

## 製品原価の構築性に関する一考察

——制度的拘束と原価概念の多義性をめぐって——

高 橋 賢

### 1. はじめに

会計を行う上で、原価計算は不可欠なものである。製品原価の情報は、あらゆる会計の目的で必要だからである。

Beyer and Trawicki (1972) は、会計システムの目的を3つあげている。

- (a) 株主、債権者、政府、経営管理者に対して、企業に委託された資産の会計報告、および期間的な財務状態と成果についての説明を行なうこと。
- (b) 企業の業務の計画・統制において、経営管理者を支援する仕組みを提供すること。
- (c) 経営意思決定を支援する定量情報を提供すること。

(a) は財務会計の目的であり、(b) と (c) は管理会計の目的である。(b) と (c) は、わが国で長らく支持されてきた管理会計の体系である業績管理会計 (b) と意思決定会計 (c) を表している。これらのすべての目的に製品原価の情報が必要になるのはいうまでもない。

しかしながら、製品原価というのは非常にやっかいな存在である。本稿でも詳しく述べるが、製品原価は経路の選択と粒度の許容の結果構築された数値である。決して一義的に決まるものではない。製品原価の利用目的や、計算システムのコスト・ベネフィット分析などによってこの経路の選択と粒度の許容はさまざまな結果を生む。

言い換えれば、製品原価は客観的に「与えられる」ものではなく、目的に応じて「つくられる」ものであり、その意味で一定のフィクション性を帯びざるを得ない。この点を正しく理解することは、原価計算の本質を捉えるうえで不可欠である。

しかし、わが国では長らく『原価計算基準』（以下、『基準』）が事実上の実践規範として機能し、製品原価の計算方法を制度的に固定化してきた。その結果、原価計算の構築性が十分に認識されず、目的に応じた原価の多様なあり方が制度的に抑制されてきた側面がある。『基準』がもたらすこうした拘束性、すなわち「原価計算基準の呪縛」は、原価計算の柔軟な発展を阻害する要因として慎重に検討する必要がある。

この問題を明らかにするためには、まず財務会計における製品原価がどのような制度的要請のもとで構築されているのかを確認する必要がある。財務会計は外部報告という制度的目的を持つ以上、製品原価にも一定の規律が課されるが、その規律がどのような論理構造を持ち、ど

の範囲で原価の構築を許容しているのかを明確にすることが重要である。

そのうえで、財務会計の制度的枠組みの外部で企業が独自に構築する「制度外原価計算の意義」を検討する必要がある。制度外原価計算は、売価比較や採算性判断といった意思決定目的に特化した原価情報を提供するものであり、原価計算の構築性をもっとも純粋な形で体现する領域である。

以上のように、製品原価は会計のさまざまな場面で必要とされる一方、その数値は前提や計算方法の選択によって構築される性質をもつ。本稿では、まず製品原価がどのように「つくられる数値」であり、どのようなフィクション性を帯びるのかを整理したうえで、財務会計における制度的枠組みと、企業が独自に行う制度外原価計算の位置づけを検討する。

## 2. 製品原価計算のフィクション性

### 2.1 製品原価計算はフィクションか

宮部 (1987) は、製品原価計算について次のように述べている。

「製品別コストの算定は、どのような方法をとろうとも、一つのフィクションである。その意味では、とことん厳密性を追求する努力は考えようによっては、ナンセンスなこととなる。」(宮部, 1987, 75頁)

間接費の配賦計算は、どのような方法をとろうとも結局「決め」の世界であるため、ここでいう「とことん厳密性を追求するような努力」をしたとしても、結局は配賦計算を経由した製品原価はフィクションになってしまう、ということである。また、原価計算を行う上で製品原価にたどり着くまでにはさまざまな分岐点がある。加えて、計算に用いる物量等のデータの粒度も選択しなければならない。そうすると、それらの組み合わせによってはフィクションの度合いが大きく異なってくることになる。この製品原価のフィクション性は、時代劇のフィクション性と類似している。時代劇の場合、どの程度史実に合わせるのか、史実を採り入れるのか、ということによってフィクションの度合いが変わる。史実をまったく無視した「桃太郎侍」のような荒唐無稽な痛快娯楽時代劇から、ある程度史実を採り入れたNHKの大河ドラマ（これもあくまでフィクションである）まで、非常に幅がある。結局、視聴者がどのようなドラマを期待するのか、ということによってこのフィクション性の度合いの許容は異なってくるだろう。この許容の範囲は、製品原価計算の場合はその利用目的に依るであろう。

財務会計の領域において、Hines (1988) が構築主義的な会計観を示しているが、それは製品原価計算のフィクション性を説明する上で非常に示唆に富む考え方である。

Hines (1988) は、財務会計が客観的な経済実態を中立的に測定・伝達する技術であるという通念を批判し、会計が社会的現実を構成する実践であることを明確に論じている。Hines (1988) は、資産、収益、組織境界といった会計概念が自然に存在するものではなく、会計専門職による分類、認識、測定の実態によって「現実化」される構築物である点を示している。また、会計が描く「現実の絵」は利害関係者の判断や行動を方向づけ、組織の存続可能性や社会的資源配分を実質的な影響を及ぼすため、会計は社会秩序を維持・再生産する制度的権力として機能するという。さらに、主流の会計研究が会計を客観的情報システムとして前提化することで、会計の構築的性質を不可視化し、その社会的・政治的役割を過小評価してきた点を批判する。Hines (1988) は、会計が「現実を伝達する」のではなく「現実を構成する」営みである

