

原価計算に関する実務側からの一考察

上 山 俊 幸

1. は じ め に

原価計算は19世紀末に企業が製品の原価を発見する方法（cost finding）、製品の原価を記録する方法（cost keeping）として誕生した⁽¹⁾のであるから、歴史的には古いものであるといえる。しかし、そのことは原価計算が研究対象として議論し尽されたということを意味しない。現在でも多くの企業において原価計算あるいは原価管理をどのような目的・方法で行ってよいのかが明確でない、あるいは現在採用している原価計算のやり方に自信がもてないといったことが多いようである。実際にいくつかの企業から原価計算・原価管理に関するコンサルティングを依頼され、指導を行ってみると、企業間に差こそあれ、次にあげるような問題点のあることがわかる。

①算出された製品別原価が真の原価であるかが判明せず信頼できる情報とは考えられない。したがって、利益が出ている製品か否かが明確にならない。

②いかなる製品のいかなる原価要素を原価低減の対象として選定することが企業としてもっともよいのかが判定できない。

③当該製品の内作原価が明確になっていないため、内作にすべきか外注にすべきかを判断することは困難である。

④原価計算は財務会計目的のために実施せざるをえないが、企業の利益追求のために役立つ原価計算は行われていない。

⑤原価情報からみてどの工程がネック工程になっているかが明らかにならないので、どの工程に焦点をあてた改善を行えばよいのか判断しかねる。

⑥製造間接費の配賦基準は明確にしているが、配賦基準そのものの適当であると確信をもって断言できない。

⑦原価についての責任の所在がはっきりしていないため、原価情報を提供

されても次の改善に使用されることは少ない。

⑧見積原価、標準原価および実際原価の比較が容易に行えないため、管理に役立つ情報は提供できていない。

⑨見積原価の算定方法が確立していないため受注すべき引合いかどうか判断できない。

⑩歩留、生産性といった管理指標と原価の関係が理解できないので管理しにくい。

⑪原価構成上材料費の占める割合が大きいため、求めた原価情報を管理に活用しても効果があるとは考えにくい。

⑫機械運転日報、作業日報の書き方、内容、および手続きが適当であるか確信がもてない。

⑬材料の特性から材料費算出のための材料出庫データをとらえることが困難である。

以上の問題点は企業側から出されたものの一部であるが、これらの問題点をみるならば、いまだに実務レベルでは原価計算について混乱していることがわかる。それと同時に、統一的な観点から導出され、かつ各業態にも適合する基準が望まれていることも認識できる。

また、日本大学のアンケート調査では、回答企業312社のうち65.4%が『原価計算基準』を改正する必要があるとし、さらにその中の58.3%が現行の『原価計算基準』を実質的に踏襲し、財務会計目的という制約のなかで経営管理職能をより積極的に果たせるよう志向した原価計算基準を設定する、という改正方向を希望している⁽²⁾。また、同調査の中で『原価計算基準』を改正する必要がないという回答をしながら、『原価計算基準』そのものに、企業会計の拠り所として期待はもっていない、といった意見を提出している企業のあった⁽³⁾ことが報告されている。

以上のことからみて、現在の『原価計算基準』、とりわけ原価計算方法についての部分が本来の機能を充分果たしていないことが推測されるのである。

前述の企業から提出された問題点①～⑬は直接あるいは間接に原価計算制度と深く係わりをもつものであり、とりわけ①から⑧までは原価計算制度そのものの問題点である。また、⑨は見積原価の問題、⑩・⑪は管理指標の問題、そして⑫・⑬は原価情報算出のためのデータ収集上の問題である。

本稿では、問題点①～⑧に焦点を合わせてその根元の問題を整理し、実務的にはどう対応すればよいかを考察する。そのために、まず原価計算と原価管理についての吟味を行い、次に直接原価計算論争に対する視点を明確にす

