

「原価計算基準（仮案）」に見る中西寅雄の原価計算思想

山本 宣明

< 目次 >

はじめに

1. 「原価計算基準」の主題と「原価計算基準（仮案）」の特徴
 1. 1 「原価計算基準」の主題
 1. 2 「原価計算基準（仮案）」の特徴
 1. 2. 1 章構成の比較から得られる示唆
 1. 2. 2 管理会計としての原価計算の体系的提示
 1. 2. 3 物量情報の重視
 1. 2. 4 販売費及び一般管理費の原価管理
 1. 2. 4. 1 第 2 章・実際原価の計算
 1. 2. 4. 2 第 3 章・標準原価の計算
 1. 3 小括
 2. 「原価計算基準（仮案）」の特徴の検討
 2. 1 原価計算における物量情報の重視と「管理会計と物量計算」の結論
 2. 2 「管理会計と物量計算」の構成と物量計算を巡る議論
 2. 2. 1 「序」における問題提起
 2. 2. 2 「1 管理会計の本質」で示される管理会計の全体像
 2. 2. 3 「2 経営管理の領域」の考察から導かれる real cost の重要性
 2. 2. 3. 1 「給付（または収益）の管理」に関する考察
 2. 2. 3. 2 「原価の管理」に関する考察
 2. 2. 3. 3 real cost に注目するもう 1 つの理由
 2. 3 若干の考察と示唆
 2. 3. 1 原価計算で物量情報を重視する意味
 2. 3. 2 販売費及び一般管理費の原価計算の意義
 2. 3. 3 考察結果から得られる示唆
- おわりに

はじめに

現行の「原価計算基準」は、「原価計算基準（仮案）」を基礎に関係各方面から意見を募り、企業会計審議会の中で様々な議論が為された結果まとめられたものである。企業会計審議会の議論の過程を詳細に辿ることは現在では難しいが、「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」を比較してみると幾つか違いがあることが分かる。本稿は、その違いに着目し、結果的に「原価計算基準」で削除された「原価計算基準（仮案）」の内容に中西寅雄の原価計算思想があると考え検討を行う。

このように考えるのは、何よりも「原価計算基準（仮案）」が実質的に中西寅雄によって作成されたということがある。加えて、企業会計審議会では「原価計算基準」としてまとめ上げられる過程では、「企業会計原則」のサブシステムという側面が重視され、管理会計的で啓蒙的な内容は削除されたということが指摘されているからである⁽¹⁾。勿論、残された部分や修正された部分も含めて中西寅雄の原価計算思想は考えられる必要がある。しかしながら、削除された内容は啓蒙的であるが故に中西寅雄の原価計算思想が端的に表明されている部分と読み換えて差し支えないだろう。そこで、本稿では「原価計算基準（仮案）」から削除された部分で大きな要素と目される部分を抽出し、当該部分の記述内容を中西寅雄の代表的な論文と照らし合わせ検討を行う。

これまで「原価計算基準」の改定を目指した議論は大に行われてきた。特に近年では IFRS との関連で「原価計算基準」の改定に注目が集まっている。しかしながら、多くの場合「原価計算基準（仮案）」の存在は認識されないまま批判ないし議論が行われてきた⁽²⁾。ここで注意すべきは、「原価計算基準」が「原価計算基準（仮案）」か

ら当時の財務会計の要請に応える形で修正を重ねたということである。すなわち、「原価計算基準」のそもそもの土台は「原価計算基準（仮案）」にある。「原価計算基準」の改定を議論しようとするのであれば、「原価計算基準（仮案）」そして作成の中心者であった中西寅雄の原価計算思想に立ち返って議論を行う必要がある。これは財務会計への対応に限らず、管理会計的な側面も同様である。「原価計算基準（仮案）」は実に管理会計のスピリットに溢れた芳醇な内容を有している。それを踏まえた建設的な議論こそが、我が国の今後の管理会計及び会計制度を考える上で必要だと思われる。本稿はその土台の一部として、中西寅雄の原価計算思想の一端を報告する。

1. 「原価計算基準」の主題と「原価計算基準（仮案）」の特徴

1.1 「原価計算基準」の主題

現行の「原価計算基準」は、「企業会計原則」のサブシステムとして期間損益計算に製品原価計算を組み込む形となっている。別言すれば、いったん製品別の原価計算を行いながら、最終的に期間損益計算のためにそれらを合算する構造となっている（尾畑裕，2012，pp.153-154）。これは、「原価計算基準」の主題が企業全体での期間損益の可視化にあることを示している。企業全体での期間損益の可視化は、「企業会計原則」のサ

ブシステムに求められる最優先の要件であったと思われる。

企業全体での期間損益の可視化という主題は、製造原価の計算のみならず販売費及び一般管理費の計算の記述にも影響を与えている。それは、販売費及び一般管理費が期間原価として位置づけられたことで、製造原価の計算と比較すると言及があまりないことに見出される。製造原価の計算では、期末棚卸資産の評価や費用収益対応の原則との兼ね合いから製品原価計算と期間損益計算の関連を比較的詳しく述べる必要があった一方で、販売費及び一般管理費は期間原価と位置づけられた瞬間からそのような必要がなかったことが推測される。

上記のような推測は、「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」の比較から得られるものである。上記以外にも「原価計算基準（仮案）」と比較をしてみると、「原価計算基準」では期間損益計算の可視化という主題の下、多くの調整が図られたことが推測できる。逆に言えば、「原価計算基準（仮案）」から削除された部分に「原価計算基準（仮案）」の特徴がある。

1.2 「原価計算基準（仮案）」の特徴

1.2.1 章構成の比較から得られる示唆

「原価計算基準」で削除された「原価計算基準（仮案）」の内容で最も大きい部分は、章そのものが削除された「原価計算基準（仮案）」第6章・原価報告である（表1参照）。

表1 「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」の章構成

「原価計算基準」	「原価計算基準（仮案）」
原価計算基準の設定について	原価計算基準の設定について
第1章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準	第1章 原価計算の目的と原価計算基準
第2章 実際原価の計算	第2章 実際原価の計算
第3章 標準原価の計算	第3章 標準原価の計算
第4章 原価差異の算定および分析	第4章 原価差額の算定と分析
第5章 原価差異の会計処理	第5章 原価差額の会計処理
	第6章 原価報告

出所：「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」から筆者作成

第6章・原価報告では、原価報告を狭義と広義に分け、狭義を内部報告、広義に外部報告を含むとしている（「原価計算基準（仮案）」五〇）。そして、比較的紙幅が割かれているのが狭義の内部

報告である（「原価計算基準（仮案）」五三）。内部報告としての原価報告は、原価管理のための報告と経営計画設定のための報告に分かれるとしている（下記参照）。

五三 内部報告としての原価報告

内部報告としての原価報告は、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。

原価報告の種類、様式、報告頻度、報告先等は、経営の実情に応じてそれぞれ原価管理及び経営計画設定に最も役立つようにこれを定め、原価計算部門において作成し、経営管理者に提供するものとする。

(一) 原価管理のための報告は、原価の実際発生額、これと原価の標準（理想的には標準原価）との差異、並びに差異発生の原因に関する分析結果等を、経営管理者の各階層に対して報告するものであり、おおむね次の原則によってこれを作成し、提供する。

- 1 原価報告は、現場管理者、中間又は部門管理者、総括経営者等各階層の経営管理者に対しその原価管理の必要と目的に応ずるようにこれを作成提供する。これがために、
 - (1) 現場管理者層に対しては、金額よりもむしろ数量、時間等の物量原価をもって具体的、且つ、詳細に報告し、上級管理者層に対しては総括的に金額数字をもって報告する。
 - (2) 現場管理者層に対しては、日々の管理に必要な原価資料を、日報、週報、旬報のごとく頻繁に報告し、上級管理者層に対しては、月報、四半期報のごとく比較的長期間にわたる報告を行う。
- 2 原価報告は、報告を受け取る経営管理者の権限と責任に応ずるように、その内容を管理責任の範囲に限定して、これを作成する。たとえば、ある部門管理者に対する部門間接費の報告は、管理可能費についてのみ行うがごとくである。
- 3 原価報告は、例外の原則に従い、標準を著しく離脱した異常な事項に経営者の管理の注意を集中せしめるようにこれを作成する。
- 4 原価報告は、形式的完全性よりもむしろ直截簡明を旨とし、経営管理者が容易に理解し得、これに基いて必要な改善措置をとるに要する時間と労力を、できる限り少なくするようにこれを作成する。
- 5 原価報告は、経営管理者のすみやかな改善

