

企業経営環境の変化と「原価計算基準」

早 矢 仕 健 司

I はじめに

現行の「原価計算基準」が1962年（昭和37年）に設定、公表されてからすでに41年が経過している。その間の企業経営環境の変化は著しいものがあり、この変化は当然企業会計・原価計算にも大きなインパクトを及ぼしている。このような経営環境の変化のなかで「原価計算基準」が41年間も何ら改定されることなく今日に至っていることは、「原価計算基準」の存在意義が忘れ去られてしまったのではないかと考えざるを得ない。

以上のような状況から現行「原価計算基準」（以下現行「基準」という）の改定が要請されるのは当然なことである。本稿ではわが国の「原価計算基準」設定の原点を振り返りながら、現代における「基準」の性格、特質について吟味し、現行「基準」改定の一方向を提言するものである。なお、現行「基準」の具体的な問題については別の機会とし、本稿では「原価計算基準」の基本的性格および「原価計算制度」の意味について考察し、現行「基準」の改定の方角を提言しようとするものである[※]。

II 「原価計算基準」の性格

現行「基準」の性格を的確に把握するために、わが国の原価計算諸規則の制定の経過をたどり、現行「基準」がどのような事情の下で、何故に

設定されなければならなかったかを明らかにしておく必要がある。

1 わが国「原価計算諸規則」制定の経過¹⁾

わが国には、現行「基準」が設定される以前に、原価計算が公的機関において研究され、これに関する指示または指針が文書として発表されたことはいくつかあるが、その主要なものは「製造原価計算準則」（昭和12年11月商工省財務管理委員会）と「製造工業原価計算要綱」（昭和23年総理府令14号）等があった。しかし、これらの「準則」および「要綱」は、「基準」とは、その社会経済的背景の違いから当然にその

1) なお、わが国の原価計算に関する諸規則、基準等の制定の経過の詳細については、下記の文献に詳しいので参照されたい。

① 「近代原価計算」中西寅雄他著 同文館 昭和33年。

この文献は、「原価計算基準」の基本的な考え方を研究すべく組織された研究グループの研究成果の報告である。中西寅雄氏は、この時、文部省科学研究費企業会計基準委員会の委員長として「原価計算基準」案作成のとり纏め役として尽力された。

② 「原価計算基準詳説」太田哲三他著 同文館 昭和38年4月。

③ 「原価計算基準の研究」岡本清編著 国元書房 昭和56年3月。

なお、この文献は、昭和52年5月に日本会計研究学会の委嘱によって組織された「原価計算基準特別委員会」の研究成果として公表されたものである。

また、この文献には、昭和37年に公表された「原価計算基準」以降昭和54年までに発表された「原価計算基準」関連の論文等が掲載されている。

※ なお、本稿は筆者が『「原価計算基準」の性格と問題点』龍谷大学経済経営論集、第18巻第2号、1978年9月で主張したことを基礎として、それに加筆したものである。

性格も違ったものであった。

(1) 「製造原価計算準則」(以下「準則」という)

この「準則」は、昭和初期の不況のなかの対応策の一環として、政府が産業合理化を促進せしめんとする背景のもとで公表されたものである。原価計算が企業内部の費用管理と企業の販売価格決定をささえる合理化目的の任務と国民経済における産業の組織的合理化の要具となることを期待したものであった。

従って、この「準則」は、他の準則(財務諸表準則、財産評価準則)等と同様に法制的な強制力をもたない、むしろ企業がその合理化・近代化の意図のもとに積極的に準拠すべきことを勧奨したところの勧告文書(Recommendation)の性格をもつものである²⁾。

(2) 「製造工業原価計算要綱」(以下「要綱」という)

この「要綱」は、戦時統制経済を背景として、重要物資の調弁価格または統制価格決定の基礎を提示することを目的として策定されたものである。したがって、それは戦時低物価政策の一環としての役割を担った原価計算であり、それがそのまま第二次大戦後の物価政策にも引き継がれたものであった。