る。それを踏まえて、原価管理に重点を置いた原価計算の方法について考察していく。

2. 原価計算と原価管理

一般に産業界では原価計算と原価管理の位置関係の認識に混乱がみられる。たとえば、財務会計のための原価情報の計算のみが原価計算であり、その他のあらゆる原価情報の算出、具体的には差異分析のなかの原価差異の分析段階などは原価管理に属するといったことである。原価計算と原価管理とはどのように関係づけて捉えることが適当であるのかを吟味し、次節以降の議論の基礎とする。

『原価計算基準』では「原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう⁽⁴⁾」と定義している。このうち、原価標準の設定と原価差異の分析の部分が標準原価計算すなわち管理のための原価計算であり、原価標準の指示と差異原因の是正措置の部分が管理行為そのものである⁽⁵⁾ということができる。

また、後半部分に重点を置いて原価統制（コスト・コントロール）による原価削減の努力を「狭義の原価管理」と呼び、それに原価削減計画によるコスト低減の努力をも含めたものを「広義の原価管理」と呼ぶとしている⁽⁶⁾ものもある。この定義においても、コスト・コントロールに役立てる原価資料⁽⁷⁾という意味で原価に関する計算部分をその視野の中に入れているのである。

一方、原価計算の定義では、その歴史的・経済的な背景を踏まえたものとして、次のような表現をしているものがある。すなわち、「原価計算とは、企業をめぐる利害関係者、とりわけ経営管理者が、企業活動の内容を理解し、それにもとづいて経済的意思決定を行うための必要な経済的情報を、これら情報利用者に伝達するために、企業活動から発生する、あるいは発生した原価および利益にかんする計数的データを、企業給付にかかわらしめて、認識し、測定し、分類し、要約し、解説するところの、全社的情報システムの中核となるサブシステムに関する理論と技術である⁽⁸⁾」というものである。ここでは、全社的情報システムの中のサブシステムということを述べているのであって、やはりその情報を使用した意思決定以降の活動（アクション）は含まれていない。

したがって、この節の焦点すなわち、原価計算と原価管理の関係についての結論をいえば、原価管理は原価に関する計算部分とその計算結果に基づいて活動(アクション)を行う部分とから構成され⁽⁹⁾、原価に関する計算部分を原価計算と呼ぶことが適当である。計算結果に基づいた活動(アクション)にコストダウン(原価引下げ)のための計画・活動を含めるか否かで原価管理の定義に広狭の差が生じているが、いずれにせよ原価情報による活動が原価管理を構成することに異論はあるまい。

ただし、一般的には原価計算ではとりあげられない価値的生産性⁽¹⁰⁾やそれに付随する問題が原価計算とどのような関連をもつのか、あるいはもつべきなのかが議論される必要があることを付記しておきたい。

次に、実際に原価計算を実施する場合、その原価計算は『原価計算基準』に挙げられている、①財務会計目的、②価格計算目的、③原価管理目的、④予算目的、⑤基本計画目的、といった各目的への重点の置き方によって異なってもよいかという問題がある。

『原価計算基準』では、「原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相異はあるが、相ともに達成されるべき一定の計算秩序である⁽¹¹⁾」として認め、さらに、原価計算を原価計算制度のそれとしているのである。

したがって、原価計算を原価計算制度のそれとして位置づけ、『原価計算基準』の原価計算目的を踏まえるのであれば、原価管理との関係でとらえようとしている原価計算は、5つの原価計算目的の達成を志向しながら、特定目的を強調して議論してもよいことになる。

さらに、『基準』では原価差異の分析を原価計算の中に含めているのであって、「財務会計機構と有機的に結びつき」とあるのは、単なる財務諸表作成のためだけのデータ処理を原価計算といっているのではないことは明白である。したがって、財務会計への計算過程で生じるデータを加工して管理のための原価情報を生成せしめてもこれは原価計算の範囲であると理解してよさそうである。

