社において管理可能費とは課長職クラスが管理できる範囲の費用を指す。

表 9-4 Z社における予算実績管理表

		全社		営業部		貿易部		生産部		間接部	
		年度予算計	実績計	予算	実績	予算	実績	予算	実績	予算	実績
売上高	製品売上	320,000		262,000		58,000					
	商品売上	80,000		48,000		32,000					
合計		400,000		310,000		90,000					
売上原価	期首製品	55,000		46,000		9,000					
	製品搬入高	164,000		131,000		33,000					
	期末製品	45,000		37,000		8,000					
	製品原価	174,000		140,000		34,000					
	期首商品	10,000		6,000		4,000					
	当期仕入	64,000		38,000		26,000					
期末商品	10,000		6,000		4,000						
商品原価	64,000		38,000		26,000						
総合計		238,000		178,000		60,000					
生産高	期首仕掛品	40,000						40,000			
	製品搬入高	164,000						164,000			
	期末仕掛品	39,000						39,000			
	合計	163,000						163,000			
変動費	販売促進費	26,000		25,000		1,000					
	販売手数料	2,400		2,000		400					
	出荷運賃	2,000		1,500		500					
	荷造費	4,600		4,000		600					
	広告宣伝費	8,000		7,500		500					
	合計	43,000		40,000		3,000					
	材料費	7,000						7,000			
	期首材料	80,000						80,000			
	当期仕入	6,500						6,500			
	期末材料	80,500						80,500			
部分品	1,500						1,500				
工場消耗品費	1,800						1,800				
消耗器具費	9,500						9,500				
外注加工費	5,600						5,600				
運送費	1,600						1,600				
水道光熱費	1,500						1,500				
合計	102,000						102,000				
変動費合計		145,000		40,000		3,000		102,000			
限界利益		180,000		92,000		27,000		61,000			
管理可能固定費	旅費交通費	13,600		5,000		3,400		2,100		3,100	
	接待交際費	6,300		3,000		200		900		2,200	
	製品開発費	6,050		2,000		50				4,000	
	通信費	7,900		2,500		300		1,700		3,400	
	事務消耗品費	500								500	
	支払手数料	300								300	
	水道光熱費	2,400		1,200						1,200	
	教育訓練費	310		100		10		100		100	
	諸会費	310		100		10		100		100	
	雑費	330		100		30		100		100	
計	38,000		14,000		4,000		5,000		15,000		
製造管理可能固定費	2,500						2,500				
諸会費	1,000						1,000				
雑費	500						500				
計	4,000						4,000				
固定費合計		42,000		14,000		4,000		9,000		15,000	
管理可能利益		138,000		78,000		23,000		52,000		-15,000	
節約不可能固定費	役員報酬	20,000						1,000		19,000	
	事務員給料	13,700		2,000		1,500				10,200	
	販売員給料	32,900		25,000		7,900					
	製造労務費	39,000						39,000			
	従業員賞与	11,150		5,000		1,000		5,000		150	
	法定福利費	4,900		2,500		400		1,000		1,000	
	福利厚生費	1,400		400		100		100		800	
	計	123,050		34,900		10,900		46,100		31,150	
	公租公課	1,000								1,000	
	支払利息	300								300	
減価償却費	5,650		600		600		3,900		550		
計	130,000		35,500		11,500		50,000		33,000		
部門共通負担費											
部門貢献利益		8,000		42,500		11,500		2,000		-48,000	

(注) \* 記載している数値は架空のものであるが、費用の低減目標を含んだ予算額である。

\* 製品搬入高は、生産数量×個別原価（標準原価）で算出したもの

生産部の評価は、生産高（完成品生産高+期末仕掛品-期首仕掛品）から必要経費を控除したものと考えている

この表は、部門間の貢献利益を算出するために行なっているものであり、

同表から製造原価の算出額を算式で示すと、生産部の経費+期首仕掛品-期末仕掛品となる。

\* 管理可能固定費は、課長クラスの職長が管理することが出来る費用（一般的な管理費）

\* 間接部門は、総務部・製品開発部・技術部・企画部等

## 第4節 Z社における個別単価計算と総合原価計算との照合

Z社における標準原価計算システムについて、再度整理しつつ、他社での利用可能性と、原価計算論あるいは会計学においてどのような意味をもちうるのか、その妥当性を検討していこう。

### 1. Z社における原価計算システム

#### 1. 1. 製品標準原価と生産高との照合

Z社は、月次決算資料作成時にその月における搬入高（生産高）合計と製造原価総額を照合している。それゆえ、完成品段階における差異分析の短所としてあげられる迅速性に欠け、複雑であるという問題が浮かびあがる。また、この方法は当初設定した標準原価を総額で検証するため、製品全体で標準原価設定の精度を確認することはできる。しかし、製品ごとに標準原価設定の検証をしていない。そのため、この方法は製品ごとの収益性の評価や価格決定などに際しては不都合であることが指摘される。

#### 1. 2. 仕掛品の評価

Z社では、生産工程の特徴を基礎に決定された仕掛品の進捗度を出発点としていることから、仕掛品評価の方法の妥当性の検討を行っている。

第7章で考察したように、月末仕掛品の評価における進捗度の把握方法は業種や業態によって異なる。原価財が平均的に投入される場合は、完成品に要する直接作業時間または機械作業時間を基準にすることが多く、加工の工程がきわめて複雑な場合には進捗度を2分の1や3分の1と仮定することもある。正確に進捗度を把握する方法は確立していないが、Z社では原材料が工程の進行にともなって随時投入されていくことから、原材料の投入時点をそれぞれ別の工程と考え、その時点をもって進捗度を定めている。同社製品の生産工程の第一段階の単位は重さ（kg）である。それが加工につれて長さ（m）に変わり、さらにそれが本数（本）に変わって、最終的に完成品の単位の個数（個）になる。生産現場では重さ、長さ、本数、個数と変化する。Z社では単位を1つの工程と見なし、それぞれで進捗度を測っている。

そもそも総合原価計算は、原価計算基準二一に示されているように、同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適する原価計算であり、連続的生産であるため、期間損益計算のもとでは、原価を期間按分する必要が生じる。ただし、工程時間が短ければ、期間按分や進捗度把握といった問題は生じない。Z社は工程を細かく分割してそれぞれを別工程と捉えたため、各々の工程時間が短く、工程内における進捗度の把握は問題とならない。このように工程の細分化は、各々の原価要素を比例的、相互に捉えることにつながる。Z社では納期等の関係から生産途中での停止、つまり、仕掛状態での滞留が頻繁に発生する。そうすると進捗度の把握が複雑となる。そのような理由から、Z社では物量単位を1つの



工程と見なした方法を採用している。第8章の調査でも数社はこのような手法で仕掛品の評価に関する問題に対処していた。

さて、仕掛品の進捗度について井上（1988, p.14）は、生産現場では物的生産能率管理や原価管理のための仕掛品の作業進捗度とみることが望ましく、財務諸表作成上は原価率とみるのが望ましいと主張した。しかし、生産現場の作業進捗の中でも、労務費や製造間接費といった原価は発生している。この点から、作業進捗率の把握を前提とした上で原価発生額を積算するものでなければならない。しかし、作業進捗率の把握は製品によって異なる。そこで、Z社のように製品生産の特性を利用して取り決めを行うことは1つの方法と考えられる。

### 1. 3. 労務費，製造間接費の照合

先述したように、Z社では納期等の関係から仕掛状態での滞留が頻繁に発生し、進捗度の把握が複雑となるため、何らかの取り決めが必要となる。Z社では原材料が工程の進行にともなって随時投入されることから、原材料の投入時点をそれぞれ別の工程と考え、その時点をもって進捗度を定めている。第3節でみたように、材料投入（使用）高と製造原価報告書の材料費を照合・確認することにより、事務処理の間違い、不良発生等を検証し、また、進捗度の把握とリンクさせている。さらに、それら材料費における不良発生等と労務費をリンクさせ、たとえば、労務費が多い場合の原因については生産時間と照合している。第6章で考察したように、わが国企業における労務費は固定的なものであり、直接労務費は形式的に算定されている。したがって、標準原価計算による労務費管理には限界がある。つまり、物量中心の管理とならざるを得ない。

また、Z社では種々雑多の費目の集まりである製造間接費は、各々の勘定科目につき、予算・計画値と実際額との差を照合する方法を採っている。それを補完しているのが、表9-4による予算実績管理表である。予算実績管理表には販売費及び一般管理費も含まれ、各部における管理対象となっている。

### 1. 4. 改善効果の見える化，予算・経営計画

Z社では、原価標準を用いて算出された標準原価と総合原価計算で算出された原価との整合性を検証し、原価標準をもとに、次期の予算策定へとつなげている。予算策定における次期の原価標準の改訂こそが、Z社における生産現場の改善効果の見える化である。

原価標準の改訂には予算折衝のなかで経営部門もかかわる。最初に、原価標準の改訂に関する議論が行われ、毎期末の1ヶ月前から次期の予算立案に着手する。その手順は以下の通りである。

- ① 期末在庫の試算（金額・数量）
- ② 次期の販売計画（金額・品番別数量）の立案

- ③ ①と②を勘案し翌期末の在庫の決定と、次期生産数量の計算
- ④ ③の生産数量と原価標準を用いて資材や時間などの金額を算出
- ⑤ 次期の不良低減目標（経営層により決定済）を④の金額から減額
- ⑥ 上記資料をまとめて幹部会（役員・部長）で承認

予算策定については前年度予算や実績を基礎としない、いわゆるゼロベース予算方式を採用している。原価標準の改訂に際して、営業部門は表 9-4 に示す予算実績管理表を参考にして単価の折衝を行う。同表に示された原価標準と実際売価との差額が営業部の業績評価となるのである。原価標準の改訂は営業部門においても重要な問題である。

また、仕掛品の増減を加味した生産数量に、仕掛品進捗度を加味した原価標準ないし予定単価を乗じた金額と、製造原価報告書における当期製品製造原価との照合を予算実績管理表が補完している。これらの検証・照合は企業全体の将来へ向けた計画の基礎となる。

## 1. 5. 他社での利用

### —生産現場における物量管理・計算と経営層の金額管理・計算との係合—

ここで、Z 社の方法の他社での利用可能性について、若干の検討を行おう。たとえば、筆者がかつて在籍していた別の企業（化学工業）の場合、工程の長さや原材料投入は製品ごとに異なる。材料投入量がすべて生産高へ直結しない。しかし、工程の長さなど何らかを基礎として製品をグルーピングし、Z 社の方法により生産高を重視し、差異の照合を行うことは可能である。