措置に役立つようにこれを迅速に作成提供する。

- 6 原価報告は、原則として一定の文書により経常的に作成提供するが、必要に応じ、口頭その他便宜な方法により臨機に行うものとする。

(二) 経営計画設定のための原価報告は、原価資料の比較表示によって原価に関する趨勢変化を明らかにし、且つ、経営内外の諸条件の変化に対応して原価がいかに変化するかを分析解明して、これを経営管理者に提供するものとする。

出所：「原価計算基準（仮案）」五三（一）

上記ブロック引用部分から言えることは、「原価計算基準（仮案）」は「原価計算基準」よりも原価管理ないし利益管理を志向した啓蒙的かつ具体的な記述が為されているということである。特に、原価管理のための報告では、いわゆる責任会計と例外管理の思考に従って報告することが詳細に記述されていることが分かる。

1.2.2 管理会計としての原価計算の体系的提示

現行の「原価計算基準」でも責任会計と例外管理の思考に基づく記述が為されていることは、言うまでもない。しかし「原価計算基準（仮案）」における記述の充実ぶりには圧倒される。「原価計算基準（仮案）」全体で同思考に基づく記述は随所に散見される。中でも最も象徴的なのは、第1章・原価計算の目的と原価計算基準における記述である。そこでは、管理会計的側面から原価計算の一般的基準が詳細に論じられている（「原価計算基準（仮案）」六、下記参照、傍点は筆者）。これは、管理会計としての原価計算の体系的提示とも言うべき箇所である。

六 原価計算の一般的基準

原価計算制度においては、原価は、次の一般的基準に従ってこれを計算するものとする。

(一) 財務会計と原価計算

(・・・中略・・・)

(二) 原価管理と原価計算

経営の用具としての原価計算の目的の一は、経営管理者の各階層に対して原価管理に

必要な原価資料を提供するにある。ここに原価管理とは、原価の標準を指示し、原価発生 の責任の帰属を明らかならしめ、もって経営 における原価意識をたかめ、原価能率を増進 することである。

原価計算は、原価管理に役立つためには、 原価発生に関する個人的責任を明らかにす ることを主眼とし、単に原価の発生を計算記 録するだけでなく、経営管理者のために原価 を発生の根源にさかのぼって分析し、解釈説 明するものでなければならない。すなわち、 原価計算は、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の関係責任者 に報告するすべての過程を含むものとする。 このためには、

- 1 原価計算は、経営における管理の権限と責任の委譲を前提とし、作業区分等に基く部門を管理責任の区分とし、各部門における作業の原価を計算し、各管理区分における原価発生 の責任を明らかにしなければならない。
- 2 原価計算は、原価要素を、経営機能の種別、直接費と間接費、変動費と固定費、管理可能費と管理不能費の区分に基いて分類し、計算しなければならない。
- 3 原価計算は、原価を発生の根源において管理するために、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおかななければならない。
- 4 原価の標準は、原価発生 の個人的責任を明らかにし、原価能率を判定する尺度として設定されなければならない。原価の標準は、過去の実際原価をもってすることもできるが、理想的には標準原価として設定すべきである。
- 5 原価計算は、原価の実績を標準と対照比較しうるように計算記録しなければならない。
- 6 原価の標準と実績との差異は、その生じた原因について根源的に分析調査し、もって

原価の能率を判定し、原価の発生に関する責任の帰属を明らかにしなければならない。

- 7 原価の差異に関する報告は、
 - (1) 迅速を主眼とし
 - (2) 各階層の管理者の権限責任に応じ、適切、且つ、直截な内容と方式とをもって
 - (3) 一定の限界を超えた異常な事項に管理の注意を集中せしめるように、作成され、関係責任者に提供されなければならない。
- 8 原価計算は、原価管理の必要性に応じて重点的経済的に行われ、且つ、計算資料が原価管理のために迅速適切に利用されなければならない。

(三) 経営計画と原価計算

原価計算の他の目的は、経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供するにある。ここに経営上の計画とは、経営の基本計画及び業務計画の樹立を意味する。

1 基本計画と原価計算

基本計画の樹立は、経営の基本方針に従い、経営の給付目的たる製品等の種類、経営立地、生産設備の規模並びに様式等経営構造に関する事項についての計画を樹立することをいい、条件の変化が生じない限り、一度限りの決定の問題である。

原価計算が、基本計画の樹立に役立つためには、それに必要な原価を測定し、提供しなければならない。この場合における原価は、経常的に行われる原価計算の記録からも与えられるが、これによって得られない特殊の原価を調査測定することが必要な場合を生ずる。この特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属する。

2 業務計画と原価計算

経営の業務計画は、一定の経営構造の下に、時間の経過の中において反復的に生ずる経営活動に関する計画であり、その設定は、一定期間について反復的に行われる。その設定には、まず、内外の経済的諸条件に対応して、資本利益率を制約する収益、生産高、費用及び資本在高の相互の関連を考慮した利益計画が大綱的に定められ、次いで、この利益計

画に基き、販売、生産、購買、貯蔵、資金等の各業務分野について、一定期間の業務計画が経営組織と結びついて具体的に定められる。

予算は、一定期間における具体的な業務計画を貨幣的に総合表示したものである。

原価計算は、かかる利益計画の設定並びに予算の編成に役立つために、予測される条件を基礎とする見積原価又は標準原価を、特に利益計画のためには変動原価又は直接原価等を計算して、これに提供しなければならない

い。

出所：「原価計算基準（仮案）」六

現行の「原価計算基準」でも原価計算の一般的基準は示されている。しかしながら、「原価計算基準（仮案）」と構成を比較してみると、「原価計算基準（仮案）」の方がまさに一般的な原価計算の位置づけを意識していることが分かる（表 2 参照）。逆に言えば、「原価計算基準」は財務諸表作成との関連に限定した原価計算の一般的基準を示していることが分かる。

表 2 原価計算の一般的基準の構成比較

「原価計算基準」	「原価計算基準（仮案）」
六 原価計算の一般的基準 （一）財務諸表の作成に役立つために （二）原価管理に役立つために （三）予算とくに費用予算の編成ならびに予算統制に役立つために	六 原価計算の一般的基準 （一）財務会計と原価計算 （二）原価管理と原価計算 （三）経営計画と原価計算

出所：「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」から筆者作成

現行の「原価計算基準」では、「原価計算基準（仮案）」に比して（二）（三）の内容が財務諸表作成目的を重視した（もしくは限定した）影響からか著しく省略されている。「原価計算基準」に残っている記述は、（二）に関して言えば極めて箇条書的に省略され、（三）に関しては抜本的に見直された（財務諸表作成との関連に限定した記述への根本的修正）と考えられる。

管理会計としての原価計算が体系的に提示された部分と目される「原価計算基準（仮案）」六 原価計算の一般的基準（二）（三）は、「原価計算基準（仮案）」の特徴を把握すると共に中西寅雄の原価計算思想を読み解く上で極めて重要な箇所である。（三）における 1 経営計画と原価計算、2 業務計画と原価計算の区分の仕方や記述内容は、いわゆる戦略的計画と原価計算、予算管理と原価計算と読み換えることが可能であり、とりわけ 2 業務計画と原価計算で資本利益率に言及していることはデュポン・チャート・システムが念頭に置かれていることが推測される。また、（二）において原価管理に資する原価計算として責任会計と例外管理の思考が採られていることは既述のところであるが、この部分は極めて啓蒙的で中西寅雄の原価計算思想が最も色濃く反映されて

いると思われる。現行の「原価計算基準」は啓蒙的な記述を削ぎ落とし端的な箇条書き風の表現に改めることで、「企業会計原則」のサブシステムとしての位置づけを図ったと解される。

1.2.3 物量情報の重視

「原価計算基準（仮案）」六（二）に反映されている中西寅雄の原価計算思想とはどのようなものか。責任会計と例外管理の思考に基づくことが、原価管理に資する原価計算の基本的なあり方と考えられていることは恐らく間違いない。加えて、本稿として注目するのは傍点を付した部分である。以下、一文毎に再掲する。