そして、「準則」が任意勧告的文書の性格をもっていたのに対して「要綱」は法令によって強制されたものであった。

しかし、これらの「準則」および「要綱」は、ある意味では特殊な経済的背景をもったものではあったが、わが国の原価計算実務の発展上果たした役割は評価されていいであろう。

2 「原価計算基準(昭和37年)」(以下、現行「基準」という)

わが国も昭和30年代に入ってからのものである。原価計算に関しては、「準則」のような勧告的啓蒙文書は必要ではなく、さらに何らかの「法令」によって強制されるべきものではなく、原価計算自体は本来経営固有の計算制度であり、その時々のものである。経済社会の要請に対応する計算制度として考えるべきものである。

従って、近時のわが国の経済社会が企業の経営計算制度たる原価計算に対していかなる要請をもっているかを把握して、その要請に対応する「原価計算基準」を考えていかなければならない。現行「基準」は、昭和30年代のわが国経済社会の要請がそれ以前までの財務諸表作成にあたって真実の原価を正確に算定するとともに、主として価格計算にたいして資するという目的から、経営管理のためとくに業務計画および原価管理のために役立つという要請が強まってきていることから、原価計算にたいして期待される目的は単一ではなくなってきた。したがって、これらの複数の目的を調整し、原価計算を制度化するための実践規範として「原価計算基準」を設定する必要性から、現行「基準」が設定されたのである。

ここで、現行「基準」の改定の方をを考えていく前提として、現行「基準」の設定された基本的な考え方を的確に捕らえておく必要があると考え、設定当時に組織された文部省科学研究費企業会計基準総合委員会(昭和30年発足、中西寅雄委員長)の研究報告にもとづき整理しておくこととする³⁾。

原価計算基準の性格を明らかにする鍵は、原価計算に対して提起されている各種の要請を分析・認識・理解することが必要である。そして、その要請を的確に把握するためには、企業経営そのものの理解、とりわけ社会的存在としての経営の理解から出発する必要があるとして鍋島達教授は、B.E.Goetz⁴⁾の考え方を出発点とさ

2) 鍋島達稿「原価計算基準の性格」『近代原価計算』中西寅雄他著 同文館 昭和33年、104ページ。

3) 鍋島前掲稿 104ページ。

れている。

すなわち、Goetz は、「経営とは有力な諸集団の要請の輻輳点である (Management is the focus of powerful group pressures.)」とし、経営における社会集団として、出資者、従業員、顧客、競争企業、政府及び公衆および経営者を挙げている。そして、これらの社会集団の経営における要請相互間の基本的な関係について、「すべての集団の要請が調整され、すべてが調和されることも時としてはある。しかし、通常は、ある集団がより多く満足せしめられ、その結果他の集団の満足は減殺されることが多い。しかし、いずれの集団にも要請満足の最低限度が存在し、もしこの最低限度すら満足せしめられない場合には、当該集団は（経営への）協働を拒否し、その結果経営は機能を停止するに至るであろう。」⁵⁾

つまり、企業経営は、経済価値の生産を中心として形成される一定の社会関係の上に存立し、社会的な存在である。このように経営をみれば、経営社会は、単に経営者と従業員とによって形成される社会関係にとどまらず、さらに広くいわゆる利害関係集団がこの社会関係に参加してくる。このことは、企業規模の拡大にともなう企業行動の拡大と社会的影響力の増大を考えると、この企業経営の社会関係はますます広がり、複雑化していくであろう。そして現代では、経済社会のみならず他の諸側面でグローバル化が進展するなかで企業経営の社会関係は国外をも視野に入れざるを得ない状況になって来ている。このように考えてくると、現行「基準」の策定当時の経営認識は、現代にもつながってきているのである。

そこで原価計算もこのような経営社会において成立し発展してきた経営計算制度であるから、原価計算に対して提起される要請は、経営における諸集団の異なる利害関係にもとづいて多面的である。したがって、経営において一つの計