しかし、一旦、原材料が投入されると、後はほとんど人の労力を要せず、その工程上にある仕掛品の進捗度および評価、すなわち、作業の進行度と原価要素の消費数量については、技術的な問題、ないしは人の手から離れた異なるレベルの課題を持ち合わせている。

原価計算基準（仮案）の前文には「原価計算制度においては、原価計算に関する出資者、債権者、経営管理者、従業員、政府、消費者等の異なる立場が調整され、原価計算に対して与えられる諸目的が共同に到達されることを必要とし、継続的に行われるところの一定の計算秩序を形成するものでなければならない。」と示されていた。まさしく、企業内部においても経理担当者や経営層と生産現場とは、相互の交流がいっそう深められ、技術的な問題をはじめ諸問題を乗り越える必要がある。

Z 社と同様の生産現場の管理と経営層の管理を照合している例もみられる。吉川編（1997）にて紹介されているアルプス電気㈱である<sup>13</sup>。

アルプス電気㈱は原価標準を積みあげる方法、すなわち生産現場の情報をもとに経理担当者・経営層へ働きかける方法であり、製造原価報告書（経理部門・経営層）から生産現場へ働きかけて検証を行う Z 社とは逆の流れである。アルプス電気㈱の方法がより精確であるが、中小企業である Z 社では、人材資源やコンピュータ化によるコスト負担が重くのしかかるため、費用対効果の面から考えると製造原価報告書からの働きかける方が有効で

あろう。両社とも、生産現場における物量管理・計算と経営層の金額管理・計算との係合に向かうという点では共通している。

生産現場における物量管理・計算と経営層の金額管理・計算との係合において、原価標準をもとに計算された原価と総合原価計算で算出された原価との整合性が問題になる。原価標準により計算された原価は、各製品における実際単価に生産数量を乗じた実際原価を積み上げるものであり、いわば生産現場のデータを累計した情報である。一方の総合原価計算による原価は、経理担当者あるいは経営層が認識する情報である。当然のことながら、それぞれの計算過程にノイズが混入していなければ、両者の値は一致する。両社とも、近似値になるかのチェックを必ず行って整合性を確認しているものの、両者が完全に一致しているかどうかの確認は行われていない。どのようなものにも誤差は存在するため、目的にあった精度が確保されていれば良い<sup>14</sup>との考えからである。

## 2. 原価計算論からみた Z 社における原価計算システム

以上、Z 社における原価計算システムについて整理と他社での利用可能性について若干の検討を行ったが、ここからは、同方法が原価計算論あるいは会計学において、どのような意味をもちうるのか、その妥当性を検討していこう。

### 2. 1. 改善効果の見える化と原価の設定・算定

藤本（2012, p.27）の指摘する「自社の現場が生産する製品の単位原価を、できるだけ包括的に把握」するためには、その前提に企業全体としての精確な実績計算がなければならない。それは単なる実績ではなく、将来へ向けての基礎となるべきものとしての実績計算であることが重要となる（三代澤，2008）。企業全体としての精確な実績計算を出発点として、企業の将来へ結びつく単位原価が設定できるのである。

それを阻害するものの1つが、本論文が追求してきた生産現場と経営層との乖離の存在である。上述のように、Z 社では、経理部門から生産現場への働きかけと繰り返しの検証により、当初に設定された標準原価は、将来への基礎となるべき実績として扱われた。これはまさに第3章で考察した原価計算基準のいう算定につながるのである。

Z 社の事例は、財務諸表の1つである製造原価報告書から管理への働きかけであり、財務会計から管理会計への働きかけである。財務会計目的と管理会計目的との有機的な結合を目指した原価計算基準において、標準原価は算定するものであり、その実践例といえよう。算定された標準原価を基礎とする原価の改訂こそが、生産現場の改善効果の見える化である。

### 2. 2. 標準原価による原価管理

標準原価による原価管理とは、製品1単位当たりを生産するのに必要とされる原価標準

に生産実績を乗じた原価標準の総和，すなわち標準原価と実際原価との比較がその管理対象とされる。ここで重要となるのは生産高となるはずである。原価要素の投入と生産高は必ずしも一致するわけではない。材料の数量差異や労務費の時間差異などの物量差異と同じように，生産数量の差異についてもみる必要がある。原価管理は生産数量差異も必要とするのである。製造する製品の種類によっては，生産数量の把握が第一であり，その生産数量から金額的な差異の把握をする必要がある（岩田，1992，p.376）。それにもかかわらず，生産数量の差異発生については，ほとんど論じられていない。それが問題としてあらわれてくるのは，仕掛品の評価であり，これまでに残されたままとなっている課題であった。

標準原価による原価管理は，原価要素の投入に重点が置かれている。それは，第4章で概観した標準原価計算の生成から発展過程からも，また，第5章で考察した先行研究においても，さらに近年，現場の改善効果を貨幣的に測定するといった優れた研究が進みつつあることから明らかである。すなわち，標準原価による原価管理は，Taylorによる労働者1日に対する標準的な作業量を確定し，これを管理の基礎としていわゆる課業管理に端を発し，Emersonによる能率向上へと引き継がれ，これらが今日までの原価管理の中心となっている。

しかし，生産現場における管理，原価の管理における中心は生産高でなければならないはずである。Z社における生産現場でも，良品生産より不良率低減に業績評価の重点が置かれるのはおかしいとの意見が聞かれる。第8章でのインタビュー調査においても，インタビューからは，より良いものをつくり，各企業内においても各々の置かれた立場においてものづくりにかかわっていくという使命を果たし続けるという自負が感じられた。彼らが最も重要視しているものはものづくりである。生産現場でいえば，生産高である。それは，進捗度も加味した仕掛品の増減を含めての生産高でなければならず公表財務諸表の数値と結びつくように心がけなければならない。本論文の研究のきっかけとなった前川の質問は，まさに，原価の管理における最も重要な問題を指摘しているのである。

Z社が考案した係合の方法は，仕掛状態での滞留が頻繁に発生し，進捗度の把握が複雑となりことに端を発している。加えて原材料が工程の進行にともなって随時投入されていく点に着目し，原材料の投入時点をそれぞれ別の工程と考え，その時点をもって進捗度を定め，材料使用高と照合し，進捗度および不良発生等を確認している。さらに，それら材料費における不良発生等と労務費をリンクさせている。本論文の冒頭に，標準原価による原価管理について，そもそもこの管理には困難があるのではないかと考え，研究課題とした。その困難の1つが労務費であり，もう1つが仕掛品の評価，進捗度であった。これらについては，第6章や第7章における考察や第8章におけるインタビュー調査からも支持された。Z社の方法は，これらの困難さをむしろ利用したものである。最も重要視しているのは，生産高であることが読みとれる。これまで標準原価計算による原価管理は，原

価要素の投入に重点が置かれてきたが、Z 社の方法は理論研究に一石を投じる可能性を秘めている。

### 2. 3. 現場の物量計算と経営層の金額計算との係合

Z 社において個別単価と称している単価は、科学的根拠に基づく標準原価とは異なる予定原価である。労務費についても、経営層の方針等をもとに予算編成を行い、それとの比較管理を行っている。仕掛品評価にかかる進捗度の把握については、事前に取り決めを行っていた。以上からみれば、Z 社における標準原価計算は、予算、計画、予算統制と結びついた経営管理となっている。

繰り返しになるが、予算、計画、予算統制と結びついた経営管理のためには、会計は単なる実績計算では意味を為さず、将来へ向けての基礎となるべきものとしての実績計算であることが重要な意味をもつ（三代澤，2008）。それゆえ、Z 社では経営者の方針をもとに予算編成を行い、策定された計画を企業全体で裏づけのある収益、費用あるいは財務諸表の数値に結びつくような照合を行っている。具体的には、予め正しく設定された標準原価ないし予定原価を用いて生産現場で計算される当月の製品製造原価と、経理部門が作成する製造原価報告書の当期製品製造原価とは近似するはずである。最も重要視しているのは、生産高である。これをもとに、原価標準は議論され、改訂され、予算、計画、予算統制と結びついた経営管理へとつながる。本論文の課題である現場の物量計算と経営層の金額計算との係合である。

## 第5節 むすびに

本章では、月次の損益計算書および製造原価報告書を出発点として生産現場へ原価管理を働きかけ、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化に取り組んだ中小企業の事例を考察した。それとともに、これまでの原価計算をめぐる問題点をZ社の原価計算システムから検討した。

日々の改善効果はすぐに原価低減として測定され、直ちに利益増大へと結びつくわけではない。同社では、実務で往々に生じるといわれる生産現場と経理部門・経営層の関係が改善され、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化につながった。生産現場への働きかけと繰り返しの検証により、当初に設定された原価標準は実績の標準原価としてとらえられ、それは将来への基礎となるべき実績として算定されていた。本論文が追いかけてきた係合に向かう1つの方法である。

生産現場への働きかけと繰り返しの検証といったアプローチこそ、標準原価、原価計算・原価管理に期待する役割であり、さらには会計の役割であると思われる。わが国においては企業の99.7%が中小企業で占められている<sup>15</sup>。それらには企業会計基準のほか、中小企

業の会計に関する指針(中小会計指針)、中小企業の会計に関する基本要領(中小会計要領)のように中小企業の会計処理を念頭に置いた会計規範が設けられているが、いずれも公表財務諸表等の作成に重点がおかれている。Z社の事例は、財務会計(財務諸表)から管理会計への働きかけを示している。Z社についてみれば、原価計算システムの合理化は、内部管理体制の強化を図ることであり、原価計算は生産における問題点をあきらかにするものであったといえる。

今日、かつての行き過ぎた自動化に対する反省とともに現場の従業員のモチベーションを重視する人間本位の生産環境への移行が見られる。標準原価による管理においても、モチベーションの側面を取り入れるべきと思われる。Z社における経理課長を筆頭に経理部門メンバーらの現場を理解するという姿勢や行動は、「会計人は、単に貨幣的計算のみならず、現場の物量計算に関する知識をも必要とし、また会計人と現場管理者、技術者との緊密なる協力を必要とする」(中西, 1953, p.28)ことを実践したものである<sup>16</sup>。