原価計算は、原価管理に役立つためには、原価発生に関する個人的責任を明らかにすることを主眼とし、単に原価の発生を計算記録するだけでなく、経営管理者のために原価を発生¹の根源²にさかのぼって分析し、解釈説明するものでなければならない。（「原価計算基準（仮案）」六（二））

原価計算は、原価を発生¹の根源²において管理

するために、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおかなければならない。「原価計算基準(仮案)」六(二)3)

すなわち、原価管理に資する原価計算であるためには原価発生の原因にさかのぼれなければならない、その為には物量情報が首尾一貫して保持されなければならないということである。物量情報と価格情報を別々に保持し、原価額から要素分解して原価発生のポイントまでさかのぼれなければ原価管理に資する原価計算になり得ないというのが、中西寅雄の主張だと考えられる。

「原価計算基準」六(二)6でも「原価計算は、原価の標準の設定、指示から原価の報告に至るまでのすべての計算過程を通じて、原価の物量を測定表示することに重点をおく。」との表記が為されている。しかしながら、何故、物量の測定表示に重点がおかれる必要があるのかといったことは、少なくとも「原価計算基準」六(二)6の周辺には書かれていない。これはやはり内容が管理会計的で啓蒙的であるからだと推測される。つまり、「原価計算基準」で削除されている原価計算における物量情報の重要性は、「原価計算基準(仮案)」の大きな1つの特徴と解される。言い換えると、中西寅雄の原価計算思想の1つの柱と考えられる。

1.2.4 販売費及び一般管理費の原価管理

「原価計算基準」と「原価計算基準(仮案)」を比較して気付くもう一つの大きな違いは、「原価計算基準(仮案)」では販売費及び一般管理費の原価管理に多くの紙幅が割かれていることである。「原価計算基準(仮案)」の第6章・原価報告は、製造原価だけでなく販売費及び一般管理費も含むことが想定されている。「原価計算基準」でも多少、販売費及び一般管理費の原価管理を意識した記述は見られるが、先述した通り販売費及び一般管理費は期間原価と位置づけられた瞬間から多くの紙幅を割くことはできなかったと推察される。すなわち、「原価計算基準(仮案)」の販売費及び一般管理費の原価管理に関する記述は多くの部分が削除された。逆に言えば、「原価

計算基準(仮案)」の販売費及び一般管理費の原価管理に関する記述は、大きな1つの特徴である。

販売費及び一般管理費の原価管理について結論を先に言えば、販売品種別や販売地域別等の収益性を明確にし、原価の発生を機能別に管理することが構想されていることは、中西寅雄の原価計算思想のもう1つの柱と考えられる。「原価計算基準(仮案)」は「原価計算基準」と同様に企業全体の損益の可視化という主題を保持する一方で、販売費及び一般管理費を含めた製品別・地域別の損益の可視化を明確に意識していた。中西寅雄は、単に販売費及び一般管理費を期間原価と位置づけるのみならず、もっと言えば財務会計上は期間原価と位置づけたとしても、管理会計上は機能別に原価管理の対象として製造原価計算と同様のアプローチで管理することを考えていたと思われる。それが「原価計算基準(仮案)」の第2章と第3章で展開されていると考えられる。なお、現行の「原価計算基準」でも三七(三)などで販売品種別等の区分に言及がある。しかし、「原価計算基準」ではどちらかという期間原価という位置づけの下、費目別原価として必要なら機能別分類を加味して発生原価を管理することが構想されている。このことは「原価計算基準」三八の記述を見ても明らかであり、何より販売費及び一般管理費に関しては標準への言及がそもそもないことから明らかである。

具体的に見ていこう。「原価計算基準(仮案)」の第2章・実際原価の計算と第3章・標準原価の計算では、販売費及び一般管理費に少なくない紙幅が割かれている。

1.2.4.1 第2章・実際原価の計算

第2章・実際原価の計算では、第五節の三六で「販売費及び一般管理費の計算とは、一定期間における販売費及び一般管理費の実際原価を、まず、その発生の形態において要素別に分類測定し、次にこれを販売及び管理活動の機能の種別によって区分集計し、更に必要に応じこれを販売品種別、販売地域別、得意先別、販売員別、販売経路別等に集計する手続をいい、販売地域別等の損益を明確ならしめ、並びに販売及び一般管理費に関する原価の発生を管理することを目的とする。」(傍点と下線は筆者による)と示されている。そして三

七から四〇にかけて販売費及び一般管理費の要素別ないし形態別、機能別、販売品種別ないし販売地域別等の計算について記述されている。以下、第五節・販売費及び一般管理費をまとめてブロック引用する（傍点は筆者）。

第五節 販売費及び一般管理費

三六 販売費及び一般管理費の計算

販売費とは、製品の販売に関して発生する原価をいい、一般管理費とは、事業全体の管理に関して発生する原価をいう。

販売費及び一般管理費の計算とは、一定期間における販売費及び一般管理費の実際原価を、まず、その発生の形態において要素別に分類測定し、次にこれを販売及び管理活動の機能の種別に従って区分集計し、更に必要に応じこれを販売品種別、販売地域別、得意先別、販売員別、販売経路別等に集計する手続をいい、販売地域別等の損益を明確ならしめ、並びに販売及び一般管理費に関する原価の発生を管理することを目的とする。

三七 販売費及び一般管理費要素の分類

販売費及び一般管理費の要素を分類する基準は、次のごとくである。

(一) 形態別分類

形態別分類とは、財務会計における費用の発生の形態による分類であり、販売費及び一般管理費の要素は、この分類基準に基いて、たとえば、給料、賃金、消耗品費、減価償却費、保険料、電力料、運賃、保管料、旅費交通費、広告料等に分類される。

この分類は、販売費及び一般管理費に関する原価の計算と財務会計との関連上重要である。

(二) 機能別分類

機能別分類とは、販売及び管理活動の機能の種別による分類であり、販売費及び一般管理費要素はこの分類基準によつてたとえば、広告宣伝、出荷運送、倉庫、掛売集金、販売調査、販売事務、一般管理等に分類される。

この分類は、機能別に原価の発生を管理するために重要である。

(三) 販売品種別、販売地域別等との関連における分類

この分類は、原価の発生が販売品種別、販売地域別等に関して直接的に認識されるか否かの性質上の区別による分類であり、販売費及び一般管理費の要素は、この分類に基づいて、直接費と間接費とに分類される。

この分類は、販売品種別、販売地域別等の損益を明確ならしめるために重要である。

(四) 変動費と固定費

(五) 管理可能費と管理不能費

三八 販売費及び一般管理費の要素別計算

販売費及び一般管理費の要素は、まず、その発生の形態に従って、これを分類測定する。その計算は製造原価における要素別計算に準ずる。

三九 販売費及び一般管理費の機能別計算

形態別に把握された販売費及び一般管理費の要素は、更に販売及び管理活動の機能の種別に従って、おおむね次のごとく分類される。その分類集計に当っては、広告宣伝、出荷運送等の当該機能について発生したことが直接的に認識される原価要素のみを、広告宣伝費、出荷運送費として分類集計するを原則とする。

(一) 広告宣伝費

- 1 広告宣伝係員給料、賞与及び手当
- 2 見本費
- 3 広告設備減価償却費
- 4 新聞雑誌広告料
- 5 その他広告料
- 6 通信費

(二) 出荷運送費

- 1 出荷運送係員給料、賞与及び手当
- 2 荷造包装材料費
- 3 出荷運送施設等減価償却費
- 4 運賃

(三) 倉庫費

- 1 倉庫係員給料、賞与及び手当
- 2 倉庫材料費
- 3 倉庫建物及び施設減価償却費
- 4 倉敷料
- 5 保険料
- 6 動力費

(四) 掛売集金費

- 1 仕切費

- 2 集金費
- 3 貸 倒
- (五) 販売調査費
 - 1 調査係員給料、賞与及び手当
 - 2 信用調査料
 - 3 苦情処理費
 - 4 市場調査費
 - 5 資料費
- (六) 販売事務費
 - 1 販売員給料、賞与及び手当
 - 2 労務副費
 - 3 減価償却費
 - 4 地代家賃
 - 5 租税公課
 - 6 光熱費
 - 7 旅費交通費
 - 8 事務用消耗品費
 - 9 交際費
 - 10 販売手数料
- (七) 一般管理費
 - 1 重役俸給
 - 2 従業員給料、賞与及び手当
 - 3 労務副費
 - 4 減価償却費
 - 5 地代家賃
 - 6 保険料
 - 7 租税公課
 - 8 修繕費
 - 9 光熱費
 - 10 旅費交通費
 - 11 通信費
 - 12 事務用消耗品費
 - 13 交際費