3. 直接原価計算と活動原価計算

直接原価計算は全部原価計算との対比において理論的側面と実務的側面からそれぞれのメリットと妥当性の主張⁽¹²⁾が出され、それについて多くの議論がなされてきた。これは1950年代半ばから起こり、とりわけそれから10年間

が激しい論争の時代であった。現在では直接原価計算論争としてあまりにも有名である。また、直接原価計算を支持する直接原価計算派とこれに対する全部原価計算派との間の論争はいまだに解決・決着をみたわけではなく、各々の立場で相譲りあうことなく冷戦状態が続いているといったところである。

ところで、直接原価計算は「製造原価・販売費・一般管理費を会計機構の上で、主として変動費である直接原価と、主として固定費である期間原価に区分し、限界利益と営業利益という計算段階に分けて損益計算することも含む計算方法である⁽¹³⁾」と定義される。しかし、このように定義したあとで、直接原価を次のように定義しているのである。すなわち「直接原価計算における直接原価とは、当期の生産・販売活動によって生ずると考えられる原価であり、こうした製造や販売の活動のために生ずる原価は、短期的にも製造量や販売量に比例してその原価額が変化する傾向がある。したがって直接原価は少なくともその主要部分が変動費と考えることができる。……中略……以上のことから、一般に直接材料費・直接労務費・変動製造間接費が直接原価とされる。⁽¹⁴⁾」としている。また、原価の分解については、「変動費と固定費の分解が中心となるのである。そしてこれに管理可能性とあとづける可能性(traceable)に従っての分類などを必要に応じて勘案すればよいのである。⁽¹⁵⁾」としている。いかにも定義に関しての基盤が弱いということが浮きぼりにされるが、これも直接原価計算論争が理論面、実務面が混同されて行われてきたという経緯が背景にあることを忘れてはならない。

これに対して、活動原価計算という概念が提案されている。資産の本質を企業活動遂行力としてとらえ、この枠組の中で生産活動を認識しようとするものである。つまり、生産活動とは、企業活動遂行力の一形態としての製品形成力が販売収益獲得力へ変換される過程であるとする。したがって、活動原価計算(生産活動原価計算)とは製品形成力の生産的消費をあらわす原価、つまり生産活動原価のみによって製品原価を測定する原価計算であって、直接材料費、直接労務費、直接経費、ならびに製造間接費のうち直接的に生産活動を構成している原価を製品原価構成要素の範囲に含めるのである⁽¹⁶⁾。ここで提案されている活動原価計算および活動原価概念は原価計算を含めて会計理論は一組の公理系すなわち基礎原理から導出されるべきであるという考え方のもとに定義が試みられている。

活動原価計算では、製品原価の構成要素は生産活動そのものに直接的に不可欠の構成部分であって、それが消費されなければ生産活動は遂行されず、反対に生産活動を停止すればその生産的消費も停止するようなものに限定す

べきである⁽¹⁷⁾，としている。そして，具体的には少なくとも租税公課，保険料，地代等はそれらの用役が生産活動に消費されるものではなくて，時間の経過によって消費されているので活動原価たりえないとしている。一方，電力料，ガス代，水道料等の製造間接費はそれらの用役をいつでも利用しうる状態に施設ないし権利を維持する原価である基本部分と特定の活動を遂行することによって消費される部分に区分して原価項目を設定すべきである⁽¹⁸⁾，としている。しかし，電力料，ガス代，水道料等についてのとらえ方は，従来から言われてきた複合配賦基準の考え方と同一線上にあるものである。要するに，活動原価計算の視点からでも租税公課，保険料，地代等については理論的説明がついたということである。