算制度として継続しておこなわれる原価計算に対して提起される要請は多元的である。そして、これらの諸要請相互を調整しそれを一つの計算秩序としてまとめあげたものが原価計算制度であると考えれば、それは「妥協の所産」としての性格をまぬがれることはできないであろう。

そして、現行「基準」の前文において、次のように現行「基準」の性格を明示している。「……、近時、経営管理のため、とくに業務計画および原価管理に役立つための原価計算への要請は、著しく強まってきており、今日原価計算に対して与えられる目的は、単一ではない。」と認識し、各企業はそれに対して期待する役立ちの程度においての重点の相異はあるが、いずれの計算目的にも役立つように原価計算制度を形成し、一定の計算秩序として常時継続しておこなわれることが必要であるとして、「ここに原価計算に対して提起される諸目的を調整し、原価計算を制度化するため、実践規範としての原価計算基準が設定される必要がある。」そして、さらに「原価計算基準は、かかる実践規範として、わが国現在の企業における原価計算の慣行から、一般に公正妥当と認められたところを要約して設定されたものである。」と、「基準」の実践規範としての性格を強調している。さらに「企業会計原則」との関係は「この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである。」としている。

以上のような現行「基準」の性格は、原価計算制度をその一環として包摂するところの一般企業会計基準自体がもっている性格と同じものであると考えているのである。

現行「基準」のそれ以前の「要綱」などとの比較において、その特質を要約しておくと、次のようになる。

- (1) 財務会計的目的と管理会計的目的の両者をともに重視、その融合を計った。
- (2) 原価計算制度として、実際原価計算制度と標準原価計算制度の二つの制度を規定した。

4) Goetz, B.E., "Management Planning and Control." p. 23.

5) Goetz, B.E., *ibid.*, pp. 22~24.

- (3) 直接原価計算思考の管理会計的目的にとっての有用性を考慮して規程(30)を入れた。(当時、現代の「活動基準原価計算(ABC)」のように「直接原価計算」が新しい原価計算システムとして問題となっていた。)
- (4) 他の会計関係諸規則との関連を考慮して、それを「原価差異の会計処理」を通じて調整を計った。

以上のような性格と特質をもった現行「基準」は、第二次大戦後のわが国の原価計算制度の普及発展に大きな貢献をしたという評価はできるし、さらに現行「基準」設定に当たっては、米国のA.A.A.の1951、1955年の原価概念及び基準委員会の見解などの影響を多く受けたと思われるが、とくに「原価計算制度について出来上がった基準と言う意味では、世界各国に先鞭をつけた」⁶⁾という評価もされている。

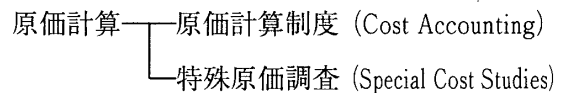
しかし、「原価計算基準」は、他の会計基準と同様に経営社会における諸利害関係者集団の諸要請をどのように調整・妥協せしめて、これを規範化するかは、その環境たる経済社会の状態によって異なるし、時間的推移によっても変遷し、これにしたがって基準そのものが進化するわけであるから、現行「基準」制定以来41年の時の経過のなかで、他の会計基準は何度となく改定を余儀なくされているにもかかわらず、また、経済環境の変化に伴う原価計算環境の変化を無視するがごとく昭和37年制定のまま放置されてきたことは、わが国の会計制度のなかでの「原価計算基準」の位置づけを考えざるを得ないことになる。もちろん、この間に何度か改定の動きがあったが⁷⁾、改定に至ることはなく

現代に至っている。そして、今年度の日本原価計算研究学会第29回全国大会の統一テーマに「経営環境の変化と『原価計算基準』」が取り上げられた。

Ⅲ 「原価計算制度」の意味

現行「基準」では、「基準」でいう原価計算とは、「制度としての原価計算をいう」としてしているので、「原価計算基準」の性格および特質を理解する上で、この「原価計算制度」の意味を検討しておく必要がある。