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

機能別に分類集計された販売費及び一般管理費は、経営の必要に応じて更に販売品種別、販売地域別、得意先別、注文高別、販売員別、販売経路別等にこれを分類集計する。この場合、特定の販売品種等に関して直接的に発生した費用は、これを直接に賦課し、間接的に発生した費用は、それぞれ適当な配賦基準によって各販売品種等へ按分計算する。適当な配賦基準とは、各費用につき各販売品種等が受ける用役の

程度に応じて、各費用が各販売品種等に負担せしめられるような按分基準をいう。

出所：「原価計算基準（仮案）」

上記ブロック引用から分かる通り「原価計算基準（仮案）」で販売費及び一般管理費は、製造原価の計算と同様に、要素別原価計算→機能別原価計算→製品別（販売品種別など）原価計算で実際原価を計算することが想定されている。これは「原価計算基準」にはない想定である。繰り返しの指摘になるが、「原価計算基準」では期間損益の可視化を最優先する中で期間原価と位置づけられた瞬間から、このような記述は必要性が認められなかったと推測される。

また、上記のブロック引用部分で非常に目立つのは、要素別原価と機能別原価の関連を詳細な例示を持って示していることである。これは、機能別原価こそが販売費及び一般管理費の発生原価を管理するポイントと中西寅雄が考えていたことを反映していると推測される。販売費及び一般管理費の原価管理で機能別原価を重視する姿勢は、第 3 章・標準原価の計算における記述からも明らかである。

1. 2. 4. 2 第 3 章・標準原価の計算

「原価計算基準（仮案）」の第 3 章・標準原価の計算では、四三・標準原価の算定で冒頭次のような記述から始まり、四三の（五）で販売費及び一般管理費の標準が語られている（傍点は筆者）。

四三 標準原価の算定

標準原価は、原価要素及び製品原価について設定する。

各原価要素の標準算定にあたっては、その物量標準と価格標準との両面が考慮されなければならない。

（・・・中略・・・）

(五) 販売費及び一般管理費の標準

販売費及び一般管理費の標準は、予算期間における販売予算を実現するために必要な各種販売活動並びに管理活動の遂行予定に関する費用予算であり、販売費及び一般管理費の管理並びに販売品種別等の利益の予測を目的とし、機能別に、且つ、必要ある場合販売品種別等にこれを定める。

1 機能別費用予算

機能別に分類された販売費及び一般管理費の予算は、固定費については、過去の実績を検討し、且つ、将来における変動を考慮して決定し、変動費については、主として予定販売高に基いて決定する。

2 販売品種別等費用予算

機能別形態別に定められた費用予算は、更に販売品種別、販売地域別、得意先別、注文高別、販売員別、販売経路別等に、実際原価計算の手に準じて、これを分類集計し、販売品種別等に費用予算を定める。

出所：「原価計算基準（仮案）」

冒頭の「物量標準と価格標準の両面が考慮されなければならない」という件は、「原価計算基準（仮案）」独自のものである。ここでも先述した物量情報重視という姿勢が見られる。

その上で、販売費及び一般管理費の標準は、明確に利益計画との連係が意識されていることが分かる。そして、やはり注目されるのは機能別という言葉が使われていることである。機能別という言葉は、販売費及び一般管理費の標準を語る上で中心的な位置づけが為されている。加えて、販売品種別等費用予算として各種の分類が示されていることは、中西寅雄の中では多角的な収益性の可視化が考えられていたことを推測させる。それら販売費及び一般管理費の原価管理における機能別原価の重視と、多角的な収益性の可視化は、中西寅雄の原価計算思想のいま 1 つの大きな特徴と考えられる。

なお、「原価計算基準（仮案）」における機能別重視の姿勢は、「原価計算基準」でも最終的に受け継がれたと思われる。「原価計算基準」では販売費及び一般管理費は費目別計算として発生原価を捉え、機能別原価を加味して管理することが考えられている。「原価計算基準（仮案）」と位置づけに大きな違いがあることは間違いないが、機能別原価への言及が残ったのは、「原価計算基準」が可能な限り管理会計的側面を残そうとした結果と解釈することができる。

1.3 小括

本節では、「原価計算基準」の主題を確認した上で「原価計算基準（仮案）」の特徴を抽出・整

理した。

「原価計算基準」では、期間損益の可視化という主題の下、「原価計算基準（仮案）」にあった管理会計的で啓蒙的な内容が基本的に削除された。本稿は、啓蒙的であるが故に削除された内容に「原価計算基準（仮案）」の特徴、換言すると中西寅雄の原価計算思想の特徴があると考え、該当部分を探索した。

本稿が最初に注目したのは、「原価計算基準」で章毎削除された「原価計算基準（仮案）」第 6 章・原価報告であった。そこでは、内部報告としての原価報告として原価管理及び経営計画のための報告が論じられており、原価管理ないし利益管理を意識した記述が充実していることを確認した。そして、第 6 章・原価報告に対応する部分と考えられる第 1 章の原価計算の一般的基準の特性を明らかにすると共に、それが管理会計としての原価計算の体系的提示であることを指摘した。その上で、第 1 章・原価計算の一般的基準の記述内容から、「原価計算基準」ではその意味を咀嚼することが難しい「原価計算基準（仮案）」の第一の特徴を発見した。それは、物量情報重視という特徴であった。原価管理を有効ならしめるためには、原価発生之源にさかのぼれなければならない。その為には、物量情報にさかのぼれなければならない。これが、中西寅雄の原価計算思想の大きな 1 つの特徴と考えられる。

次に、本稿は「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」で大きく異なる記述となっている販売費及び一般管理費に注目した。「原価計算基準」は、その主題の下、販売費及び一般管理費を期間原価と位置づけた瞬間から多くの紙幅を割くことを基本的に回避したと思われ、他方、「原価計算基準（仮案）」は製造原価計算と同様のアプローチで原価管理を行うことを構想していた。すなわち、「原価計算基準（仮案）」のもう 1 つの大きな特徴は、「原価計算基準」と同様に企業全体の損益の可視化という主題を保持する一方で、販売費及び一般管理費の原価管理を含めた製品別・地域別の損益の可視化を明確に意識していることにある。とりわけ、販売費及び一般管理費の原価管理に関しては、機能別原価に焦点があることを浮き彫りにした。中西寅雄の中では販売費及び一般管理費は製造原価と同様の原価管理対象であり、多角的な収益性の可視化が考えられていたと

推測される。販売費及び一般管理費の原価管理における機能別原価の重視と多角的な収益性の可視化は、中西寅雄の原価計算思想のいま 1 つの大きな特徴と考えられる。

2. 「原価計算基準（仮案）」の特徴の検討

前節で「原価計算基準（仮案）」に大きな特徴が 2 つあることを指摘した。

- ① 原価計算における物量情報の重視
- ② 販売費及び一般管理費の原価管理における機能別原価の重視と多角的な収益性の可視化

本節では、上記 2 点を巡って中西寅雄の代表的な著作を元に検討を行う。具体的には、『中西寅雄経営経済学論文選集』に収められた論文に注目する。

「原価計算基準（仮案）」は昭和 32 年に提示された。したがって、「原価計算基準（仮案）」に含まれる記述は、全てそれまでに中西寅雄の中で形成されていた思想と考えることができる。この点、『中西寅雄経営経済学論文選集』に収められている論文で上記①②に直接的に関連する論文と目されるのは、「管理会計と物量計算」である。同論文は、昭和 28 年に公開された『管理のための原価計算』の理論編第 1 編の論文として著された。本稿は「管理会計と物量計算」に注目し、「原価計算基準（仮案）」との関連を検討する。なお、以下で引用する「管理会計と物量計算」の該当ページは、原文である『管理のための原価計算』のものを用いる。