また，固定資産の用役の消費としての減価償却費，すなわち固定資産の費用化としての減価償却費について，活動原価計算の立場では，個別活動遂行力の消費としてとらえ，したがって，製品原価を構成すべきである⁽¹⁹⁾としている。この点は統一的視点から導出された考え方として高く評価できるが，減価償却関数を電力料，ガス代，水道料等の原価関数と同じように次のような関数としてとらえている⁽²⁰⁾ところに今後の理論的，实际的課題があると考ええる。

$$D = \delta_t \cdot t_a + \delta_u \cdot \alpha_a$$

ただし， δ_t ：単位時間当りの償却費

t_a ：実際経過暦日時間

δ_u ：償却率

α_a ：生産的ないし作為的活動量

このように定義されたのでは δ_t と δ_u への分配方法が明確ではないし，仮に δ_t と δ_u にそれぞれ従来の単位時間当り償却費と単位生産数量当り償却費をもってくれば，関数値として二重の償却を示す可能性があるからである。

以上のように，活動原価計算は具体的レベルで問題点を内包しているにせよ，会計理論を統一的な基礎原理から構築しようとしているのであり，このような視座からの試みは今後とも続けていくことが必要であることに変わりはない。

4. アプローチ方法

前述のように，理論的に原価計算制度の理想型，いわゆるあるべき姿を追求していく方法あるいは追求する姿勢は極めて重要であるといえる。しかし，

他方では実務サイドとして現実の企業における経済活動の生産面すなわち生産活動の実態を軽視した原価計算制度では使用に耐えないということも起こりえるため、生産活動を十分踏まえた原価計算制度が追求されなければならないこともまた事実である。

したがって、アプローチ方法として、まず理論的に矛盾のない基礎原理から理想と考えられる原価計算制度案を設定してみて、それが基礎原理から確かに導出され、導出された命題・概念そのものが矛盾せず、さらにそれらの命題・概念間に矛盾がないことを確認することから始める必要がある。次に、理想型として描かれた原価計算制度案を実際に企業の経済活動に適用した場合にどこに不都合があり、無理があるのかを明らかにすることに進むべきである。最後に、理想型として描かれた原価計算制度から水準を下げて、技術的・経済的に実行可能な原価計算制度を設定するという方法がとられることによって、より現実的な原価計算制度が確立されることになる。

これは、ワークデザインにおける理論的理想システム (theoretical ideal system) と技術的に実行可能な理想システム (theologically workable ideal system) ⁽²¹⁾ との関係と同様である。このような過程を経て原価計算制度が確立できればそれは、原価計算基準はもとより税法、企業会計原則をも動かすインパクトをもつことになるはずである。

しかし、現状では、今までみてきたように理想型としての原価計算制度が描かれているわけではないし、その試みも少ないといえよう。それは、理論的理想システムとしての原価計算制度の議論に企業の生産活動の各管理サイドの問題が混入してしまったり、あるいは理論的理想システムの議論と技術的に実行可能な理想システムとの議論が同一の土俵でなされていたりしていることにもよるのである。

実務サイドで起こっている問題点をまず捨象して、理論的理想システムとしての原価計算制度を基礎原理から導びくことの重要性についての説明を行ったが、理想型としての原価計算制度が定立されるまで、企業の生産活動、そしてまたその把握方法としての原価計算を停止させることは不可能であるのはいうまでもない。企業の全ての経済活動を説明しうるような基礎原理から展開される原価計算制度への接近が必要であることは認めつつも、一方では、現在レベルのシステムとしての原価計算すなわち具体的には現在『原価計算基準』に示されているようなレベルの原価計算に立脚した『従来の方法で改善されたシステム』⁽²²⁾ としての原価計算の追求も行わねばならない。言葉を換えるならば、原価計算についても本質的とでもいうべき理論的進展と

機能的とでもいうべき技術的進展とは区分し、かつその区分をよく認識して議論を進めることが必要である。

ここでは、2つの区分を認識した上で、後者すなわち技術的な側面に焦点をあてて以下の議論を進めることにする。つまり、現在の税法、企業会計原則という枠組の中で原価計算および原価管理をとらえ検討するのである。ただ、このような考え方に対しては、管理会計は経営管理目的のために適用された応用領域であり、会計理論固有の原理が定立されたうえで管理会計が経営管理に適用されるべきである⁽²³⁾、という反論もあるであろうし、原価計算の基礎原理の定立についての議論を抜きにして、現在の原価計算に基礎を置き、原価管理ということを指向したアプローチは機能的すぎるという批判もあるのに違いない。