中西(1957, p.74)は、基準は技術的な面と同時に人間社会関係的なものとの両方を持っており、両方の合体は両者の対立と調整を行うもの<sup>17</sup>と語った。原価計算基準(仮案)には各々の立場で各々の果たすべき役割が記載されていたのは、その作成に携わった中西の思いが込められていたのだろう。Z社における現場への理解に端を発する行動は、生産現場のみならず営業部も含め、各々のなすべきことに注意を向ける行為でもあった。Z社の原価計算システムは、中西の描いたことを具現化したものとも思われる。

---

<sup>1</sup> 筆者は過去にZ社において、原価計算・会計実務に従事し月次決算業務に携わり、Z社の原価計算システムの改善に直接関与した。また、同社の元総務経理担当部役員および経理課長の2名に延べ10日、50時間の聞き取り調査をおこなった。標準原価計算導入の背景等については、担当役員に、原価差異分析をはじめとする同社の原価計算システムについては、あらためて経理課長より詳細な説明を受けた。

<sup>2</sup> この毎月の売上原価率の変動にかかる疑問は、多くの企業が問題としているところのものである。この問題は、筆者の現職における関与先のみならず、講師を務めている(社)大阪府工業協会、地方銀行等におけるセミナー参加各企業からも、その経営層、実務担当者を問わず、毎回、必ず質疑事項としてあがっている。この問題の多くは、仕掛品の棚卸数量および進捗度の把握の難しさ、そしてまた、その設定に起因することが多いと思われる。

仕掛品の在庫管理について、その多くは現物棚卸により行われるため、不正や誤謬が生じている場合がある。さらに、仕掛品の進捗度を把握することは、非常に困難であるといわれる。しかしながら、企業は何らかの方法、ないしは取り決めをもとに仕掛品を評価しなければならない。その取り決めは、公表用財務諸表を作成するためといった視点から行われることが多いように思われる。これらの要因から、月々の売上原価率は変動し、月々の売上総利益さらに最終利益にまで影響を及ぼすことになる。

<sup>3</sup> 仕掛品以外の棚卸資産についても、管理状況の甘さは同じような状態であったという。

<sup>4</sup> 中山(1954, pp.201-202)は、差異の原因を判明させる方法として、「差異一覧表を作って、係長に見せると、一覧表が配布されたということだけで係長は刺激され、原価管理意識を高めることになる。これだけでも、原価管理の目的は相当に達せられている。また、不能率の原因というものは、原価課長よりも、現場の長の方が、遥かによく知っているはずであるから、原価課長みずから、漫然と判断するよりも、現場係長に弁明書を出させた方がよい。一度や二度はいい逃れだけの弁解をするかも知れないが、月々ともなると、事実をつかんで差異原因の説明をせざるを得ない」とZ社における経緯と同様の指摘をしている。

<sup>5</sup> Z社においては、原価標準を個別単価と称しているが、以下、理論的な説明時においては、原価標準を用いる。

- <sup>6</sup> Z社においては、直接経費として取扱っている。
- <sup>7</sup> 原価標準とは、特定単位（1単位とは限られない）の製品、工程、もしくは作業について定められた標準をいい、これに生産量を乗じてえられる標準原価とは区別されるものである。
- <sup>8</sup> 現に不良を削って減らすことから、用語としては削減を使用するほうが望ましいと思われるが、Z社によれば、最終的には金額を注視し、価格によって制約された収益性の達成を追求していることから低減と考えていた。
- <sup>9</sup> 以下、理論的な説明時においては、不良率を用いる。
- <sup>10</sup> 年次決算において、再度、毎月の差異を検討し、原価差額を当期製造原価と当期末棚卸高とに配分する。このとき、法人税法基本通達 5-3-3 の規定「原価差額が総製造費用のおおむね 1%相当額以内の金額である場合には、原価差額の調整を行わないことが出来る」を活用しているという。棚卸資産の評価について、これまでの税務調査において一度も指摘を受けたことはないという。
- <sup>11</sup> 「経営者の要求する正確さとは、健全な結論に到達し、健全な決定を下すことを可能ならしめる程度のものにすぎない」との見解がある。(G.A. Welsch(1957), *Budgeting: Profit-Planning and Control*, p.160. (諸井勝之助訳編 (1964)『企業予算』日本生産性本部, p.172.)
- <sup>12</sup> 本文中における数値例は Z 社の実際数値ではない。筆者の各種講師および 2002 年度より (社) 大阪府工業協会『商工振興』に寄稿する際に、これらの解説等の資料として作成している資料を加工したものである。以下、同様。なお、本章においては説明を簡略化するため、生産品を単品に説明したが、生産品が複数になる場合も同様であり、これについては拙稿 (2003)「原価管理の考え方とコストダウンの進め方(3)～利益の源泉は原価にあり【第 2 弾】～」大阪府商工労働部監修 (社) 大阪府工業協会『商工振興』第 646 号, pp.11-13 を参照されたい。
- <sup>13</sup> アルプス電気(株)における仕組みと個別単価の種類は各々図 9-1 および表 9-5 に示すとおりである。同社は、多品種少量生産を行う企業であり、製品数は 10 万種類以上になる。製品 1 種類ごとの原価すべてを総合原価計算の仕組みで計算することは困難であること、具体的なアクションに結び付けるためには、製品、部品、あるいは工程を特定化する必要があることなどから、これに対応するため個別単価計算の仕組みを採用している。同社における個別単価とは、製品あるいは部品 1 単位当たりの単位原価のことで、いわゆる原価標準のことである。なお、アルプス電気(株)において、「原価計算システム」が開発されたのは昭和 62 年のことである。(川野克典 (1995)「アルプス電気における ABC」『企業会計』第 47 巻第 10 号, p.61。)

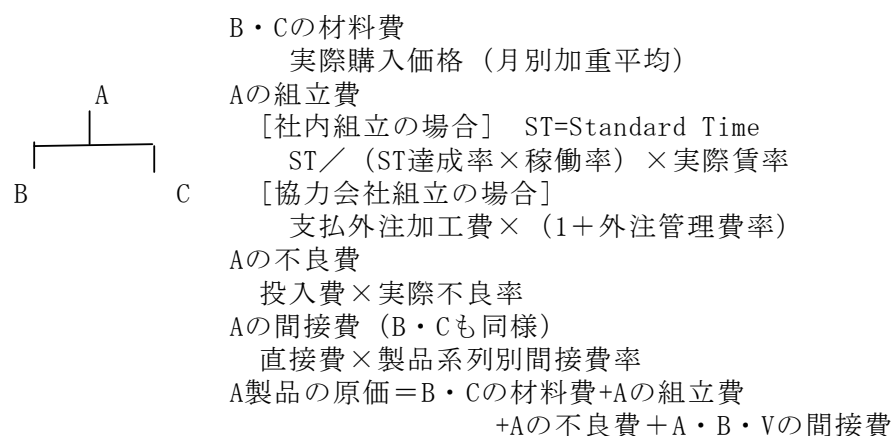


図 9-1 アルプス電気(株)における個別単価計算の仕組み (実際単価の場合)

(出所) 吉川武男編 (1997)『日本型 ABC マネジメント』

川野克典「アルプス電気における ABC」 p.44

なお、アルプス電気(株)においては、表 9-5 に示されたように個別単価が 5 種類存在し、それぞれ目的に合わせて利用している。これに対し、Z 社では個別単価 (原価標準) の設定時、すなわち年度開始時の単価を利用しており、それを基礎に次期の各々の製品別の個別単価 (原価標準) が設定されて、検証が繰り返し行われる。

表 9-5 アルプス電気㈱における個別単価の種類

	内 容	目 的	位置付け
①実際単価	過去の実績単価	問題点の発見	過去
②最新単価	現在の単価	原価見積もり	現在
③標準単価	いわゆる標準単価	決算簡便化	予定
④予算単価	予算に反映された単価	予算のフォロー	予算
⑤企画単価	原価企画用の目標単価	原価企画の推進	目標

(出所) 吉川武男編 (1997)『日本型 ABC マネジメント』

川野克典「アルプス電気における ABC」 p.45

- <sup>14</sup> Z 社においては、誤った経営判断にならない程度の誤差であれば良いと考えているという。
- <sup>15</sup> 『中小企業の企業数・事業所数』「中小企業庁事業環境部企画課調査室」平成 28 年 1 月 29 日発表（総務省「平成 26 年経済センサス-基礎調査」を再編加工したもの。企業ベースによる）。
- <sup>16</sup> 中西と同様の指摘は「いかなる業務システムも、現場の直接的な観察によって補わなければならない」というように Kaplan においてもみられる。(Kaplan,R.S.(1984) "Yesterday's Accounting Undermine Production" *Harvard Business Review*, July-August, p.101.) また、第 8 章のインタビュー調査においても、工場内にある経理部門に在籍していたため、本調査に返答することは可能であるが、経理部門だけに在籍している者には困難であろう。との見解が示されている。
- <sup>17</sup> 中西は、円卓討論（座長山下、1957a, p.74）において、原価計算の利害関係者に従業員や消費者等を加え、原価計算基準の主体は経営層でも労働者でもなく、それらすべての者であり、すなわち会計社会そのものが主体であるとの見解を示している。



## 第 10 章 わが国製造業における原価計算の実相と課題

戦後のわが国の経済を牽引してきたのは、まぎれもなく製造業である。製造業の経営において原価計算が重要であることは、実務上も十二分に認識されている。企業は有用な原価計算の方法や管理会計の手法を常に模索している。管理会計手法の 1 つに標準原価計算があり、原価管理目的のために用いられる代表的な原価計算システムとして認識されている。標準原価による原価管理に対して批判的な研究が存在するものの、多くの大規模企業を中心に、標準原価計算は利用されている。

製造業の生産現場では、これまで様々な形の原価改善活動が行われている。しかし、これらの改善効果は直ちに原価低減として測定され、利益増大に結びつくわけではない。また、生産現場の改善はすべて可視化できるものではなく、不可視的な要素を貨幣的に測定することも困難である。生産現場の改善効果の見える化をはかり、それを経営戦略につなげようとする研究は進められているが、その多くは時間という物量を金額換算するにとどまっている。第 1 章にて触れた前川による問題提起は、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合、すなわち、物量単位から置き換えられた金額の検証の重要性を物語っている。本論文の研究の出発点は、わが国製造業の長期的な存続に不足ないし阻害しているものは何か、また、必要なものとは何かを探究していくことにあった。