2.1 原価計算における物量情報の重視と「管理会計と物量計算」の結論

既述のように、「原価計算基準（仮案）」では原価管理を有効ならしめる為に、原価発生の原因にさかのぼれる仕組みが必要だと考えられていた。物量情報を重視するというのは、単に価格情報と物量情報の両者を並列的に重要と捉えているものではない。むしろ、一貫して物量情報が重要と考えられていると解釈するのが適切と思われる。

「管理会計と物量計算」の結論は、まさにそのことを表明している（傍点は原文、傍線は筆者）。

予算にあつては、貨幣価額の計算が重きをなす。それは、予算が企業全体の活動を総合的に表現するものだからである。しかしながら、予算においてもこの貨幣価額の計算は、物量的計算を基礎とし、これをそのうちに包摂していることを知らねばならない。予算がかかる物量的計算を包摂するものであるがゆえに、それはまた経営管理の要具として管理的職能を果しうるのである。

標準原価計算、したがってまた標準原価による原価管理にあつては、物量原価の計算、したがってまた物量的標準による物量原価の管理は、特にその中核をなす。元来、標準原価計算制度は、科学的管理法の技師たちによって考案され、現場管理者によって推進せしめられたものであり、経理担当者は、それを受動的に受け入れたにとどまる。この点からみても、標準原価計算がいかに物量的な計算であるかを了解しうるのである。

標準原価計算の発達とともに、原価概念に関してもこれを物量的に解する傾向に移りつつあることを知る。従来一般に原価とは、一定単位の給付に関連して把握された財貨または用役の消費を貨幣単位によって表示したものと考えられるにいたり（中略）、物量的に表示された原価を特に物量原価（real cost）と呼ぶに至った。（中略）

管理会計を広義に解し、経営計算制度一般と考えるならば、生産管理制度（production control）をもそのうちに含むことになる。ここにおいては、まったく物量計算そのものが中心となるのである。

管理会計は物量計算と緊密に結びついている。また管理会計は単に数字を記録するにとどまらず、その意味を解釈し、報告することを含むものである。したがって、管理会計の発達のためには、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。

（中西寅雄，1953，pp. 27-28）

上記の中西寅雄の結論は、予算、標準原価計算、広義の管理会計という文脈全般で会計数値が管理上意味を持つには物量計算が不可欠であることを述べている。そして、管理会計の発達のために物量計算に対する理解の深化が必要との指摘で結んでいる。このような結論から「原価計算基準（仮案）」の物量情報重視の姿勢を考えると、中西寅雄は管理会計としての原価計算の発達が物量計算との関係にかかっていることを少なくともこの段階で認識しており、広く一般社会及び未来に影響を与えることになる「原価計算基準」にその知見を反映することを意図したと考えられる。

2.2 「管理会計と物量計算」の構成と物量計算を巡る議論

中西寅雄が管理会計としての原価計算の発達が物量計算との関係にかかっていることを認識していたことは、上述の通りである。ここではそのような認識ないし主張を持つに至った、「管理会計と物量計算」で展開されている物量計算を巡る議論を検討する。

「管理会計と物量計算」の構成は、以下のようなものである。

<「管理会計と物量計算」の構成> 序

- 1 管理会計の本質
- 2 経営管理の領域
- 3 予算会計と経営管理
- 4 標準原価計算と原価管理

結語

本稿では上記「管理会計と物量計算」の内容のうち、特に「序」「1 管理会計の本質」「2 経営管理の領域」に注目する。「3 予算会計と経営管理」と「4 標準原価計算と原価管理」は、次項の若干の考察で本項の整理結果と共に取り上げる⁽³⁾。

2.2.1 「序」における問題提起

中西寅雄は、同論文の「序」で当時のアメリカの高い生産性と会計の活用に関する報告書の紹介を皮切りに、アメリカとヨーロッパなどの国々に共通する問題の存在を指摘している。それは、

会計の経営への活用である（下記参照、傍線は筆者）。

今日、諸外国における会計上の中心問題は、会計の計算技術上の点にあるのではなくして、会計を経営上の諸目的に活用すること、したがって、会計上の数字の意味を解釈し、これを各種経営管理者層に報告し、もって、経営の計画樹立と管理に活用する点にある。いわゆる管理会計とは、経営の要具としての会計を意味するのであり、この目的のために、会計を構成すること、すなわち、経営管理の一環として会計を記録し、解釈することこそが今日における会計の基本的課題である。 (pp. 3-4)

2.2.2 「1 管理会計の本質」で示される管理会計の全体像

中西寅雄は、会計を経営に活用する為には、経営の職能を明確にする必要があると論を展開し、先行研究⁽⁴⁾に依りながら経営の職能を「経営活動の計画化 (planning enterprise activities) と経営活動の管理 (controlling enterprise operations) とに分析される」(p. 5) とする。前者は「経営上の意思の決定に関するもの」(p. 8) であるのに対し、後者は「経営上の意思の執行に関する職能であり、作業の確保をもってその任務とするもの」(p. 8) である。

そして、計画に関して次の5点を説明する(p. 6)。

- (1) 生産計画等の設定
- (2) 操業度の決定
- (3) 製品種類の決定
- (4) 設備拡張の決定
- (5) 生産方式の決定

上記の5点は経営の計画を樹立する際に考慮される事項であり、中西寅雄はこれら各種の計画を総合する役割を担っているのが予算に他ならないと指摘する(p. 7)。その上で、計画という経営の1つの職能の意味が2つあると述べている。1つは「経営活動の目標として経営活動を調整し、方向づける職能を有している」(p. 7) というものであり、もう1つは「実際活動の達成目標としての標準たる意味をもつ」(p. 7) というものである。

予算は各種の計画を総合することから、両方の役割を果たす。

次に、中西寅雄は管理を「各人の作業の標準を設定し、実際活動をこの標準に合わせることにすなわち、標準に対して、偏差を生じないようにすることである」(pp. 7-8) とし、厳密には下記の4点のような手続きを踏むと説明している (pp. 8-9)。

- 1 各人の作業標準の設定 (standards of individual performance)
- 2 標準の指図 (directing subordinates)
- 3 作業の検査 (inspecting performance)
- 4 報告と改善 (reporting and remedial action)

上記4点で強調されるのは、標準が(最高の理想標準である必要はなく)達成目標という性質を持ち、実際の作業との比較から不能率の原因が明らかになるものでなければならないという考えである。不能率の原因が明らかになるためには、監督者などの責任者だけでなく個々の作業に従事する個人までも含む必要があり、上記4点の何れにおいても全ては書面で示される必要があるとされる。書面では、「一切の活動が客観的な数字—物量的なまた貨幣価額的な—をもって示される」(p. 9)。

中西寅雄は、このような数字による管理が近代的な管理であるとし、「管理における指図、記録、報告の制度 (system of order, record and reports) は、一つの統一された計算制度を構成する。この経営における system of order, record and reportsこそは、経営計算制度ともいわるべきものであり、広義における管理会計制度なのである」(pp. 9-10) と結ぶ。そして、広義の管理会計制度は「単に貨幣価額の計算のみならず、物量的計算をも含み、一般企業会計の大部分と、予算会計、原価計算および生産管理のすべてを含む」(p. 10) としている。

まとめると、中西寅雄は経営の意思の決定と執行に関する客観的な数字による統一された経営計算制度が管理会計の全体像と捉えていたと推察される。その中心は貨幣価額的な表現となる予算である。しかしながら、予算及び標準が管理に役立つためには不能率の原因までさかのぼれなけ

ればならない。結果、標準は単に貨幣価額的なもので止まってはならず、物量的なものを含まなければならない。このように中西寅雄は考えていたと思われる。

2. 2. 3 「2 経営管理の領域」の考察から導かれる real cost の重要性

管理会計の全体像及び本質を示した後、中西寅雄は管理会計と表裏の関係にある経営管理の領域全体の構成を確認し考察を進める。考察は、経営の定義から始まる。曰く「本来、経営とは、経済的給付生産を営む継続的、組織的活動体である。経営の過程は、経済的価値ある財貨または用役を消費して、経済的価値ある給付を造出する過程として考えられる。しかしてこの経営活動のためには、比較的長期にわたって効果を発揮するところの設備を必要とし、また材料、貨幣等流動資本の投下を必要とする」(p. 10)。そして、経営の目的が最大の利益を確保することと述べた上で、その為には経営管理として次の3つの管理が必要と説明する (pp. 10-11)。