しかし、これらの反論、批判に対しては、前述のような区分の認識をもち、かつ原価情報のなかでも、その意味づけの問題すなわち原価情報のもつ意味論 (semantics) の問題としえるものについては、部分的であるにしても原価情報をよく吟味して使用すればよいと考える。

要するに、原価計算固有の基礎原理定立の重要性を意識しつつ、現在行える原価計算を実施し、そこからえられる原価情報の意味を吟味し、それを指標として経営管理に役立てていこうと考えるのである。

企業会計原則では売上高と売上原価から売上総利益を計算することが規定され⁽²⁴⁾、また、法人税法でも棚卸資産の評価については製造等のために要した原材料費、労務費および経費の額を含めているのである⁽²⁵⁾。すなわち、財務会計との関連で全部原価計算あるいはそれと同等といえるものを前提としているのであり、ここではこの前提を踏襲するのである。

5. 原価管理に重点を置いた原価計算

原価計算の方式を提示した場合、常に次のような質問が提起されるものである。すなわち、その原価計算方式は『原価計算基準』であげている5つの原価計算目的のうちどの目的に重点を置いたものであるのか、というものである。

しかしながら、財務会計目的は常に達成されることが要求されるものであり、また価格計算目的は民間の営利目的企業以外の機関が価格統制等を行うためのものである⁽²⁶⁾。価格計算目的を民間企業にまでその適用範囲を広げようとするには異論を唱えたい⁽²⁷⁾。

残りの原価管理目的、予算管理目的、基本計画目的は各々まったく独立であるという性格のものではないが、対象、期間、周期等が異なる。ここで提示する原価計算方式は原価管理目的と予算管理目的、とりわけ前者に重点を置いたものである。

原価管理目的および予算管理目的を重視する原価計算を考えるということは、財務会計目的を達成するための計算過程および計算結果からこれらの目的のためにいかなる原価情報を抽出するかということに重点がある。また、いわゆる管理のための管理ではなく、真に行動（アクション）に移せる原価情報が要求されるのである。ここに真に行動に移せるとは、その原価情報を入手することによって、対策をとるべきか否かの判断が容易に行え、仮に対策が必要であると判断した場合には、どの工程、部門、費目、項目に焦点をあてればよいのかが明らかになるということである。

しかし、原価計算制度を構築・確立しようとする際には、管理を行なうためにはコストが必要であるという言い古されたことばを思い起すべきであろう。管理しようとしているコストより管理するために必要となるコストの方が大きいというのでは、実務には適さない。また、原価情報が提供されても、それによって行動を起こすことのできない情報、すなわち管理不可能である原価についての詳細な情報はその情報作成のための無駄なコストを費すだけで実際のでない。

さて、原価計算についてのもう一つの論争すなわち標準原価計算論争についての吟味は別途行うことが必要であるが、少なくとも実際原価計算が標準通りであったか否かを分析し、その結果に基づいて次の原価計算期間に標準に近づけていく計画やその実施、つまり管理サイクルを実行することについては、異論はあるまい。

原価管理に重点を置いた原価計算を行うためには、それに適したアウトプット様式が必要であり、アウトプット様式が決定されれば処理プロセスは容易に設計できる。アウトプット様式の1つの例を図1に示してある。項目の内容は理解を容易にするために簡略化してある。

表頭にある標準原価、実際原価、差異については改めて説明する必要はないであろう。ただし、これら3つの概念についても各々が問題点を内包しているということを忘れてはならない。とりわけ、標準原価に関しては、その設定方法がいつも曖昧なまま、議論がし尽されずに現在に至っていることには大きな問題がある。というのは、原価計算の実務担当者からは、次のような問題提起がしばしばなされるからである。すなわち、原価計算の教科書で