会計の役割は、企業の経営活動を会計数値にて適切に反映し、その評価を通じて合理的な経営を行うための道標を提供することにある。そのためには、社会的諸要因との関係のもと、企業内部における各部署や経営層、また、製品特性や製造活動によっても異なる会計への要求レベルを理解した上で、現場の物量計算と経営層の金額計算の係合を阻害する要因、すなわち両者の間に介在する乖離を明らかにし、取り除いていく必要がある。乖離の探求については学際的研究が必要であるが、経営環境、製品特性や製造活動の相違等を理由に、原価計算領域での研究がなされてこなかったと推察され<sup>1)</sup>、未だ脆弱なものにとどまっている。

標準原価計算は既に原価管理に機能できず、財務諸表作成にのみその存在を認め得るに過ぎないとの批判がみられる。わが国の標準原価による原価管理は、生成段階において科学的管理手法と位置づけられながら、原価そのものを管理する原価管理ではなく、物量的な能率管理にとどまっている。しかし、ここにとどまるべきではない。経営層はもとより、各々の企業に所属する従業員らも、物量的な能率管理にとどまることなく原価そのものを管理し、企業の将来へ向けての基礎となるべき情報の管理が重要であることは認識している。それゆえ、原価計算が単なる実績計算では意味を為さず、将来へ向けての基礎となるための実績計算こそが重要な意味をもつ（三代澤，2008）。これが、本論文が追求してきた係合の必要性である。

具体的には、生産現場における原価管理の最終的評価は、進捗度も加味した仕掛品の増減を含む生産高でなければならず、それは公表される財務諸表の数値で確認できなければならない。これにより、財務諸表は結果を示すだけでなく、そのまま管理の手段にもなり得るのである。すなわち、管理会計のもう1つの機能を果たすことへと通じる。これらの探究により、経営層が模索している有用な原価計算の方法や管理会計の手法への手がかりを与えることが期待できる。本論文では、生産現場で算出される生産金額と経理部門が作成する製造原価報告書の当期製品製造原価とが近似値となること、すなわち本論文の課題であった現場の物量計算と経営層の金額計算の結果との係合が重要であることを述べてきた。

以下、これまでの考察を要約しつつ、わが国製造業における原価計算の実相と、今後の研究にかかわる敷衍を行う。

第2章では、先行研究と東証第一部上場製造業860社の有価証券報告書に示された製造原価明細書の開示内容から、企業における原価計算、とくに標準原価計算の概要を把握した。その結果、現在も多くの企業が標準原価計算を採用していることが示された。理論的には標準原価と予定原価は異なるが、企業実務では両者を混同していると考えられる。したがって、標準原価を利用している企業数に予定原価を利用している企業数を加えると、かなりの企業が原価管理に標準原価計算ないし予定原価計算を用いていることが確認された。ただ、期中では標準原価または予定原価を利用しているものの、期末に調整を行い、製造原価明細書では期末製品や期末仕掛品を実際原価で表示している。このような計算手法が生産現場と経営層が認識する原価に乖離を生む原因となっていると推察した。

第3章では原価計算基準に着目した。原価計算基準は、諸外国には見られない世界的に見ても貴重な存在である。一般に企業会計は、主として外部規範（会計基準、税法等）に依拠していることが多い（正司，2012，pp.31-36）ことから、原価計算に関する唯一の制度ともいえる原価計算基準に着目したのである。原価計算基準は原価会計にほかならないことから、原価計算基準における標準原価はなんら修正されることなく、そのまま製造原価として原価会計に用いられることを意図している。標準原価計算は経営管理目的と製品原価算定のどちらの目的にも比較的良好に利用されているが、標準原価計算を採用している企業の大半が期末に原価差額を調整し実際原価を計算している。ここに、原価計算基準という算定の困難さの一端が見られる。原価計算基準（仮案）において、経営管理のための啓蒙的性格の規定が詳細に記載されていたが、原価計算基準ではすべて削除された。その削除が、会計研究・理論と実務との間、また企業内部において生産現場と経営層との間に乖離を生み出した1つの要因と考えられた。

第4章では米国における標準原価計算の生成発展過程を概観した。Emersonを中心とした技術士らによる標準原価による原価管理機能と、会計士らによる価格計算・損益型標準原価計算機能を中心に、標準原価を定め、それに基づく管理によって生産現場の改善効果

の見える化が図られ、複式簿記との結合による財務会計と連携を図った様相とその後の原価計算研究を考察した。標準原価計算についてはレレバンス・ロストに至り、標準原価による管理に対する疑義や議論も立ち消え状態となってしまった。レレバンス・ロストの指摘は、会計が管理のための情報を経営層に提供するという機能からの指摘である。もう一方の機能である会計がそのまま管理の手段になるという機能に対する指摘や研究はみられない。米国での研究動向がわが国の管理会計研究へも影響を与え、本論文が追いかけてきた係合の問題もが残されたままになったと思われる。

第5章では、わが国における標準原価による原価管理や原価計算に関する先行研究のレビューを行った。多くの研究は標準原価計算による原価管理の有用性の低下を指摘するものである。有用性の低下を指摘する要因の1つは、企業におけるFA化の推進である。FA化により作業工程が自動化されると、直接工による直接作業時間が減少し、機械化による間接費が増加する。ゆえに管理の対象は間接費にシフトする。標準原価計算による原価管理は直接労務費の管理を通じて能率向上を志向しようとするものであることから、管理対象のシフトは標準原価計算による原価管理の有用性の低下を意味することになる。2つ目は、企業環境の変化への対応である。市場経済下において、企業は市場価格を念頭に置いた経営計画の立案を行う。市場価格と目標利益の差である許容原価が提示され、その原価を目標に原価改善が行われる。つまり、近年では標準原価計算による原価管理ではなく、許容原価を起点とした原価管理が中心となっているのである。また、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化は、標準原価の設定や改廃に影響を与えることも指摘されている。3つ目は、会計数値にとらわれない生産管理システムの導入による管理である。そもそも、原価を用いずに生産現場を管理するわけであるから、標準原価計算による原価管理を必要としない。

これに対し、原価会計に対するものや製品原価、予算計画等に関する標準原価計算の研究はほとんど見られないのが現状であることを確認した。

第6章では、わが国の労務費の特性が労働の質や量とは直接的な対応関係にないことに着目し、標準原価計算における労務費管理について考察した。その結果、わが国における労務費管理は、賃金の支払形態面の特性から直接労務費は形式的に計算されており、直接生産作業の対価を表示するものではないことを論じた。それは、原価計算基準の制定以前から続くわが国企業における賃金計算の特徴である。岡野（1995, p.98 他）は物量次元による実体管理を重視する原価管理の実施の必要性を指摘しているが、労務費の管理は貨幣単位でなく物量次元である作業時間の管理にとどまらざるを得ないのが現状と考えられる。それが生産現場の物量管理と経営層の金額計算の係合を困難にする要因の1つと考えられる。

会計は生産現場の活動を可視化できないから、わが国の生産現場では物量次元による管理が中心である。生産現場では、生産計画に基づいた数量（労務費の場合は作業時間）に

標準賃率を乗じた標準原価で管理される。これは広義における計画会計に帰属すると思われる（辻，1977，p.120），すでに1950年代より指摘されていた（中山，1954，pp.201-202他）。標準原価の設定が政策的，主観的要素をもつ計画会計に帰属せざるを得ないことは，公表財務諸表における一種の利益操作へ通じるものである。

製造活動，製品原価の視点から生産現場における管理と経営層の管理との乖離の発生原因を追求したのが第7章である。第7章では，仕掛品をめぐる問題について，様々な問題を内包すると思われる標準原価計算における原価差異分析と，その前提となる原価差異の把握・算定とともに検討した。

仕掛品の評価には進捗度の把握が必要となる。その把握の方法は1950～1960年代に議論されていたが，結論に達することはなく今も曖昧のままである。各企業の技術的な条件が異なることから，一般的な方法の提示が困難であることが，結論に至らない要因であろう。進捗度は可視化できないことから，企業内の考えに基づいて便宜的に設定される。中には恣意的に決められる場合もあるだろう。進捗度についての認識が生産現場と経営層とで一致しなければ，当然に両者の原価管理は乖離する。進捗度の恣意的な決定は利益操作につながり，利害関係者をミスリードすることにつながって，会計に対する社会の信頼を喪失することとなる。両者の溝を埋める必要があるが，進捗度の測定ルールの確立は難しい。計数による管理の限界なのである。この問題を解決に導くには，実態を知る実務と，ルールの開発を理論的に導くことができる研究との相互の交流が必要と考えられる。

第8章の目的は，各章において考察してきた事項を確認することである。実証方法はアンケート調査とインタビュー調査の併用である。アンケート調査は一方向からの調査である。質問者の文字による問いかけに対して回答が行われるが，回答者が質問者の意図を文面から正確に読み取らない限り，その回答は誤答となる恐れがある。特に，本論文の調査は標準原価計算に関する専門知識を必要とするが，回答者の全員が標準原価計算に関する用語を正確に理解しているとは限らない。よって，アンケート調査の結果を見ながらインタビュー調査を行い，専門用語の理解について確認する傍ら，インタビューによって実務上で発生している生産現場の管理と経営層の管理の乖離の実態を深掘りし，本論文の理論研究との整合性を確認した。

アンケート調査およびインタビュー調査の対象は22社である。その内訳は東証第一部上場の製造業16社と，従業員数が300名以上の未上場企業6社である。調査の結果，ほぼ全ての企業が標準原価ないし予定原価といった計画用の原価を利用していた。先行研究に示されたアンケート調査の結果と同様，企業において利用されている標準原価は，いわゆる科学性や規範性をもった原価ではなく，過去の実績等を勘案して導出された予定原価であることが確認された。

標準原価による労務費管理において，直接労務費は操業度や生産数量に比例して発生するものとして設計されているが，一般にわが国の企業での実態は，労務費総額を固定的な

ものであり、直接労務費は形式的に計算されるものと考えられている。本調査の対象企業においても、労務費総額は人員計画、昇給等を加味した年度予算により決定されていた。時間管理は精確に行うものの、賃率については、その年度計画予算給与総額を計画予想総作業時間で除して求められる。すなわち、直接労務費は作業の質を評価する役割を果たしていない。さらに、この時間管理をもとに製造間接費の配賦を行う企業も多い（直接作業時間基準による配賦）。ゆえに、労務費や製造間接費は、経営者の方針をもとに予算編成を行い、策定されたものとの比較によって管理されていた。