- ① 給付 (または収益) の管理 (control of achievement)
- ② 原価の管理 (control of cost)
- ③ 投資の管理 (control of investment)

①②③のうち中西寅雄は①と②を取り上げ、考察を進める。

2. 2. 3. 1 「給付 (または収益) の管理」に関する考察

給付は、言うまでもなく販売される製品やサービスを第一に指すものである。ところが、中西寅雄は「給付は必ずしも最終の製品、販売量のみを意味するものではない。製品は多くの部品に分解され、この部品は各種の作業の合成からなり、したがって、製品は終極において各種の作業の結果 (performance) に分解される。したがって、給付の管理は、単に製品の管理のみならず、作業の管理をも対象とすることが注意されなければならない」(p. 11) と論を展開する。すなわち、最終給付に至る過程を管理することが、給付の管理の要諦と説く。

給付の管理は、「給付の標準 (standards of achievement) を設定し、これによって実績を統制する。この標準は質的に、また量的に設定されなければならない」(p. 11)。例として、生産管理における品質管理が挙げられ、そこでは生産される製品や部品の品質だけでなく各種の作業についても標準が設定され質的・量的に管理されることを指摘する。更に量的な標準設定に関して作業管理を挙げ、それは手順計画を定めるだけでなく、「時間研究を基礎として各作業の標準時間を定め、作業の日程計画 (scheduling) を立てなければならない」(p. 12) と指摘する。それらは「全体的にみて (中略) 給付の管理にほかならない」(p. 12)。つまり、中西寅雄は最終給付に至る過程全てが給付管理の対象と考えているのである。

「給付 (または収益) の管理」における上記のような考察から導かれる次の記述は、「原価計算基準 (仮案)」の記述に直接的に関連する重要な内容を有している (傍点は筆者)。

…なお販売において販売量または販売高の標準を販売品の種類別、地域別、販売責任者別に設定し、これによって販売を管理することもまた給付の管理である。生産管理、販売管理はいずれも生産または販売の給付標準を数量的に、原則として物量的に設定し、実績を数量的に把握して、これを管理する点において広義における計数による管理である。(p. 12)

すなわち、中西寅雄が考える最終給付に至る過程全てには、収益の実現が含まれ、販売管理も含まれる。また、管理の主要な対象は物量 (=real cost) であり、数量的な把握を通じて管理は実行される。物量を強調するのは、管理が明確な責任を求めるからである。言い換えれば、不能率の原因を明確に把握する為である。

2.2.3.2 「原価の管理」に関する考察

「原価の管理」は、給付の管理の重要な一環として位置づけられている。それは原価管理とは何かという自身の問いに対する回答に見出される (傍点は筆者)。

次に原価管理とは何か。すでに述べたごとく、

おのおのの給付は原価を伴う。原価とは、一定の給付の造出のために費された財貨または用役であり、費された財貨または用役を給付にかかわらしめて把握したものである。原価管理とは、この一定単位の給付に対応する原価を節約するために、原価を管理することであり、すなわち、原価の標準を設定し、これによって実際の原価を評価し、差異の原因を探究し、原価低下のために経営を改善することである。(p. 12)

ここで注意すべきは、原価管理をあくまで原価を管理することと定義していることである。給付の管理そのものではなく、給付の管理に代わるものとして原価管理を捉えるのではなく、あくまで給付の管理の重要な一環として原価を節約するために原価を管理する。ここに重点があることを踏まえておきたい。その上で、中西寅雄の原価管理を有効ならしめる為のポイントを見ることとする。

中西寅雄は、原価管理を有効ならしめる為に次の 6 点が必要としている (pp. 12-14)。

- ① 第一に、原価の標準が設定されなければならない。
- ② 第二に、原価の標準が指図されなければならない。
- ③ 第三に、実際の原価が記録されなければならない。
- ④ 第四に、原価の実績が標準または予算と比較され、差異が確定されねばならない。
- ⑤ 第五に、原価差異が分析されたならば、その結果が各経営管理者層に報告されなければならない。
- ⑥ 第六に、原価報告にもとづいて経営が改善されなければならない。

何れの点においても強調されるのは、物量情報ないし物量計算の重要性である。その背後には、いわゆる責任会計思考の存在が認められる。中でも本稿が目する箇所を以下、抜粋紹介する (傍点は筆者)。

<①：原価の標準の設定に関して>

…この標準は、原価発生責任を明らかにす

るために、経営の部門別、生産中心点別、作業単位別に設定されなければならない。(中略)

原価管理における責任追求の必要は、部門の原価標準を設定する場合において、さらにこれを管理者の統制可能の費用と、不可能の費用とに分類して示さねばならない。

原価管理の標準は、厳密には歩留りの研究、作業研究、時間研究を基礎として価額的に設定されなければならない。けだしこれによつてはじめて原価能率の達成目標として不能率の責任追求が客観的になされうるからである。また、原価管理の標準は、原価をその発生の根源において管理しようとするものであるから、原価標準は、材料の標準消費量(標準歩留り)、作業の標準消費時間(標準工数)等のごとく、物量標準として設定され、ただ原価を総合的に管理する場合においてのみ貨幣単位によって評価された価額標準を用うべきものである。(中略)
(pp. 12-13)

<③：実際の原価の記録に関して>

…これがためには、原価の標準と比較しうるように原価費目を分類し、また原価部門を設定しなければならない。(中略) 原価管理のためには、実際原価の集計には物量数値の計算に重点をおき、また、計算の速度を迅速ならしめねばならない。(p. 14)

<④：原価の差異の確定に関して>

…この差異は、直接材料、工数等に関しては、原則として、直接に物量数値の差異として確定される。ただ、総合的観察の必要ある場合には、価額差異として示され、さらにそれは、物量差異(能率差異)と価格差異とに区別して示される。間接費に関しては、原則として、まず価額差異として示され、それはさらに物量差異(能率差異)、価格差異、操業度差異等に分析される。これらの差異の分析は、さらに差異の原因分析(causal analysis)にまでさかのぼらねばならない。(p. 14)

<⑤：原価報告に関して>

…この場合、下級管理者層に提示される報告書には、原価差異が物量的に表示され、上級管理者層に対しては、価額的に総合されて示される。(p. 14)

以上の説明は、「原価計算基準(仮案)」の記述とほぼ合致する内容である。加えて、「原価計算基準(仮案)」でも割愛されていると思われる部分の説明が為されている。原価発生の責任を明確にする。その為原則として物量情報に注目する。この2点が中西寅雄の原価計算思想の根幹と考えられる。

2. 2. 3. 3 real cost に注目するもう1つの理由

もう1つ、中西寅雄が物量情報、real cost を重視する理由を明確にしておきたい。それは、原価管理の本質に根ざすものである。曰く「原価管理の本質は、原価による経営活動一般の管理にあるのではなくして、原価そのものを管理し、もつて原価能率を増進せんとするものである」(p. 15)。ここで強調されるべきは、原価管理を原価そのものの管理と位置づけ、経営活動一般と峻別していることである。

「原価による経営活動一般の管理」とは、例えば「原価の計算をもつてもつぱら貨幣価額の計算と解し、かかる貨幣価額の計算を通じて物量的、技術的過程たる生産過程を管理するのが原価管理であると解する考え方」(p. 15)である。つまり、原価計算によって生産過程を導くという考え方である。この考え方は、「経営における物的なものと貨幣的なものとを機械的に分離し、物量的数値にもとづく管理を技術的管理、貨幣価額の数値にもとづく管理を経済的管理とする誤った考え方」(p. 15)に基づいていると中西寅雄は指摘する。逆に言えば、物的なものと貨幣的なものとを有機的に統合し、物量的数値にもとづく管理を経済的管理とすることが必要ということである。恐らくは、物量的な変化が貨幣価額的な原価の変化に直結する原価計算の仕組みこそが理想と中西寅雄は考えていたと思われる。機能別原価に重点を置いているのは、単に責任を明確にするだけでなく、物量情報との関係を意味ある形で展開す

るポイントがそこにあると考えたからに相違ないだろう。

原価そのものを管理するには、結局のところ生産管理、作業管理といった経営の変化・改善が必要である。有機的な統合は、原価管理と生産管理、作業管理といった他の経営活動一般との関連で構想される。先の原価管理を有効ならしめる6点の最後で原価報告にもとづいて経営が改善されなければならないと挙げているのは、このことを指している。原価管理はあくまで指針を提供することに役割がある。だとすれば、指針が具体的に明確な方向性を持つには経営活動一般と密接に結びつく物量に重点をおくべきであるというのが中西寅雄の主張と考えられる。