現在、原価計算は一般的に目的との関連で、次のように区分して考えられている。



現行「基準」では、「原価計算制度」となるための要件として、つぎのことを挙げている。

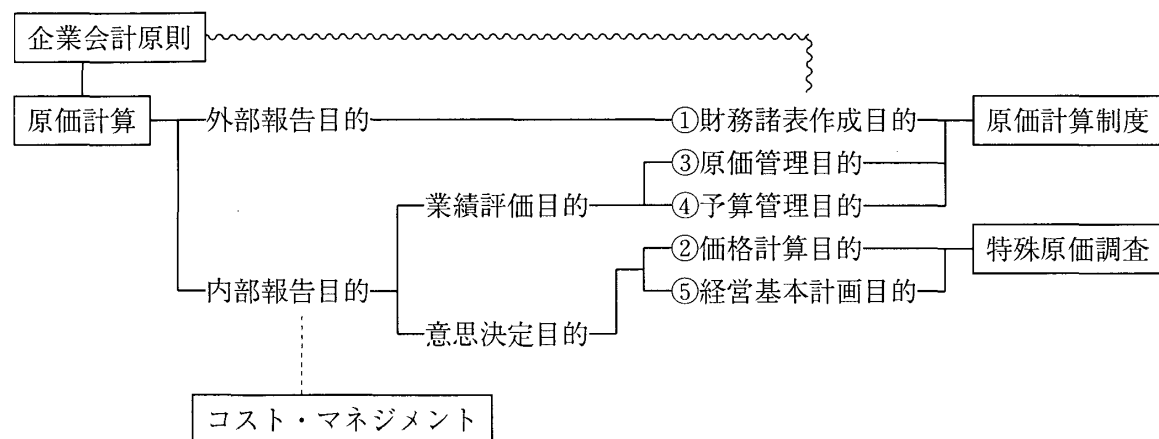
- (1) 企業経営における諸利害関係者集団からの諸要請から指定される相異なる諸目的(財務諸表作成目的、原価管理、予算統制等)が重点の相異はあるが相共に達成されるべき一定の計算秩序であること。
- (2) そして、原価計算制度は、財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的にこなされる計算体系である。

「原価計算」を「基準」にどう取り入れるかの問題が多く取り上げられていた。

また、別の動きとして、現行「基準」は、企業会計原則の補充目的のためのものであって、外部報告会計つまり財務会計の側面に第一義的意義がおかれたものであり、管理会計的側面が目的に入れられたと言え、昭和50年代の企業経営環境に対応するには不十分である、との認識の下で、民間の社団法人である《企業経営協会》のなかに《経営原価計算実施要領》作成委員会を発足させ、現行「基準」の管理会計的役立ち……今や原価計算の経営における機能は、財務会計の役割は第二義的となった。……昭和57年10月に「経営原価計算実施要領」を公表した。これは、ある意味では現行「基準」の時代不適合問題を別の形で補い、その時代の経営環境適応しようとした動きである。

6) 青木茂男稿『「わが国原価計算の発達」—文献的考察—』、早稲田商学、240号 1～28ページ、昭和48年12月。

7) 昭和52年5月に日本会計研究学会に「原価計算基準」を研究する《原価計算基準特別委員会》が発足し、その研究成果が昭和56年に「原価計算基準の研究」として公表された。しかし、それは現行「基準」の問題点の指摘はなされたが、改定されることはなかった。当時は、とくに「直接原