第6章での考察においては、直接労務費の標準賃率の算定において必要となる直接労務費総額がどのように算出されるのかについては明らかにはならなかったものの、第8章におけるインタビュー調査から、労務費予算総額から割り出されていることが明らかになった。ここから賃率が求められ、次期の予算策定において設定される標準原価ないし次期への指針となる。本論文の研究が追いかける生産現場と経営層との係合へ向かうためには、原価標準における賃率と生産数量（＝完成品数量＋仕掛品の増減数量×進捗度）と原価計算期間における労務費が近似値となることが望まれる。

物量的な照合においても、仕掛品の増減や理論上の製品完成高と実際の製品完成高が製品製造原価に少なからず影響を及ぼしている。仕掛品の進捗度は企業内の取り決めに基づいて決定され、それをを用いて仕掛品を評価する企業が多くみられた。確かに、工程を細かく分割すれば、進捗度は大きな問題とはならない。経営者の方針にもとづく管理レベルの問題となる。しかし、工程の細分化による記帳業務は煩雑さの増加を生むため、費用対効果の問題を表出させる。

より精確な原価を求めるならば、照合すべきは仕掛品の増減も加味した生産高である。すなわち、標準原価×製品数量＋期末仕掛品－期首仕掛品で算出される金額である。この金額は経理部門が作成する製造原価報告書の当期製品製造原価とが近似値となるはずである。しかし、本調査が示すように、このような照合作業は行われていなかった。企業が存続するためにはこれらの照合は重要である。なぜなら、この作業により藤本（2012）のいう真の競争力の指標としての自社の製品単位原価を包括的に把握することができるからである。

企業では、生産現場での原価管理と経営層による原価管理の間に乖離が発生している。実務上の実践ではあるが、その解消を目指した企業が存在する。会計は実務の慣習を要約したものであることを鑑みると、この企業の事例は、標準原価計算による原価管理の理論研究に一石を投じる可能性を秘めている。そこで、第9章において、月次製造原価報告書を出発点として、生産現場へ働きかけ、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化に取り組んだ中小企業Z社の事例を検討した。

自社の現場が生産する製品の単位原価をできるだけ包括的に把握するためには、その前提に企業全体としての精確な実績計算がなければならない。これを出発点として、企業の

将来へ結びつく単位原価が設定できるのである。

Z社では、経営者の方針をもとに予算編成を行って策定された計画による製造原価報告書の当期製品製造原価と、予定原価を用いて生産現場で計算された当月の製品製造原価を比較した。両者が近似値であれば係合していることになる。Z社では、生産現場への働きかけと繰り返しの確認・検証により両者の係合が確認されるまでに至った。その結果、設定された予定原価が将来の基礎となるべき実績として扱えるようになった。財務会計目的と管理会計目的の有機的な結合を目指した原価計算基準では、標準原価は算定されるものとしている。Z社における検証は、まさに原価計算基準のいう算定であり、本論文の課題であった現場の物量計算と経営層の金額計算との係合といえる。

田中（2009, p.280）は、会計上の「数字（収益）は後からついてくる」という。日々の改善効果は直ちに原価低減として測定され、利益増大に結びつくわけではない。Z社では製造原価報告書から生産現場へと働きかけることにより、実務で往々に生じる生産現場と経営層との関係が改善された。正確な原価計算に対してマイナスに作用する生産側の不正やごまかし等を排除し、原価測定の柔軟な運用を通じたコスト低減活動の促進および利益の明確化につながった。算定された標準原価を基礎とする原価の改訂こそが、生産現場の改善効果の見える化となる。

今日まで、標準原価による原価管理は原価要素の投入に重点が置かれ、標準原価計算は生産現場における物量管理を中心においてきた。しかし、生産現場での管理は生産高でなければならない。これを端的にあらわしているのが前川による問題提起であり、原価管理における最も重要な問題を指摘していた。生産高は生産金額として、生産現場から経理部門に引き継がれる。それがそのまま財務諸表の作成に用いられるのが理想である。生産部門と経営層の両方から可逆的に生産高を把握することができるからである。生産金額は販売活動を通じて回収され、再投資される。これらの循環により企業は成長し、存続する。Z社の様相は、組織ないしは企業全体に影響を与えるマネジメントに標準原価計算が機能していることを示している。

トヨタ自動車㈱では、労働生産性や設備生産性を材料歩留りといった原単位改善主義を2000年前後に改めた（藤本，2004, p.309）<sup>2</sup>。原価企画と原価改善のプロセスにおいて、目標設定と活動成果の評価は差額ではなく総原価によって行われるようになり、また、原価改善・原価維持を支援するため、原単位に加えてコストを重視するようになった（挽，2005, pp.113-115）。原単位改善主義から総額原価方式への移行は、経営諸条件にかかる領域の問題を生産現場へも求めるものであり、経営層の計算の1つのあらわれといえる。

これらを達成するには、原価管理の対象は、従来は販売費及び一般管理費として管理されている従業員のみならず消費者へも広がる。原価計算基準（仮案）において、原価管理の対象に従業員や消費者が加えられていた。この流れは原価計算基準（仮案）の作成に携わった中西が描いたことの具現化と考えられる。

Z社の事例は、財務諸表である損益計算書および製造原価報告書を用いて経営管理への働きかけを実践したものであり、財務会計から管理会計へ働きかけたものである。より深い検討が必要であることはいまでもないが、同社の手法は、管理のために必要となる情報を経営層に提供するという機能と、会計がそのまま管理の手段となるという管理会計の2つの機能を同時に果たす1つの方向性を示すものとも思われる。しかし現実には、第8章でのインタビュー調査では両者の係合に積極的とはいえない姿勢がみられた。実務では、係合の必要性を感じていながらも、その手法がわからないことや、コストベネフィットの問題、あるいはそれに投入する資源の問題などが内在しているようである。

本論文では係合（係わり合い）という言葉を用いた。それは、良い経営管理を行うといっても、企業は、業種や規模など環境によって、係り具合や度合い、要求されるレベルは異なるからである。原価計算基準に示された原価計算の目的は「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」である。中西は「会計人は、単に貨幣的計算のみならず、現場の物量計算に関する知識をも必要とし、また会計人と現場管理者、技術者との緊密なる協力を必要とする」（中西、1953, p.28）という。係合は、この原点に立ち返ることでもある。

坂本は、「近代経済学者は経営における人間的な悩みを無視してすべてを数学に還元してしまい、マルクス経済学者は経営内部の実情よりはむしろすべてを公式にあてはめ解決してしまう」（坂本、1957, pp.383-385）として、経済学の物足りなさを主張するとともに、経営学、会計学をふくんだ1つの壮大な経済科学の樹立を夢みていた。現実の企業は、経営学や会計学など、学問領域の縦割りで運営されているわけではない。したがって、会計が写像しようとしている現実の経営そのものに対する深い洞察から、会計と企業経営との関係や連携を明らかにすることは重要である。そのためには、それぞれの学問領域の壁を越えた、いわゆる学際的研究と、理論と実務の交流の促進が必要となる。原価計算に関しては、企業環境の変化を踏まえながら、経営における原価とは何かということを常に問い続けていかなければならない。

引き続き、実務家の目線から、会計理論と会計実務に介在する乖離、あるいは生産現場と経営層との間にある乖離に目を向け、その要因を研究し、さらに、係合とその更なる展開、発展へ向かい、会計学と経営管理学が相携えて企業の成長や発展に寄与する研究をすすめていくことが、今後の課題である。

---

<sup>1</sup> 本課題における先行研究・文献に、近年のものが少ないことにもあらわれている。それは、米国においても同様である（第4章参照）。

<sup>2</sup> 藤本（2004）は、これまでのトヨタは「原単位」（たとえば労働生産性や設備生産性や材料歩留り）といった「原単位改善主義」だったと思うと述べている。

## 参考文献および参考資料

### 参考文献

#### 外国文献

##### 単行本

- R.N.Anthony (1960) *Management accounting : text and cases* , Revised ed, Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc.
- R.N.Anthony (1964) *Management accounting : text and cases* , 3rd ed, Homewood, Ill. : Richard D. Irwin, Inc.
- R.N.Anthony and V.Govindarajan (2007) *Management Control Systems*,12th Edition, Boston: McGraw-hill Irwin.
- Atkins, Paul M. (1924) *Industrial Cost Accounting* , New York : McGraw-Hill.
- Blanchard,B.S. and W.J.Fabrycky (2006) *Systems Engineering and Analysis*, 4th ed, Usa:Prentice Hall,Upper Saddle River,New Jersey.
- Böer,G. (1974) *Direct cost and Contribution Accounting : an integrated management accounting system* , New York·London·Sydney·Toronto : John Wiley & Sons. .
- Boussabaine, A. and R.Kirkham (2004) *Whole Life-cycle Costing—Risk and Risk responses—*, Oxford : Blackwell Science Publishing.
- J.A.Brimson (1992) The Basics of Activity Based Management,in C.Druly ed., *Management Accounting Handbook*, -- (CIMA professional handbook series / Rob Dixon, series editor) . Oxford·Boston : butterworth-Heinemann.
- Cooper,R.and Kaplan,R.S. (1991) *The design of cost management systems : text,case,and readings* , London : Prentice-Hall International.
- Cooper, R. (1994) Kyocera Corporation : *The Ameba Management System,Case Study 9-195-064* , Boston : Harvard Business School.
- Cooper, R. (1995) *When Lean enterprises collide: competing through confrontation* , Boston : Harvard Business School Press.
- Emblemsvag, Jan (2003) *Life-Cycle-Costing Using Activity-Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risks* , Hobken (Usa) : John Wiley & Sons,Inc.,New Jersey.
- Emerson,H. (1909) *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, New York : The Engineering Magazine.
- Gillespie.C. (1935) *Accounting Procedure For Standard Costs* , New York :The Ronald



Press Company.