は標準原価が設定されたところから議論が始められるか、あるいは一步踏みこんだものでも概念的に標準原価の条件を分類しているだけである、というものである⁽²⁸⁾。もちろん、標準原価の設定には、業種・業態という要因が大きく影響するのではあるが、標準原価の設定についての議論がなされていないがために、標準原価のほかに目標原価といった概念が出現したりしているのである。

図 1 製品別原価計算書

製品別原価計算書												
製品名：												
項 目	標準原価			実際標準価格			実際原価			差 異		
	数量	単価	金額	数量	単価	金額	数量	単価	金額	価格	数量	
期首仕掛品在庫												
直接費	材 料 費											
	外 注 費											
工程労務費	プレス工程											
	成型工程											
	⋮											
	検査工程											
間接経費	電力費											
	水道料											
	⋮											
	減価償却費											
補助部門費												
期末仕掛品在庫												
製造原価												

表頭に示したもうひとつの概念すなわち実際標準原価について定義しておかなければならない。

原価計算において差異分析を行う場合、材料費と労務費については単価差異と数量差異に分解して分析することが一般的である。つまり、次式によって原価差異の分解がなされるのである。

原価差異

＝単価差異＋数量差異

＝（標準単価－実際単価）×実際数量

＋（標準数量－実際数量）×標準単価 ……………(1)

ここに単価とは、賃率、材料単価のことであり、数量とは時間、材料消費量であるのはいうまでもない。

前述の実際標準原価とは次式によって求まる原価のことである。

実際標準原価＝標準単価×実際数量……………(2)

つまり、原価差異分析の計算過程における中間の数値であり、この数値を原価管理目的に使用することをここで提案したいのである。具体的に述べるならば、直接材料費については、

実際標準材料費

＝標準価格×実際消費量……………(3)

であり、直接労務費については、

実際標準労務費

＝標準賃率×実際時間……………(4)

である。しかし、実務上、直接労務費という概念は使用頻度が減少しつつあるのが現状である。直接労務費と間接労務費の区分については、次のような3つの分け方⁽²⁹⁾があるのは周知のことであろう。

①製造指図書別に把握しうるか否かを基準にして分ける方法

②直接工・間接工の区分を基準にして分ける方法

③比例費・固定費の区分を基準にして分ける方法

この中で直接費・間接費の区分が製品に直接的に跡づけられるかどうかによってなされることから考えて、①の方法を直接労務費・間接労務費の区分方法とすることが受け入れられやすいと考える。

このように定義される直接労務費は個別原価計算や作業者が単一種類の製品の製造に係わりあっている場合を除いて正確に求めることはできない。総合原価計算を実施し、かつ作業者が複数種類の製品製造のために作業を行っている場合にはどうしても

労務費＝賃率×作業時間

として求めざるをえないのであり、賃率を求めるということ自体すでに間接費扱いしていることを意味する。というのは、個人別に賃率を計算するか、あるいは職場別、工程別、工場単位に賃率を求めるかは企業によって異なるが、いずれにしても賃率を求めて計算によって労務費を算定することは、作

業時間を基準として製品への配賦を行うことであり、直接費的ではないからである。したがって、(4)式は実際には間接労務費にのみ使用するという結論に達するのである。

次に、実際標準原価の意味づけを標準原価および実際原価との関連で整理しておくことにする。

まず、直接材料費については上述のように実際標準原価は標準原価に数量差異分を加えたものであり、実際標準原価に価格差異分を加えたものが実際原価となる。要するに、直接材料費の実際標準原価は材料の価格変動を除外した材料消費量の管理をコストというフィルターを通して実施しようとする性格をもつことになる。したがって、短期的に価格変動が小さい原材料の場合には、有効な管理指標となる。