このように考えれば、ここまでに紹介した中西寅雄の原価計算思想の特徴、つまりそれは物量計算にこだわるということも一貫した理解が出来ると共に、次の記述も一歩深い理解を持って受け容れることができる(傍点は原文ママ、傍線は筆者)。

…原価管理は、原価をその発生¹の根源において管理し、もって原価能率を増進せんとするものである。したがってそれは貨幣的に評価された原価の計算よりも、物量的に表示された原価、いわゆる real cost の計算を重視する。歩留り計算、工数計算等は、厳密な意味における原価管理の中心要具であり、ただ物量原価の計算の困難な場合、または原価を総合的に管理する必要がある場合に、貨幣的に評価された標準原価、または予算によって管理する。(pp.14-15)

2.3 若干の考察と示唆

本節は、前節で明確にした「原価計算基準(仮案)」の2つの特徴を検討してきた。2つの特徴は、次のようなものであった。

- ① 原価計算における物量情報の重視
- ② 販売費及び一般管理費の原価管理における機能別原価の重視と多角的な収益性の可視化

ここでは本節のここまでの検討結果と、先述の通り「管理会計と物量計算」の「3 予算会計と経営管理」と「4 標準原価計算と原価管理」も

適宜参照しながら、①と②に関して若干の考察を試みる。しかる後に考察から得られる示唆を述べる。

2.3.1 原価計算で物量情報を重視する意味

中西寅雄が原価計算で物量情報を重視するのは、何より第1に原価管理のためである。原価管理は、原価そのものの管理を指す。原価そのものを管理するには、原価の発生が具体的に何によっているかが明確でなければならない。その可視化は貨幣価額的なものではなく、現場に即した物量情報でなければならない。何故なら、物量情報であれば現場に即した改善が検討できるからである。価格情報が入ってしまうと、原価発生の現場的にはむしろノイズになると中西寅雄は考えていた⁵⁾。

次に、第2に物量情報を重視するのは、責任の明確化を図るためだと考えられる。これは責任会計思考の徹底とも言える。原価発生の現場責任を明確にすることが、原価管理のためには不可欠と考えられていた。責任の明確化は原価発生の根源に迫る手がかりであり、この点は中西寅雄が機能別原価を重視していることにも影響を与えている。すなわち、原価発生に対する責任の明確化は、部門と言った単に組織単位に責任を持たせるというよりも、原価発生の現場に対応できる組織単位や人、作業単位といった区分ないし設定に焦点がある。この点は改めて後述する。

最後に、第3に物量情報を重視するのは、原価管理以外の経営活動、具体的には生産管理や工程管理、作業管理、販売管理といった諸活動との有機的な関係・統合を図るためである。これは会計による管理か、管理のための会計かというかつて論争された大きなテーマと関連している。中西寅雄は前者を否定し、後者の立場を採っていたと考えられる。原価管理を有効ならしめる為には、実際上は原価管理以外の経営活動の改善が必要になる。改善を促すには発生原因が明確な原価情報が必要であり、それはノイズのない原価情報、つまり物量情報でなければならないということである⁶⁾。

2.3.2 販売費及び一般管理費の原価計算の意義

「原価計算基準（仮案）」で販売費及び一般管理費の原価計算が製造原価計算と同様の形で示されていることは、中西寅雄が給付の管理は販売管理やその他の経営管理が含まれると考えていたからに他ならない。現代的に言えば、企業内の価値連鎖を形成する全ての活動が給付の管理の対象という考えだと推察される。管理会計としての原価計算は当然ながら販売活動、管理活動にも適用されるということだと考えられる。そして、給付の管理においては必ず標準を設定する必要がある。標準があることで実績の統制が可能になるからである。言うまでもなく、ここでも中心となるのは物量標準である。

次に、販売費及び一般管理費の原価管理で機能別原価が重視されていることは、中西寅雄の原価管理の思想が色濃く反映されている部分である。すなわち、給付の管理が価値連鎖全体の管理を対象とするだけでなく、最終的にそこで行われる作業の管理に行き着くと考えていたことに注目する必要がある。中西寅雄は作業の管理、物量標準とりわけ時間に注目していた。これは、作業ないし活動こそが原価発生のポイントであり、その物量は基本的に時間にあると考えていたということである。したがって、具体的な作業と密接に関連することになる機能別原価が原価管理上、最も重要な位置づけになるのは一種の必然だったと言える。

ここで強調しておきたいのは、前述の責任の明確化である。中西寅雄は原価管理の為には、責任の明確化が必要かつ重要と考えていた。その趣旨はあくまで責任の明確化である。便宜として組織単位や部門が考えられている。販売費及び一般管理費の原価計算で第2段階が機能別原価となっているのは、それが期間原価で製造原価計算のような計算過程が不要だからではない。不能率の原因を可視化することに原価計算の使命があると中西寅雄は考えていたのである。このことは、翻って製造原価計算の体系の理解・解釈の再考も促す。

他方、販売費及び一般管理費の原価計算の記述は、管理会計としての原価計算の体系性・一体性を示している。多角的な収益性の可視化は、予算との連動・一体性を意識していると共に、現場と

の連動・一体性を同時に加味している。予算との連動・一体性という点では、販売費及び一般管理費を期間原価と位置づけるだけでなく販売品種別・地域別・人員別といった分類を挙げ、製造原価計算と合わせて製品別などの損益の明確化を謳っていることが見逃せない。これは明らかに販売計画→製造計画→購買計画という予算編成の流れと原価計算を対応させる体系の提示と考えられる⁽⁷⁾。「原価計算基準」では財務会計への配慮から、このような管理会計としての原価計算の体系性・一体性が見えにくくなってしまった。現場との連動・一体性という点では、ここまで論じてきた機能別原価の重視、標準原価計算を用いた原価管理が挙げられる。現場の原価能率（ここで言えば販売能率）を増進するためにはどのような原価計算でなければならないのか。そこに対する徹底した思索の結果が物量情報重視という思想をもたらした。販売費及び一般管理費の原価計算の記述は、中西寅雄の原価計算思想、とりわけ管理会計としての一体性を理解する上で重要な部分と評せる。

2.3.3 考察結果から得られる示唆

以上の考察から得られるのは、「原価計算基準（仮案）」で示された制度としての原価計算は、上は戦略的計画、下は現場までを繋ぎ合わせる形として機能する普遍的かつ実践的な内容を有していたということである。「企業会計原則」のサブシステムという位置づけを巡って議論され調整された「原価計算基準」は、本質的には「原価計算基準（仮案）」の思想を受け継いでいる。

中西寅雄の原価計算思想は、原価管理に資する原価計算が管理会計上、最も求められるというものだったと思われる。原価管理に資する原価計算とは給付の管理を支えるものであり、その基本的な体系は、要素別原価計算→機能別原価計算→製品別原価計算というものだったと推察される。当然そこには製造原価だけでなく、販売費及び一般管理費も含まれる。機能別原価が作業を念頭に置いているとすれば、この体系は resource cost → activity cost → product cost と読み換えても差し支えない。つまり、活動基準原価計算や時間主導型活動基準原価計算と整合する構想が考えられていたことが指摘できる。「原価計算基準」では第1段階を費目別原価計算、第2段階を部門

別原価計算とされているが、これは財務会計との整合性を重視したものと解され、中西寅雄の本来的な原価計算体系は上述の通りではないかと考えられる。

「原価計算基準（仮案）」でも第 2 段階は部門別原価計算となっており、部門別の集計と配賦が語られている。しかしながら、「原価計算基準（仮案）」では「部門別原価計算とは、原価要素を原価部門の区分に基いて機能別に分類集計する手続をいい、原価計算における第二次の計算手続である。」（第二章第三節一三、傍点は筆者）と規定されている。本質的には機能別もつと言え作業別に分類集計することが部門別原価計算の狙いであり、原価部門はその為の計算組織上の便宜という位置づけである。「原価計算基準」では第二章第三節・原価の部門別計算の冒頭一五で「原価の部門別計算とは、費目別計算においては握された原価要素を、原価部門別に分類集計する手続をいい、原価計算における第二次の計算段階である。」（傍点は筆者）と規定されており、それだけでは機能別原価に焦点があることを理解することは難しい。しかしながら、続く「原価計算基準」一六で、「原価部門とは、原価の発生を機能別、責任区分別に管理するとともに、製品原価の計算を正確にするために、原価要素を分類集計する計算組織上の区分をいい」とされている。つまり、「原価計算基準」は「原価計算基準（仮案）」の思想を受け継いでいるのである。