- B.E.Goetz (1949) *Management Planning and Control - A Managerial Approach to Industrial Accounting* ,New York : McGraw-Hill Book Company , Inc.
- M.Gosselin (2005) *A review of activity-based costing (ABC) :Technique, implementation,and consequences*, in Chapman,Shields & Hopwood.
- Harrison,G.C. (1930) *Standard Costs - Installation,Operation and Use-* , New York : The Ronald Press Company.
- Hay,L.E. (1960) Section 15 Setting Standard Costs , in Dickey, R.I,ed., *Accountants' Cost Handbook* 2nd ed. , New York : The Ronald Press Company.
- Henrici,S.B. (1953) *Standard Costs for Manufacturing* , New York·Toronto·London: McGraw-Hill Book Company , Inc.
- Charles T. Horngren. (1972) *Cost Accounting a Managerial Emphasis* 3rd ed , Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall , Inc.
- Jordan,J.P. & Harris,G.L. (1925) *Cost Accounting Principles and Practice* , 2nd revised ed , New York : The Ronald Press Company.
- Law,J. (1991) *Introduction:monsters,machines and sociotechnical relations* , in Law.J. (ed) ,*A Sociology of Monsters::Essays on Power,Technology and Domination*. London·New York : Routledge .
- Lawrence,W.B. (1925) *Cost Accounting* , New York : Prentice-Hall,Inc.
- Adolph Matz, Othel J. Curry and Frank, G.W. (1962) *Cost Accounting* 3rd ed , Cincinnati : South-Western Publishing Company.
- Adolph Matz, Othel J. Curry , Milton F. Usry (1972) *Cost accounting : planning and control* , 5th ed.,Cincinnati : South-Western Pub. Co.
- D.Nicolini ,S.Gherardi & D.Yanow (2003) *Knowing in Organizations : A practice-Based Approach*, New York : M.E.Sharpe.
- G.Johnson, A.Langley, L. Melin and R. Whittington (2007) *Strategy as Practice : Reseach Directions and Resources*, Cambridge : Cambridge University Press.
- Solomons,D. (1952) The Historical Development of Costing , in Solomons,ed.,*Studies in Costing*, London: Sweet & Maxwell,Limited.

辞典 ; 本

Sumner.H.Slichter (1931) *Efficiency* , in Edwin .R.A.Seligman , eds., *Encyclopedia of the Social Sciences* , New York : The Macmillan Company , Vol.5, pp.437-439.

本

Taylor F.W. (1911) *Shop management* , New York and London : Harper & Brothers

Publishers.

Taylor F.W. (1911) *The Principles of Scientific Management* , New York and London : Harper & Brothers Publishers.

## 論文

R.N.Anthony (1975) The Rebirth of Cost Accounting , *Management Accounting* , October, pp.13-16.

Briers,M. & Chua,W.F (2001) The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change:a field study of an implementation of activity-based costing , *Accounting organizations and Society* 26, pp.237-269. .

Castellano, J.F., Klein, D., & Roehm, H.A. (1998) Minicompanies: the next generation of employee empowerment , *Management Accounting*, March, pp.22-30.

Robert H. Chenhall, David Smith (2011) A review of Australian management accounting research:1980–2009, *Accounting and Finance* , Vol.51, pp.173–206.

Church,A.H. (1901) The Proper Distribution of Establishment Charges , *The Engineering Magazine*,Vol.21,July-September . ( July , pp.508-517 , August , pp.725-734, September, pp.904-912)

Emerson,H. (1911) Efficiency : What the Term Means as Applied to Business Management , *System* ,Vol.19, pp.37-44.

Emerson,H. (1918) Efficiency Engineering , *The Encyclopedia Americana*, New York Chicago : The Encyclopedia Americana Corporation , Vol.9, pp.714-719.

Christoph Endenich, Michael Brandau & Andreas Hoffjan (2011) Two Decades of Research on Comparative Management Accounting – Achievements and Future Directions, *Australian Accounting Review* , No. 59 Vol. 21 Issue 4 , pp.365-382.

Rosemary R. Fullerton , Frances A. Kennedy, Sally K. Widener (2013) Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.38,Issue1 , pp.50–71.

Ashish Garg, Debashis Ghosh, James Hudick, and Chuen Nowacki (2003) Roles and Practices in Management Accounting Today, *Strategic Finance*, July, pp.30-35.

Daryl M. Guffey, Nancy L. Harp (2017) The Journal of Management Accounting Research: A Content and Citation Analysis of the First 25 Years, *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, Vol. 29, No. 3, pp. 93–110.

M.Gupta and S.Baxendale (2008) The Enabling Role of ABC Systems in Operations Management , *Cost Management*, Vol.22,No.5, pp.5-17.

Chris Guilding, Dawne Lamminmaki and Colin Drury (1998) Budgeting and Standard

- Costing Practices in New Zealand and the United Kingdom, *The International Journal of Accounting*, Vol. 33, No. 5, pp. 569-588.
- H.T.Johnson(1992)It's Time to stop overselling Activity-Based Concepts , *Management Accounting*,Sep, pp.26-35.
- H.T.Johnson, (2001) A Recovering Management Accountant Reflects on His journey through the World of Cost Management , *presentation to the Accounting History International Conference*, pp.1-15. 講演録
- Kaplan,R.S. (1983) Measuring Manufacturing Performance : A New Challenge for Managerial Accounting Research , *The Accounting Review*,Vol.LVIII,No.4 , pp.686-705.
- Kaplan,R.S.(1984)The Evolution of Management Accounting , *The Accounting Review*, Vol.LIX,No.3, July, pp.390-418.
- Kaplan,R.S. (1984) Yesterday's accounting undermines production , *Harvard Business Review*,July-August,No.4, pp.95-101.
- Kaplan,R.S. (1985) Accounting Lag:The Obsolescence of Cost Accounting Systems , in Clark,K.B.R.H.Hayse and C.Lorenz (ed.), *The Uneasy Alliance:Managing The Productivity-Technology Dilemma*, *Harvard Business School Press*, pp.174-199.
- Kaplan,R.S. (1992) In Defense of Activity-Based Cost Management , *Management accounting*,Vol.50,No.1, pp.58-63.
- Knoepfel,F.J.(1918) Fundamentals of Accounting for Industrial Waste , *The Journal of Accountancy*,Vol.25,No.5,May, pp.351-359.
- Attiea marie , Walid cheffi, Rosmy jean Louis ,and Ananth rao (2010) Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai, *Management Accounting Quarterly* , Vol.11,No. 2, pp.1-10.
- Bill Nixon, John Burns (2012) The paradox of strategic management accounting, *Management Accounting Research* , Vol.23, pp.229– 244.
- Okano,H. and T.Suzuki(2006)A history of Japanese management accounting , in Chapman,C.S.,Hopwood,A.G.,and M.D.Shields ,eds., *Handbook of Management Accounting Research*,Vol.2,Oxford,UK:Elsevier, pp.1119-1137.
- Michael D. Shields (2015) Established Management Accounting Knowledge, *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH*, Vol. 27 No. 1, pp. 123–132.
- Maliah bt. Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad and Norhayati Alwi (2004) Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No.4 ,pp.493-508.

- Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad, Norhayati Mohd Alwi (2005) Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No.2, pp.109-124.
- Raffish,N. and P.B.B.Turney,editors (1991) Glossary of Activity-Based Management , *Journal of Cost Management for the manufacturing industry* ,Vol.5,No.3,pp.53-63.
- Alfred Wagenhofer (2006) Management Accounting Research in German-Speaking Countries, *JOURNAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH* , Vol.18, pp. 1-19.
- Whitmore,J. (1908) Shoe Factory Cost Accounts,*The Journal of Accountacy*, Vol.6, No.1,May, pp.12-25.
- Anura De Zoysa, Siriyama Kanthi Herath, (2007) Standard costing in Japanese firms: Reexamination of its significance in the new manufacturing environment, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 107 Issue: 2, pp.271-283.

## 邦文献

### 単行本

- アメリカ会計協会編；青木茂男訳（1959）『価格設定と原価計算 付 減価償却費の会計』日本生産性本部。
- 天野恭徳（1966）『公表企業会計の実態分析シリーズ第 I 部棚卸資産会計』中央大学経理研究所。
- 泉谷裕（2001）『「利益」が見えれば会社が見える：ムラタ流「情報化マトリックス経営」のすべて』日本経済新聞社。
- 稲盛和夫（1998）『稲盛和夫の実学—経営と会計』日本経済新聞社。
- 岩田市利（1990）『会計情報システムの内部分析：製造業の実態』ミネルヴァ書房。
- 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。
- 岡野浩（1995）『日本の管理会計の展開：「原価企画」への歴史的視座』中央経済社。
- 岡本清（1969）『米国標準原価計算発達史』白桃書房。
- 岡本清（1973）『原価計算』国元書房。
- 岡本清（1980）『原価計算（三訂版）』国元書房。
- 岡本清（1981）「現行『原価計算基準』の再検討」岡本清編著『原価計算基準の研究』国元書房。
- 岡本清（2000）『原価計算論 六訂版』国元書房。
- 岡本康雄（1979）『日立と松下—日本経営の原型（上）』中公新書。

- 上總康行・澤邊紀生（2006）「次世代管理会計のフレームワーク」『次世代管理会計の構想』中央経済社。
- 上總康行（2016）「日本的経営における機会損失管理と固定費管理」上總康行，長坂悦敬編著『ものづくり企業の管理会計』中央経済社。
- 片岡洋人（2011）『製品原価計算論』森山書店。
- 片岡洋一（1978）『製品原価の測定理論』白桃書房。
- 加登豊（1989）『管理会計研究の系譜—計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへ—』税務経理協会。
- 金子佐一郎監修，社団法人企業経営協会編者（1963）「経理業務の実態と解説」『会社経理全書』中央経済社。
- 金子佐一郎監修，社団法人企業経営協会編者（1970）「経理業務の実態と解説」『新会社経理全書』中央経済社。
- 川野克典（1997）「アルプス電気における ABC」吉川武男編著『日本型 ABC マネジメント：事例に学ぶ導入と実践』生産性出版。
- 木島淑孝（1992）『原価計算制度論』中央経済社。
- 木村重義（1959）「会計と管理」黒澤清・柳川昇編著『中西寅雄先生還暦記念論文集 原価及び原価管理の理論』森山書店。
- 黒木正憲（1962）『原価計算基準とその解説』大蔵財務協会。
- 古林喜楽（1953）『貸銀形態論』森山書店。
- 小林健吾（1978）『最新原価計算論』中央経済社。
- 小林哲夫（1993）『現代原価計算論：戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』中央経済社。
- 小林靖男（1962）「プロフィット・マネジメント」坂本藤良編『現代の経営学 第五巻 アカウンティング』。
- 小林啓孝（1994）『現代原価計算講義』中央経済社。
- 坂本藤良（1957）『近代経営と原価理論』有斐閣。
- 櫻井通晴（1991）『CIM 構築・企業環境の変化と管理会計』同文館出版。
- 櫻井通晴（1997）『管理会計』同文館出版。
- 櫻井通晴（2004）『管理会計（第三版）』同文館出版。
- 櫻井通晴（2012）『管理会計（第5版）』同文館出版。
- 櫻井通晴（2014）『原価計算』同文館出版。
- 佐藤進（1962）『多品種少量生産の原価計算』日刊工業新聞社。
- 敷田礼二・近藤禎夫（1976）『原価公開 経済民主主義への布石』新日本新書。
- 正司素子（2012）『IFRS と日本的経営 何が本当の課題なのか!?!』清文社。
- 千住鎮雄・伏見多美雄（1982）『新版 経済性工学の基礎：意思決定のための経済性分析』