外注費については、支払形態が大きく分けて2通りある。第1は出来高数量に外注単価を掛けて支払う形態であり、第2は外注先での作業時間に外注単価を掛けて支払う形態である。外注先との資本関係、技術関係などの結びつき方によって、どちらがよいかは断言できないが、一般的には前者の方法による支払形態が望ましいことは明らかであろう。ただ、外注先への発言権が強ければ後者でもよいということを付け加えておきたい。外注先への支払形態が前者の場合、たとえば、外注単価が年契約のような形で設定されているのであれば、外注先での不能率等への配慮は必要ないため、標準原価、実際標準原価および実際原価は一致する。また、外注単価が変動しうる場合には、実際標準原価と標準原価の2つが同額となる。

工程労務費は直接部門の労務費という意味であるが、前述のようにその実際標準原価は(4)式によって求める。賃率には、職場別、工程別平均賃率あるいは工場の平均賃率を用いるのが普通であるし、作業時間には実際直接作業時間あるいは実際機械運転時間を使用する。したがって、実際標準原価で表わされた工程労務費は作業の能率を加味したコストを表現し、管理指標となるものである。

しかし、ここでひとつの疑問、すなわち実際標準原価なるタームを導入しなくても、数量差異で管理できるのではないかという疑問が呈されることが想定される。つまり、絶対額で管理すべきか差額で管理すべきかという問題である。

この問題に対しては次のように考えればよい。まず、実際原価による全部原価計算では原価が月々変動して管理するためには役立たないという指摘は原価計算論争を持ち出すまでもなく周知のことである。また、差額と実際原

価が示されているだけでは、当該製品の製造原価を管理するための原価情報は参照するたびに加算しなければ求まらないことになる。したがって、実際標準原価という絶対額が表示されるべきことになる。

電力料、ガス代、水道料、租税公課、保険料、地代、賃借料、減価償却費等の間接経費の製品への配賦は適当と考えられる配賦基準によって行われるが、本稿は配賦基準の種類と選択についての吟味を目的としているわけではないので、各費目の配賦基準についての議論は省略する。

ここでは、製品別に間接経費の標準原価と実際原価を比較し分析することが果して意味をもちうるのかということを検討しなければならない。すなわち、ある基準にもとづいて配賦された結果としての実際間接経費の分析がどれほどの意味をもつのかということに立ち戻って考察する必要があるのである。配賦基準とは、そもそも人間がある仮説のもとに設定した便宜上の数字である。その基準によって配賦された結果の数値は実体のないものであり、それを管理のための指標として用いても、的確な判断ができるはずはない。要するに、間接経費については、製品別の標準原価を表示して実際原価と比較しても行動がとれるわけではなく、標準原価を表示することに意義は認められないのである。

実際原価との比較という観点からは実際標準原価についても同様のことがいえる。しかし、標準単価によって製品原価を算出し、管理に使用するという点では間接経費の実際標準原価を表示する必要がある。

間接経費個々の実際原価についての議論は省略するが、間接経費の中で電力料、ガス代、水道料のように用役を提供してもらうための基本料金と使用量に比例して増加する従量料金に分けられるものについては若干の考察を行っておくことにする。これらの間接経費は基本料金と従量料金すなわち固定費部分と変動費部分に区分できるということで、次のような複数基準配賦法⁽³⁰⁾が考えられている。

①固定費部分は能力規模基準による配賦

②変動費部分は用役消費量基準による配賦

しかし、この考え方はあくまでも理論的に妥当とされることがらであり、管理のためのコストの増加が適当なものであるかという条件とこれらの原価要素が複数基準配賦を必要とするほど重要であるのかという条件に照らしてその採否を決定すべき性格のものである。

間接経費の配賦についての吟味を行なったが、間接経費は管理しなくてもよいと述べているのではない。間接経費は製品に配賦する前に工程、部門単

位で予算と対比して予実管理を行なうことを提唱したいのである。変動予算として編成された工程別・部門別の間接経費の予算はそれぞれ責任会計と結びついて機能するのである。