(1)については、具体的には、原価差異の会計処理により財務会計目的と管理会計目的との調整を計り一定の計算秩序を保持することを考えているのである。

また、(2)の要件は、原価計算を制度として性格づける具体的要件を示していると思われる。とくに、「財務会計機構（これは言い換えれば期間損益計算機構の意味に解していいであろう）と有機的に結びつき」ということは、次のことを意味していると理解していいであろう。つまり、① 原価計算に必要な原価消費に関する資料を財務会計から提供を受け、給付生産のプロセスを補足・記録して、② 財務諸表作成に必要な棚卸資産（製品原価）および期間原価に関する資料を提供する。③ そして、その原価計算のプロセスを財務会計機構に結合させるために原価計算関係諸勘定を組織的に一般会計の勘定機構に組み入れて記録することを意味している。

このことは、原価計算が制度としての原価計算となるためには、原価計算のプロセスをすでに社会的に一般に認められている複式簿記の方法に結合させることによって、その計算のプロセスを客観的なものとする必要があるわけである。この意味から、現行「基準」において「……原価計算制度は、この意味では原価会計にほかならない。」としている。

このようにみえてくると、現行「基準」でいう『原価計算制度』とは、[財務会計機構と有機的に結合し常時継続しておこなわれる計算体系の

もとで企業経営から要請される各種の異なる目的を重点の相異はあるが相ともに達成されるように設計された原価計算]ということになる。

そして、現行「基準」では、原価計算の目的（要約）を5つ挙げている⁸⁾。

- ① 財務諸表作成目的 ② 価格計算目的 ③ 原価管理目的 ④ 予算統制目的 ⑤ 経営計画目的。

現行「基準」のなかで、「……この基準は、原価計算制度の基準である……」と言いながら、この目的の掲げ方は、誠に未整理と言わざるを得ない。

ここで、参考までに筆者なりに整理しておけば、次のように整理できるであろう。（上記図参照）

以上の目的のうち、現行「基準」で原価計算制度としての目的のうち、最も基本的なものは、①の財務諸表作成目的であり、常に財務会計（期間損益計算）と有機的に結合して運用されなければならないし、このことは、単に形式的要件として財務会計の勘定機構との結合ということではなく、財務会計において取得原価主義会計が基本的な考え方であれば（今や、この考え方に大きな変化がみられるが）原価計算制度における中心的な原価概念は支出原価概念であるという考え方との一貫性も必要となるであろう。

以上考察してきたように現行「基準」の「原価計算制度」は、①の財務諸表作成目的に中心

8) 現行「基準」第1章、1。

をおいた、つまり財務会計機構と有機的に結びつき、複式簿記の機構のもとに行なわれる原価計算ということになる。なお、現行「基準」では、この原価計算制度には、単に財務諸表作成目的のみに役立つ実際原価計算制度と原価管理、予算管理にも役立つ原価計算として標準原価計算制度を考えている。

なお、今や、原価計算の所謂「管理会計的役立ちが」強調されるなかで、ここで原価計算と財務会計（期間損益計算）との関連について付言しておく、今もなお次のような考え方も必要であろう。とくに原価計算から財務会計への役立ちという視点から考えると、財務会計における期間損益計算では処分可能利益の算定、表示を目的としているが、しかし、その利益の発生原因がさらに明確にされなければ財務会計の外部報結機能も十分とは言えないであろう。このことを換言すれば、原価計算は期間損益計算のある一定期間内における損益計算のできるかぎりの個別計算化の方式を要請することにより費用構造および利益発生原因に関する情報をうることができるのであり、とくに原価計算と財務会計との関連において一般的に指摘されている原価計算は財務諸表作成に必要な原価資料を提供することだけではなく、さらに積極的に企業経営における費用構造および利益発生原因を明確にするという点に積極的な意義を見だしていくことも必要であると考え。

IV 「原価計算基準」の問題点

現行「基準」が戦前・戦後に存在した「製造工業原価計算要綱」に代わって昭和37年に設定されて以来41年間、わが国の企業経営における原価計算の実践規範として果たしてきた役割と成果については、前述してきたとおり一定の評価が与えられている。しかし、当然のことながら現行「基準」は普遍的妥当性と恒久性をもつものでなく、その公正妥当性は、現代の企業経営環境（経済的、社会的）における社会的判断によって正当づけられる性質のものである。これまでも、会計学会レベルあるいは個別的に