- 日本能率協会。
- 千住鎮雄・伏見多美雄（1983）『経済性工学の応用：採算経営の計画技術』日本能率協会。
- 千住鎮雄・伏見多美雄・藤田精一・山口俊和（1986）『経済性分析 改訂版』日本規格会。
- 高橋洸（1969）「賃金形態の特質と実態」舟橋尚道編『日本の賃金（講座労働経済2）』日本評論社。
- 田代景子（1999）「標準原価計算の原価管理への役割期待と最新化」佐藤進編著『わが国の管理会計：実態調査研究』中央大学出版部。
- 田中隆雄（2002）『管理会計の知見（第2版）』森山書店。
- 辻厚生（1977）『管理会計論研究』同文館出版。
- 寺島平（1983）「原価計算制度の展開」河合信雄・寺島平編『戦後企業会計制度の展開』法律文化社。
- 中西寅雄（1931）『経営経済学』日本評論社。
- 中西寅雄（1936）『経営費用論』千倉書房。
- 中西寅雄（1953）「管理会計と物量計算」著者代表中西寅雄（中西寅雄・山邊六郎・中山隆祐・河合壽一・古畑恒雄・斎藤彌三郎・番場嘉一郎）『管理のための原価計算』白桃書房。
- 中西寅雄（1980）「管理会計と物量計算」『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房。
- 中西寅雄（1980）「標準原価と予算原価」『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房。
- 中山隆祐（1953）「管理会計の特色とその実施機構」著者代表中西寅雄（中西寅雄・山邊六郎・中山隆祐・河合壽一・古畑恒雄・斎藤彌三郎・番場嘉一郎）『管理のための原価計算』白桃書房。
- 中山隆祐（1954）『総論—原価計算の生かし方（原価計算実務講座第1巻）』春秋社。
- 根箭重男（1956）「原価計算」『青木講座新しい会計』第4巻，青木書店。
- 番場嘉一郎（1963）『原価計算論』中央経済社。
- 番場嘉一郎・日下部与市（1970）『企業会計原則修正案の解説：問答式』中央経済社。
- 廣本敏郎・挽文子（2015）『原価計算論 第3版』中央経済社。
- 藤本隆宏（2004）『日本のもの造り哲学』日本経済新聞社。
- 松本雅男（1961）『標準原価計算論—その本質と発展—』国元書房。
- 溝口一雄（1963）『例解原価計算』中央経済社。
- 宮本匡章（1981）「原価計算基準の検討」岡本清編著『原価計算基準の研究』国元書房。
- 宮本匡章（1983）『原価会計論』中央経済社。
- 三代澤経人（2005）『会計過程論』中央経済社。
- 諸井勝之助（1976）「原価計算基準の制定」青木茂男編『日本会計発達史：わが国会計学の生成と展望』同友館。
- 山田庫平編著（2004）『基本原価計算用語辞典』白桃書房。

山本浩二編著（2008）『スタンダードテキスト管理会計論』中央経済社。  
吉田栄介・近藤隆史・福島一炬・妹尾剛好（2010）「日本の管理会計研究トレンド」加登  
豊・松尾貴巳・梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社。  
渡邊喜久（1995）『工業会計—理論と計算—』同文館出版（株）。

## 論文

安達昇（1963）「日本的給与形態と労務費計算—賃率差異の問題点を中心に—」『企業会計』  
第 15 巻第 7 号，pp.48-54。  
天野恭徳（1961）「原価管理用具としての間接費標準」『企業会計』第 13 巻第 7 号，pp.8-17。  
板垣忠（1974）「標準原価の設定とモウティベーション」『山口経済学雑誌』第 23 巻，  
pp.227-247。  
伊丹敬之（1977）「内部組織の経済学と管理会計」『ビジネスレビュー（一橋大学産業経営  
研究所）』第 24 巻第 4 号，pp.16-29。  
伊丹敬之（2005）「暗黙の前提—アメリカと日本①『ではの守』はもうやめよう」『書齋の  
窓』No.543，2005 年 4 月号，p.1。  
伊藤克容（2000）「標準原価計算システムの革新—製造環境の変化への適応」『関東学園大  
学経済学紀要』第 27 巻第 1 号，pp.5-14。  
井上和子（2003）「原価管理の考え方とコストダウンの進め方（3）～利益の源泉は原価に  
あり【第 2 弾】～」『商工振興』大阪府商工労働部監修（社）大阪府工業協会編集発行，  
第 646 号，pp. 11-13。  
井上教之（1988）「原価計算における期末仕掛品の進捗度に関する一考察」『福岡大学総合  
研究所報』第 106 巻，pp.1-17。  
岩田市利（1992）「原価差異分析の諸問題」『立命館経営学』第 31 巻第 2 号，pp.363-376。  
大西智之（2017）「管理会計における理論と実務のギャップ」『商学研究紀要』第 84 巻，  
pp.117-135。  
岡野浩（2006）「日本管理会計史研究序説—社会史・文化史としての方法—」『経営研究』  
第 56 巻第 4 号，pp.99-113。  
乙政佐吉・梶原武久（2009）「バランス・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原  
価計算研究』第 33 巻第 2 号，pp.1-13。  
小野吉郎，遠藤和義（1998）「サブコンの原価管理に関する研究 その 1」『日本建築学会  
大会学術講演集』，pp.1023-1024。  
金子良事（2013）「戦時賃金統制における賃金制度」『経済志林』第 80 巻第 4 号，pp.149-171。  
川野克典（1995）「アルプス電気における ABC」『企業会計』第 47 巻第 10 号，pp.57-62。  
川野克典・八木和則（2011）「【研究報告】IFRS が管理会計に与える影響」『LEC 会計大  
学院紀要』第 8 巻，pp.149-152。

- 川野克典 (2014) 「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『会計学研究』第 30 号, pp.55-86。
- 川野克典 (2015) 「管理会計の理論と実務の乖離」『経理研究』(中央大学経理研究所) 第 58 巻, pp.371-386。
- 木島淑孝 (1996) 「財務諸表作成のための原価計算の実態とその分析—実態調査結果に基づいて—」『会計学研究』第 8 号, pp.37-51。
- 小林健吾 (1985) 「FA は予算管理と標準原価計算にいかに関与するか」『企業会計』第 37 巻第 2 号, pp.18-24。
- 小林啓孝 (1992) 「ABC と日本企業」『原価計算研究』第 17 巻第 1 号, pp.14-24。
- 坂根博 (1995) 「製品原価の正確性と真実性」『會計』第 148 巻第 5 号, pp.31-47。
- 寄山保 (2011) 「直接労務費は変動費か」『企業会計』第 63 巻第 4 号, pp.138-142。
- 櫻井通晴 (1985) 「FMS と管理会計の新展開」『企業会計』第 37 巻第 2 号, pp.25-35。
- 櫻井通晴 (1992a) 「わが国原価管理の実態: CIM 企業の実態調査分析」『産業経理』第 52 巻第 2 号, pp.2-14。
- 櫻井通晴 (1992b) 「わが国原価管理の実態: CIM 企業の実態調査分析」『産業経理』第 52 巻第 3 号, pp.21-31。
- 櫻井通晴 (1992c) 「わが国管理会計システムの実態: CIM 企業の実態調査分析」『専修経営学論集』(専修大学) 第 55 号, pp.109-175。
- 笹島芳雄 (2009) 「なぜ賃金には様々な手当がつくのか」『日本労働研究雑誌』第 51 巻第 4 号, pp.26-29。
- 佐藤精一 (1958) 「仕掛品原価計算の前提」『企業会計』第 10 巻第 2 号, pp.55-60。
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤喜博 (2011a) 「わが国原価計算実務に関する調査 (第 1 回)」『企業会計』第 63 巻第 8 号, pp.72-81。
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤喜博 (2011b) 「わが国原価計算実務に関する調査 (第 2 回)」『企業会計』第 63 巻第 9 号, pp.80-87。
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤喜博 (2011c) 「わが国原価計算実務に関する調査 (第 3 回)」『企業会計』第 63 巻第 10 号, pp.65-77。
- 神馬駿逸 (1964) 「直接労務費の属性を検討する—特集・直接労務費は固定費か—」『企業会計』第 16 巻第 11 号, pp.44-50。
- 末尾一秋 (1982) 「総合原価計算における『仕掛品の評価』」『商学論究』(関西大学) 第 29 巻, pp.287-304。
- 高橋史安 (2004) 「わが国における原価管理の実証的研究」『会計学研究』第 17 号, pp.1-47。
- 高橋史安 (2012) 「原価計算基準の課題」『會計』第 181 巻第 2 号, pp.31-44。



- 高橋史安(2014)「原価会計システムの現状と課題」『商学論纂』第55巻第4号, pp.115-146。
- 竹内益五郎(富士写真フィルム㈱)発言, 出席者: 番場嘉一郎, 坂野常和, 田中嘉男, 竹内益五郎, 山田庄三郎, 藤野信雄(1960)「たな卸資産の税務—座談会—」『税経通信』第15巻第7号, pp. 103-129。
- 田中浩(2004)「標準原価計算の会計技法化の素描～会計の性向を検証する～」『地域総合研究』第4巻, pp.131-145。
- 田中正知(2008)「J コスト論と改善活動 (特集 トヨタ生産システムと整合する管理会計)」『企業会計』第60巻第9号, pp.37-44。
- 津曲直躬, 宮本匡章他(1975)「特集 管理会計 理論と実践とのあいだ」『企業会計』第27巻第11号, pp.17-75。
- 土淵健一(1958)「総合原価計算における仕掛品原価の計算」『明治学院論叢』第50号第2号, pp.1-20。
- 中根敏晴(1994)「生産環境の変化と標準原価計算の原価管理機能」『名城商学』第44巻第1号, pp.57-83。
- 西澤脩他(1995)「特集 管理会計理論と実務の融合」『企業会計』第47巻第12号, pp.25-60。
- 西澤脩(1995)「管理会計における有用性の喪失と復活」『企業会計』第47巻第12号, pp.26-39。
- 西澤脩(1996)「実態調査から見た管理会計理論と実務の乖離」『管理会計学』第4巻第2号, pp.51-66。
- 西野嘉一郎(株式会社・芝浦製作所専務取締役)(1951)「我国証券取引委員会の財務諸表規則の制定に関連して」『産業経理』第11巻第11号, pp.44-48。
- 西村丈治(1985)「実際総合原価計算における加工費の進捗度に関する一考察」『企業会計』第37巻第8号, pp.134-143。
- 日東社本社研究部(1928)「標準原価法につきて」『工場パンフレット』日東社, 第564号 pp.1-14。
- 日本原価計算研究会(1977)『原価計算』第199号, pp.6-7。
- 日本大学会計学研究所・原価計算研究会(1988)「経営原価計算に関する調査」『会計学研究』第3巻。
- 日本大学商学部会計学研究所(1996)「特集・『原価計算実践の総合的データベース構築』」『会計学研究』(日本大学)第8号。
- 日本大学商学部会計学研究所(1996)「特集・『原価計算実践の総合的データベース構築』」『会計学研究』(日本大学)第9号。
- 日本大学商学部会計学研究所(2004)「特集・『原価計算実践の総合的データベース構築』」『会計学研究』(日本大学)第17号。
- 日本大学商学部商学研究所・会計学研究所・情報科学研究所(2014)「管理会計・原価計