最後に、標準原価、実際標準原価および実際原価の関係について総括的に整理しておくことにする。

標準原価は実際原価と対比するために表示されるのであって、実際原価を管理することに表示の意味がある。したがって、標準原価は直接費と工程労務費に限って表示されるべきである。

また、前述のように実際原価が単価と数量の双方の影響を受け、変動するのに対し、実際標準原価は数量の変動によってのみ影響を受ける。具体的には、直接材料費の実際原価が単価と消費数量によって変動するのに対し、実際標準原価は消費数量によってのみ変動する。また、工程労務費の実際原価が実際賃率と実際時間によって変動するのに対し、実際標準原価は実際時間のみによって変動する。したがって、管理者は月次のような短期的な管理では実際標準原価を用いて意思決定を行えばよいということになる。

6. お わ り に

本論では、まず実務サイドから提示されている種々の問題点を列挙し、それが由来する根元の問題点を直接原価計算論争との関連で吟味した。その中で、基礎原理の定立の重要性とその困難性を指摘したのである。この分野の理論的追求が低迷していることは、現在までの経緯からみてやむをえない面もあるが、さらに普遍的な理論の研究が必要となっていることも事実である。

しかし、一方では実務サイドとしては現在ある枠組の中でより管理しやすい原価計算が要求されている。この点から、原価計算のひとつのアウトプット様式を例示し、その意味を吟味したのである。

新しい基礎原理が確立され、そこから導かれた原価計算制度が提案されれば、新たに技術面を整理、検討する必要性が生じてくると考える。

注

- (1) 岡本清著、『原価計算』，国元書房，1983，p.2.
- (2) 高橋史安稿，「原価計算基準」再考一，『原価計算』，1986，p.114.
- (3) 高橋史安稿，『前掲書』，p.115.

- (4) 『原価計算基準』，第一章一(三)。
- (5) 佐藤進著，『基準原価計算精説』，中央経済社，1983，p.124。
- (6) 高橋吉之助著，『現代の会計管理』，中央経済社，1975，p.281。
- (7) 高橋吉之助著，『前掲書』，p.292。
- (8) 岡本清著，『前掲書』，p.14。
- (9) 上山俊幸稿，「原価管理システム導入の手順」，『経営実務』，1985. 6，p.26。
- (10) 黒澤一清著，『生産性分析の基礎原理』，時潮社，1977，p.37。
- (11) 『原価計算基準』第一章二。
- (12) たとえば，Edwad B. Deakin & Michael W. Maher，『COST ACCOUNTING』，1984，pp.306—309。
- (13) 小林健吾著，『直接原価計算』，同文館，1983，p.81。
- (14) 小林健吾著，『前掲書』，p.130。
- (15) 小林健吾著，『前掲書』，p.139。
- (16) 片岡洋一著，『製品原価の測定理論』，白桃書房，1978，pp.118—145。
- (17) 片岡洋一著，『前掲書』，p.144。
- (18) 片岡洋一著，『前掲書』，pp.157—158。
- (19) 片岡洋一著，『前掲書』，p.164。
- (20) 片岡洋一著，『前掲書』，p.163。
- (21) 吉谷龍一著，『ワークデザイン』，日刊工業新聞社，1973，pp.34—35。
- (22) 吉谷龍一著，『前掲書』，p.36。
- (23) 片岡洋一著，『前掲書』，p.4。
- (24) 『企業会計原則』，第二の三。
- (25) 『法人税法施行令』32①II。
- (26) 佐藤進著，『前掲書』，p.131。
- (27) 上山俊幸，石尾登著，『原価管理導入のポイント』，日刊工業新聞社，1984，pp.18—27。
- (28) これについての方法論は以前に考察している。
上山俊幸稿，「簡便な時間見積による見積原価の算定」，『JMAジャーナル』，1985. 10. pp.69—71。
- (29) 山辺六郎著，『原価計算の基礎』，白桃書房，1974，p.119。
- (30) 佐藤進著，『前掲書』，p.325。