も多くの論者によって現行「基準」の問題点の指摘がなされてきているが、本稿では、現行「基準」、つまり「原価計算基準」の基本的な性格をどのように考えたらよいかという「原価計算基準」の基本的な性格に係わる問題に限定して検討することとする⁹⁾。

1 原価計算目的に関して

現行「基準」策定に参加されたメンバーによれば「原価計算基準」は「原価計算制度の基準であり、原価計算制度は、経営の各種の利害関係集団から提起される異なる諸要請の妥協の上に確立されるものである。したがって経営社会は、これらの諸要請を調整し、原価計算をして一つの制度たらしめるところの規範を必要とする。この規範となるべきものである」¹⁰⁾。すなわち、現行「基準」が、財務諸表作成、原価管理、予算管理等の異なる目的が重点の相異はあるが同時に達成されるべき計算秩序としてまとめられたことは現行「基準」の特質であり、とくに標準原価計算制度の普及に貢献したことは評価されている。しかし、このような多元的目的を同時に満足せしめるような計算秩序が、現代のように企業経営環境が複雑化、グローバル化してきている状況で、またマネジメントはそれぞれおかれている企業経営環境によって、また業種によってもそれぞれ個性をもっているものである、原価計算制度の規範としての「原価計算基準」に盛り込むことが適切であろうか、再検討すべき課題であろう。

そのためには、次のような検討が必要である¹¹⁾。

原価計算目的と手続きの間の関係を3つのパ

9) 現行「基準」に関しての論稿については、岡本清編著「前掲書」巻末文献目録に詳しく掲載されている。また、それ以後の「原価計算基準」に関する論稿は、日本原価計算研究学会の機関紙である「原価計算研究」第21巻2号、及び第23巻2号、「企業会計」第51巻1号等がある。

10) 鍋島前掲稿 116ページ。

11) 青木茂男稿『原価計算論三訂版』税務経理協会昭和44年 66ページ。

ターンに分けて検討する。つまり、① 同一資料にもとづき、同一分類、集計、表示によって各目的に適合しうるもの、② 同一資料にもとづくが、各目的に応じて異なる分類、集計、表示を必要とするもの、および③ 目的の違いに応じて資料の取り上げ方を異にするものに整理する。このうち①と②は調整できるが、③は調整できない。したがって、③のタイプは原価計算制度外として制度外の特種原価調査（あるいは原価分析）において達成されるべきものとなる。この視点からすると現行「基準」の原価計算目的に列挙されている5つの目的は、整理し原価計算制度の目的に限定すべきであろう。さらに、この問題は原価計算研究学会の「基準」再検討についての要望事項の一つである管理会計的観点から現行「基準」は産業界の要望に対応するには不十分であるという問題提起にいまだに対応し切れていない状況にある。この問題提起に関しては、現行「基準」の原価計算制度のなかで吸収できる問題ではないであろう。また、管理会計的目的に対する「基準」の不十分さを補うことによって、企業会計原則等の財務会計基準と矛盾する形の調整は「基準」の性格から考えても不可能であろう。

そこで、今後の「原価計算基準」の方向として「財務会計的基準」と「管理会計的基準」との二本立ての「原価計算基準」を試考する可能性も考えられるであろう。

なお、現行「基準」の問題点として「管理会計的」視点からではなく、「企業会計原則」や「商法」との関連などの問題もあるが、この問題については、筆者が以前に指摘したことが現時点でも適合すると考えるので拙稿¹²⁾を参照されたい。

2 原価概念に関して

現行「基準」が設定された昭和37年（1962年）当時には、企業活動が及ぼす環境問題が現代ほど深刻な問題として認識されていなかった

のでやむを得ないが、今や環境コスト概念について「原価計算基準」に取り入れる必要があらう。

3 原価情報開示について

現行「基準」においては、原価情報の開示については、何ら触れられていない。とくに「基準」を「原価計算制度」としての「基準」と考えるならば、原価情報開示について規定すべきである。なお、この問題については筆者の別稿を参照されたい¹³⁾。