- 算のデータベース化への調査研究 2011-2012」『商学研究』（日本大学）第 30 号。
- 早矢仕健司（2003）「企業経営環境の変化と『原価計算基準』」『龍谷大学経営学論集』第 43 巻第 2 号，pp.160-168。
- 長谷秀雄（1956）「仕掛品評価における製造間接費の問題」『経理研究』第 4 巻。  
『経理研究』第 4 巻に収録とされているが，同誌『経理研究』には掲載されていない。  
そのため，国立国会図書館デジタル化資料より入手した。
- 原秀三（1950）「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則（解説）」『財務経済弘報』第 212 号 昭和 25 年 10 月 2 日
- 番場嘉一郎他（1977）「『原価計算基準』の性格と構成<特集>」『企業会計』第 29 巻第 2 号，pp.4-38。
- 柊紫乃・上總康行（2016）「生産現場の改善と原価計算—改善効果の見える化—」『原価計算研究』第 40 巻第 2 号，pp.72-86。
- 挽文子（2005）「企業のグローバル化とコスト・マネジメント」『中央大学経理研究所・経理研究』第 48 巻，pp.107-123。
- 藤本隆宏（2012）「競争力構築のための原価計算試論—設計情報転写論に基づく全部直接原価計算の可能性—」東京大学ものづくり経営研究センター『DISCUSSION PAPER SERIES』No. 410。
- 福島一矩（2010）「日本企業における原価管理手法の実証研究—標準原価管理と物量管理を中心として—」『西南学院大学商学論集』第 57 巻第 1 号，pp.59-75。
- 牧戸孝郎（1985）「FA の進展と原価管理のあり方」『企業会計』第 37 巻第 2 号，pp.36-41。
- 増田康良（2018）「原価計算システムの舞台裏の話」『原価管理士だより』（日本原価管理士会）第 566 号。平成 30 年 8 月 1 日発行。
- 溝口一雄（1966）「決算利益と管理会計的利益」『産業経理』第 26 号第 8 巻，pp.20-24。
- 宮本匡章（1990）「管理会計と企業実務」『企業会計』第 42 巻第 6 号，pp.4-9。
- 諸井勝之助（2009）「わが国原価計算制度の変遷（後編）」『LEC 会計大学院紀要』第 6 号，pp.1-20。
- 諸井勝之助（2012）「『原価計算基準』制定 50 年」『LEC 会計大学院紀要』第 10 号，pp.1-15。
- 座長山下勝治（1957a）「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 pp.63-98。
- 座長山下勝治（1957b）「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，pp.41-83。
- 山辺六郎（1949）「実際原価計算の欠陥と標準原価計算の優越点」『企業会計』第 1 巻第 4 号，pp.1-20。
- 山辺六郎他（1977）「『原価計算基準』の改正（原価計算基準の改正について<特集>）」『産業経理』第 37 巻第 4 号，pp.48-57。

- 横田絵里・妹尾剛好（2011）「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態—質問票調査の結果報告」『三田商学研究』第 53 卷第 6 号，pp. 55-79。
- 吉川晃史（2008）「市場志向型コスト・マネジメントの展開—標準原価計算の再評価—」『経済論叢（京都大学）』第 182 卷第 4 号，pp.48-68。
- 吉川武男（1979）「原価計算実態調査結果発表」『経営実務』第 306 卷，pp.2-33。
- 吉川武男（1989）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（1）」『横浜経営研究』第 10 卷第 2 号，pp.105-129。
- 吉川武男（1989）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（2）」『横浜経営研究』第 10 卷第 3 号，pp.111-127。
- 吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（3）」『横浜経営研究』第 10 卷第 4 号，pp.57-79。
- 吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（4）」『横浜経営研究』第 11 卷第 1 号，pp.64-75。
- 吉川武男（1990）「日英両国における原価計算システムの実態調査について（5）」『横浜経営研究』第 11 卷第 2 号，pp.66-71。
- 吉川了平（1999）「原価計算と会計士監査—現代原価計算実務の一側面—」『立命館経営学』第 38 卷第 3 号，pp.109-115。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2008）「日本企業の管理会計実態（1）—実態調査研究の文献サーベイを中心として—」『三田商学研究』第 51 卷第 3 号，pp.53-74。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2009）「日本企業における管理会計実態〈1〉—実態調査研究の文献サーベイを中心に—」『企業会計』第 61 卷第 9 号，pp.79-83。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘（2015a）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 1 号，pp.166-171。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘（2015b）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 2 号，pp.122-127。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘（2015c）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 3 号，pp.117-127。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2015d）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 4 号，pp.120-125。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2015e）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 5 号，pp.107-111。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2015f）「わが国管理会計の実態調査・製造業と非製造業との比較：調査概要と原価計算編」『企業会計』第 67 卷第 6 号，pp.119-127。
- 李健泳（1998a）「標準原価管理における製造環境変化の影響」『大阪産業大学論集（社会科学編）』（大阪産業大学）第 108 号，pp.111-125。

李健泳（1998b）「新しい製造環境における標準原価管理の実証分析」『管理会計学』第 6 卷第 2 号。

渡辺岳夫（2013）「影響システムとしての管理会計研究の新地平：ポジティブ心理学との融合を目指して」『原価計算研究』第 37 卷第 1 号，pp.1-15。

王志（Wang Zhi）（2010）「トヨタ生産方式における現場の改善成果の会計管理への関連づけに関する一考察」『一橋商学論叢』第 5 卷第 2 号，pp.75-90。

## 訳文献

### 単行本

H.Thomas Johnson & Kaplan.R.S（1988）RELEVANCE LOST：THE RISE AND FALL OF MANAGEMENT ACCOUNTING, *Harvard Business School Press*.（鳥居宏史訳『レバンス・ロスト-管理会計の盛衰』白桃書房，1992 年。）

H.T.Johnson（1992）Relevance Regained：from top-down control to bottom-up empowerment, *Free Press*.（辻厚生，河田信訳『米国製造業の復活[トップダウン・コントロール]から[ボトムアップ・エンパワメント]へ』中央経済社，1994 年。）

H.T.Johnson and Broms（2000）*Profit beyond measures:Extraordinary results Through Attention to Work and People*，New York:Free Press.（河田信訳『トヨタはなぜ強いのか』日本経済新聞社，2002 年。）

G.A. Welsch（1957）“*Budgeting：Profit-Planning and Control*”p.160. 諸井勝之助訳編（1964）『企業予算』日本生産性本部。

Blocker and Weltmer（1954）"Cost Accounting" pp.127-128. 金子佐一郎監修企業経営協会（1961）『実態分析 原価計算』企業経営協会編，中央経済社。

### 論文

H.T.Johnson（1991）“*Relevance Lost After Five Years*”，Portland：The School.（河田信訳『レバンス・ロスト』刊行 5 年後にあたって』『経営研究（大阪市立大学商学部編集）』第 43 卷第 2 号，pp.101-115，1992 年。）

## 参考資料

Warren, A.K.（1927）東京府商工奨励館における講演述「工業経営に就て」『工場パンフレット』日東社，第 522 号 pp.1-27。

『会社四季報』2016 年 2 集。

北川敏男による日本学術会議における報告（1956）日本学術会議長期研究計画調査委員会

編日本学術会議『オートメーションに関するシンポジウム』。  
金融庁公表「国際会計基準をめぐる最近の状況」平成 29 年 2 月 14 日（火）資料  
「世界各国の経済におけるサービス産業のウェイト」経済産業省，2008 年 9 月 10 日資料。  
『広辞苑』岩波書店。  
『中小企業の企業数・事業所数』「中小企業庁事業環境部企画課調査室」平成 28 年 1 月 29 日発表。  
「賃金統制令又ハ賃金臨時措置令ニ基ク労務者給与改善応急措置ニ関スル件」昭和 20 年 12 月 24 日厚生省令第 49 号，厚生大臣芦田均。  
「東芝腐食の原点」『日経ビジネス』2015.08.31  
日本会計研究学会特別委員会（1999）『ABC と ABM の理論および実践の研究』日本会計研究学会。  
日本公認会計士協会（2013 年 10 月 11 日）「アンケート調査結果報告：国際財務報告基準の適用における実務上の対応（製造費用関係）に関する調査」『会計制度委員会研究資料第 5 号』。  
日本再生経済本部 2016 年 6 月 2 日公表「日本再興戦略 2016—第 4 次産業革命に向けて—」。  
三代澤経人（2008）「会計学と私」2008 年 1 月 17 日立命館大学最終講義（DVD 収録）。  
2002 年 2 月 26 日開催，京都能率協会主催（京都商工会議所後援）「HONDA の戦略！—大ヒット車『フィット』開発の実際—」（四輪事業本部商品担当黒田博史取締役）講演会。  
2011 年 5 月 25 日金融庁長官宛「我が国の IFRS 対応に関する要望書」。  
平成 27 年 6 月 9 日，経済産業省・厚生労働省・文部科学省公表『2015 年版ものづくり白書』第 2 節 我が国の産業構造を支える製造業。  
2017 年 9 月 11 日に日本原価計算研究学会第 41 回全国大会統一論題会場で配布された中間報告書：2014 年 4 月に発足した私的研究会（メンバー：諸井勝之助先生，尾畑裕先生，清水孝先生，本間正人先生，林總先生，篠宮雅明先生，山本宣明先生，高橋史安先生）。