「原価計算基準」は実践規範ということが前文で謳われている。そのことを斟酌すると、「原価計算基準」は常に弾力的に理解されなければならない。部門別原価計算の位置づけは、活動基準原価計算に対する理解が一定程度進んでいる現代からすると、弾力的な理解が最も必要な箇所と言える。部門別計算はあくまで機能別原価を明らかにする手段であると位置づければ、「原価計算基準」の大きな足枷となってきた活動基準原価計算との整合性は一気に図られる。実践規範としてそのような思考がそもそもベースにあるとなれば、具体的な部門別計算の種々の規定ないし記述は全て例示と解することができる。その場合、例示されている内容の本質を考慮することが、現代的な「原価計算基準」の解釈をする上では必要になる

だろう。中西寅雄の原価計算思想を追究することは、「原価計算基準」の現代的解釈をする上で必要不可欠な作業である。

おわりに

中西寅雄の原価計算思想を探究する重要性は、現在非常に高まっている。「原価計算基準」を巡っては、これまで様々な議論が為されてきたが、多くの場合、「原価計算基準（仮案）」の存在は念頭に置かれてこなかった。勿論、公表されたのは「原価計算基準」であることから、基本的に「原価計算基準」の記述内容を基礎に議論することは当然である。しかしながら、「原価計算基準」の前文にある通り、「原価計算基準」はあくまで実践規範であり、法律条文を読むような杓子定規な解釈の仕方は望ましくない。重要なのは、実践規範という理解の下、記述内容の淵源を辿り、思想や問題意識の所在を確認し、それを現実の状況に照らし合わせて解釈をアップデートすることである。この点で、「原価計算基準（仮案）」を起点に「原価計算基準」、中西寅雄の著作物等を組み合わせることは、現代的な「原価計算基準」の理解・解釈を行う上で有用なアプローチと解される。

本稿は、「原価計算基準（仮案）」が持つ特徴の 2 つに注目したが、他にも論点や研究の方法は様々考えられる。現時点で筆者は、原価発生の根源に迫る手法としての差異分析の理解のされ方や、それよりも大きな論点と思われる標準原価計算そのものの理解のされ方、要素別原価計算から費目別原価計算への修正の意義などが研究課題と認識している。

「原価計算基準（仮案）」と「原価計算基準」を比較してみると、「原価計算基準」がいかにか財務会計からの要請に応じて管理会計的要素を残しながら修正を重ねたのかが見えてくる。また、「原価計算基準（仮案）」を読んでみると、その思考の深さに圧倒される。管理会計のスピリットが溢れる啓蒙的な文章は、管理会計を専門と志す人達の共感を呼ばずにはいられない。「原価計算基準（仮案）」は管理会計の 1 つの到達点と考えて良い。その内容は現代そして未来においても有り余る程の示唆を与えてくれる。今後、「原価計

算基準（仮案）」を起点に「原価計算基準」を巡る議論が発展することを願って止まない。かく言

う筆者も上記した研究課題を鋭意進める所存である。

（注記）

- (1) 但し、これは現行の「原価計算基準」が「企業会計原則」のサブシステムに純化していることを意味している訳ではない。諸井勝之助（2012, p. 14）によれば、「原価計算基準」は可能な限り管理会計的要素を反映したものとなっている。
- (2) これは「原価計算基準（仮案）」が当初[㊟]扱いとされたことが作用した結果でもあると思われる。なお諸井勝之助先生のご厚意により、『LEC 会計大学院紀要』第 12 号の巻頭で「原価計算基準（仮案）」の全文が公開された。
- (3) これは、「3 予算会計と経営管理」と「4 標準原価計算と原価管理」の内容が思想的というよりも詳細な技術的な内容であることによる。同論文の流れとして、前半で思想的な議論が為され後半はそれを踏まえた具体的・詳細な説明を行っていることから、後半に関しては思想的な立場が特に表明されている部分を若干の考察で合わせて取り上げることにした。
- (4) 中西寅雄が依拠している先行研究は、Goetz（1949）である。正式には、次の通りである。Goetz, Billy Earl. (1949) *Management planning and control: a managerial approach to industrial accounting*. McGraw-Hill.
- (5) この点に関して、「4 標準原価計算と原価管理」では次のような論述が為されている（傍点は筆者）。
- 「・・・標準原価による管理にあつては、標準の設定、実績との比較等において、物量計算が重視されねばならない。標準原価は通常、原価要素の消費量に予定価格を掛け合わせたものであるが、原価管理の点からすれば、價格的要素はあまり重要ではない。なとなれば、価格は管理者の統制し得ない外部的事情によって決定され、管理上は所与の前提条件と考えねばならないからである。標準原価による原価管理は原価の発生をその根源において管理し、原価発生の責任を明確ならしめんとするものであるから、原価の物量的標準と物量的差異に重きを置かねばならない。したがって原価管理におい

ては、原価の指図は材料の標準消費量、作業の標準工数等の物量的基準によって与えられ、また実績との比較は直接に物量的になされ、差異の報告は現場管理者に対しては物量的に示される。ただし物量的計算は、異質的なものを総合的に表現し得ないから、上層の経営者に対する報告においては価額の計算を用いるが、この場合においても、原価を貨幣単位をもって表示するのは、単に異質的なものを共通的、総合的に表示するためであり、したがって価格は単に計算價格的性格をもつにすぎない。」（p. 22）

- (6) この点に関して、「4 標準原価計算と原価管理」では次のような論述が為されている（傍線は筆者）。

「・・・ところで、実際の作業は単位作業が単独に行われるものではなくして、必ず継続した一連の単位作業としてあらわれ、さらにこれら一連の単位作業が総合されて工程を形成する。単位作業の標準時間は、単に労務の原価標準を設定するためにのみ定められるのではない。それは他面において日程計画、その他の経営計画の樹立に対する基礎ともなる。標準原価の決定においては、単位作業の標準時間を組合せて、一定の給付に必要な標準作業時間を工程別、作業別に設定する。材料消費量および作業時間に関する物的標準の設定は、通常計画部においてなされる。標準歩留りの計算、標準工数の計算は、それ自体原価計算課の仕事ではない。しかしながら、原価計算係はこれを原価標準として計画部より受入れて記帳し、これを標準として実績を記録し、管理する。材料および労務に関する原価標準の指図、および標準と実績との比較による結果の報告は、現場管理者、職長等下級の管理者層に対しては、すべて物量的に表示された数字をもってなされる。けだしこれによって原価の管理をもっとも直截的に、根源的になしうるからである。」（pp. 24-25）

- (7) 「3 予算会計と経営管理」では、予算が「経営活動の計画を貨幣価値的に表現したもので

あるとの観念が重要である」(p. 15) と述べられ、分析的側面と総合的側面を有する存在として詳しく内容が紹介されている。そして「4 標準原価計算と原価管理」では、予算との関連を念頭に標準原価計算や原価管理との関連が論じられている。つまり、制度としての原価計算が管理会計全体の中で体系的・一体的に説明されている。

(参考文献)

- Goetz, Billy Earl. 1949. *Management planning and control: a managerial approach to industrial accounting*. McGraw-Hill.
- 企業会計審議会. 1957. 「原価計算基準 (仮案)」『LEC 会計大学院紀要』(12) (2015) : 1-71.
- 企業会計審議会. 1962. 「原価計算基準」
- 諸井勝之助. 2012. 「『原価計算基準』制定 50 年」『LEC 会計大学院紀要』(10) : 1-15.
- 中西寅雄. 1953. 「管理会計と物量計算」『管理のための原価計算』(中西寅雄他共著) 中央経済社.
- 中西寅雄. 1980. 「管理会計と物量計算」『中西寅雄経営経済学論集』千倉書房.
- 尾畑裕. 2012. 「原価計算基準から原価・収益計算基準へ」『會計』181 (2) : 149-163.