4 「原価計算教育」に関連して

筆者が長年経営学部のカリキュラムで原価計算の講義を担当してきた経験から感じた問題をここに記しておくこととする。

筆者が最初に現行「基準」に接したのは、大学院の学生の頃の原価計算論の講義資料として配布されたのが現行「基準」のガリ判刷りの「原価計算基準草案」であった。その後、1965年頃から原価計算論の科目を担当し、現行「基準」を講義の基礎資料として使用してきた。当時は「原価計算基準」に直接原価計算をどのように盛り込むかの議論が盛んに行なわれていた。そして1980年代以降のバブル期を経て企業経営環境は大きく変わり、それに伴い原価計算環境も管理会計的領域への役立ちが強調されるようになってきた。したがって原価計算教育においても「原価計算論」というカリキュラムで、時間的規制（2単位、4単位）のなかで「原価計算基準」を中心とした《制度としての原価計算》を内容とする講義とマネジメントのための原価計算（戦略的コスト・マネジメントや原価企画等）の内容をどの程度講義するかについて考えざるを得なくなった。そこで、一つの考え方として、科目名を「原価計算論」から「原価会計論」として、いわゆる《制度として原価計算》の問題を中心とした内容とし、従来の分け

12) 早矢仕前掲稿 50ページ。

13) 早矢仕稿「原価会計情報とその開示」飯田・早矢仕編著『会計情報と情報開示』白桃書房 1986年 53～70ページ。

方でいう《特殊原価調査（非制度原価計算）》問題は、でき得れば「管理会計論」の科目で講義する。つまり、「原価計算論」担当者と「管理会計論」担当者との調整の必要性を感じたのである。この問題については、当然のことながらそれぞれの大学において担当者が考えておられる事と思われるが、参考までに筆者は、前記したように「原価会計論」として、次のような目次を提示して講義することとしてきた。

- I 企業会計のなかでの原価計算の位置づけと性格等
- II 原価計算の基礎概念→目的、原価概念、原価計算制度、原価計算の形態、工業簿記の基礎等
- III 実際原価計算→要素別計算、部門別計算、製品別計算等
- IV 標準原価計算→目的、原価差異分析、原価差異の会計処理等
- V 直接原価計算→特質と問題点、役割等
- VI 経営環境変化と原価計算の現代的課題→ABC、原価企画、環境コスト問題等

今後は、原価計算の管理会計的側面の内容が複雑化してくるので、教育の中では、とくに「管理会計論」担当者とのカリキュラム上の調整が必要であろう。

VI む す び

——「原価計算基準」の改定の方角——

本稿では、現行「基準」の性格について、現行「基準」設定の原点を踏まえて文献・資料などを基に考察してきた。これは、筆者が前稿で考察した視点と問題の指摘は変わらないと考えているからである。そして、さらに強調したいことは、現代において原価計算に対する要請は、言ってみれば、所謂管理会計的領域からの指摘であり、とくに「原価計算制度」をどのように考えるかという視点からはあまり問題とされていない気がするからである。従って、ここで、改めて現行「基準」設定の原点を振り返りながら、今後の「原価計算基準」改定の方角を提示することとする。

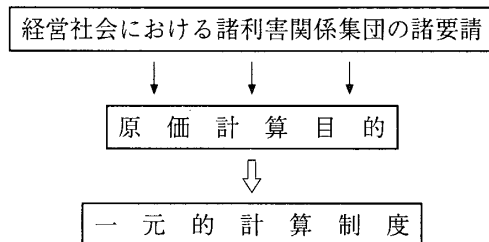


図 ①

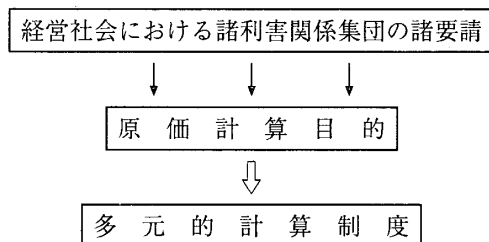


図 ②

現行「基準」の基本的性格は、以上までに検討してきたように、[財務会計目的を基本にした多目的基準]と要約できる。その多目的の調和をどのように考えるかによって、次の二つのタイプが考えられる。その一つは、①に図示したように経営社会における諸集団の諸要請を調整して、一つの計算制度として考える。つまり、現行「基準」の考え方である。もう一つは、②に図示したように、経営社会における諸集団の諸要請によって複数の目的を設定し、その目的毎に複数の計算制度を考えるのである。①のタイプ、つまり多目的を一元的計算制度として調和させるためには、目的によっては不十分な計算制度とならざるを得ない。また、②の多元的な計算制度は、企業経営における計算制度としては、計算の経済性などの問題がでてくる。そこで、現行「基準」を改正する場合に、どのような性格をもった「原価計算基準」を考えたらよいかについて試考することとする。

そこで考えられる新「基準」のタイプについては、つぎに示す6つのタイプが考えられる¹⁴⁾。

新「基準」を考える場合にも「企業会計原則」の一環として機能すべき「基準」という性

14) 安達和夫稿『「原価計算基準」改定の方角』『企業会計』第29巻2号、1977年。

格を前提として考える。

- (1) 「最狭義の制度原価計算基準」→ 外部報告目的の財務諸表作成援助のための基準。
- (2) 現行「基準」を実質上、踏襲する。
- (3) 「広義制度原価計算基準」→ 財務会計機構との直接的・間接的結びつきにおいておこなわれる経常的原価計算の全体を対象とする。ここでの「広義制度原価計算」とは、財務会計機構と有機的に結びつかなくとも、その計算が月次毎に経常的に行なわれ、かつ同じ原価資料の利用がなされている場合を考えている。
- (4) 「経営原価計算基準」→ (3)以外の臨時的でないし経常的な原価分析を含めたもの。
- (5) ┌ 現行「基準」
└ 管理（会計）—原価計算基準
- (6) ┌ 財務会計—原価計算基準
└ 管理（会計）—原価計算基準→つまり、現行「基準」とは、全く別個に独自の視点から管理（会計）—原価計算基準を設定する。

以上6つのタイプの内、どのタイプを考えるかについては論者によって意見の別れるところであるが、筆者は「原価計算基準」が「企業会計原則」の一環をなして、そのうちとくに原価に関して規定したものであることが必要であれば（また現状の「企業会計原則」に原価に関する規定がない事を考えれば、必要であると考え）、(6)のタイプの外部報告目的の財務諸表作

成援助のための基準として設定することが妥当であると考ええる。

それは、現代の企業経営環境からは、とくに企業経営の意思決定および業績評価に役立つ原価計算への要請を「一元的な原価計算基準」で満たすことは不可能である。そしてさらに管理（会計）的要請は、企業のおかれている環境や業種によって多面的であり、ある意味では企業の自由裁量によって必要な会計情報を作成すればいいのであって、外部報告としての会計情報（原価情報）は、社会的にその報告は半ば強制され、規制される性格をもっているから、それらを一元的な基準として考えるには無理があると考えからである。

そしてさらに企業経営環境の変化から要請される次の点を考慮した新「基準」を考えるべきである。

- ① 企業内容開示制度の拡充化に対応すべく原価報告制度の拡充化の内容を盛り込むべきである。
- ② 企業活動の社会的関係が増大していることに対する社会的要請に対応すべく、社会的責任会計の視点から環境コストの概念、環境原価計算システム、環境原価報告についての何らかの内容を盛り込む必要があると考える。

（受理 2003年7月17日）