ことを認識することが、会計実務・会計研究双方にとって不可欠であると結論づける。

この考え方を製品原価計算の構造に当てはめてみるとどのように説明できるだろうか。製品原価計算における直接材料費・直接労務費・製造間接費のいずれにおいても、後述するように単価設定や配賦方法、基準操業度の選択など、多数の判断が介在することから、算出される原価は唯一の客観的数値ではなく、利用目的に応じて構築された数値である。このような構築性は、会計情報が経済的実態を単に「反映」するのではなく、むしろ会計が語ることによって特定の現実を「構成する」と論じた Hines (1988) の議論と深く整合する。Hines (1988) は、会計は外部に既に存在する客観的事実を受動的に写し取るものではなく、会計が採用する分類、測定、表示の枠組みそのものが、経済主体が認識し行動する「現実」を形成すると指摘している。原価計算における多様な選択可能性は、まさにこの「会計が現実を構成する」という視点を具体的に体现している。

原価計算では、どの単価を採用するか、どの操業度を基準とするか、どの期間のものを代表値とみなすかといった判断が、製品の採算性、工場の効率性、さらには経営者の意思決定に直接影響を与える。つまり、原価計算は単に「原価を測る」技術ではなく、特定の利用目的に適合するように「原価という現実」を構築する実践である。Hines (1988) が示したように、会計は「語ることによって現実をつくる」のであり、原価計算における選択の介在は、原価が本質的にフィクション性を帯びた管理的構築物であることを示す理論的根拠となる。以下、製品原価の計算において直接費および間接費の計算においてどのような選択の介在がありうるのかを述べる。

## 2.2 「構築された数値」としての製品原価

### (1) 直接費の計算におけるフィクション性

直接材料費の消費単価の設定においては、実際払出価格、標準価格、予定価格、ロット別価格、購買条件別価格、さらには市場価格指数を用いた調整価格など、多様な方法が存在する。これらの方法は、材料の調達条件、価格変動の程度、購買戦略、在庫評価方針（総平均法、移動平均法、先入先出法、個別法などの選択）など、企業固別の判断に依存して選択されるため、どの単価を採用するかによって製品原価は大きく変動しうる。したがって、材料消費単価の設定段階において判断が介在することは、製品原価が唯一の真実を示すものではなく、一定のフィクション性を帯びた数値であることを示唆している。

さらに、材料価格は市場変動の影響を強く受けるため、どの期間の価格を採用するか、どの程度平準化するか、購買ロットの影響をどのように扱うかといった選択が不可避である。たとえ市場価格データや購買履歴を詳細に収集できたとしても、それらをどのように集計し、どの価格を「代表値」とみなすかという判断は依然として残る。

以上の点から、直接材料費の消費単価は、実務的要請や管理目的に応じて複数の設定方法から選択される「構築された単価」であり、その結果として算出される製品原価もまた、一定のフィクション性を帯びた管理的数値として理解することができる。

直接労務費の計算には消費賃率の設定が不可欠である。この設定方法には、実績賃率、標準賃率、予定賃率、技能等級別賃率、勤務形態別賃率など、多様な選択肢が存在する。これらの方法は、それぞれ異なる前提・目的・計算技法に基づいており、どの賃率を採用するかによって製品原価は大きく変動しうる。

したがって、製品原価計算における直接費の計算は単なる客観的計測行為ではなく、利用目的に応じて複数の計算可能性が開かれた「選択の体系」として理解する必要がある。

## (2) 間接費計算におけるフィクション性

製造間接費の配賦においては、実際配賦、予定配賦、標準配賦といった複数の配賦方法が存在し、さらに予定配賦や標準配賦を採用する場合には、基準操業度として理論的生産能力、実際の生産能力、平均操業度、期待実際操業度など、異なる前提の中から選択しなければならない。これらの選択肢は、いずれも製品原価に大きな影響を及ぼすため、製造間接費の配賦は客観的な計測行為ではなく、利用目的に応じて複数の計算可能性が開かれた構築的プロセスとして理解されるべきである。

実際配賦は客観性が相対的には高い一方で、操業度の変動により製品原価が大きく変動するため、原価の安定性という観点では必ずしも望ましくない。また、情報が確定するのが遅い（すべての記録をしめるまで原価数値がわからない）、という適時性における致命的な欠陥もある。これに対し、予定配賦や標準配賦は原価の安定化と情報提供の迅速化を可能にするが、そのためには基準操業度の設定というさらなる判断が不可避となる。理論的生産能力を採用すれば常に固定費の過大配賦差異が生じ、実際の生産能力を採用すれば余剰能力・遊休能力の扱いが問題となる。平均操業度や期待実際操業度を採用する場合も、どの期間を基準とするか、どの程度平準化するかといった判断が介在する。したがって、基準操業度の設定は、原価計算の客観性を保証するものではなく、むしろ原価が利用目的に応じて構築されるものであることを示す典型例である<sup>1</sup>。

また、製造間接費の配賦においては、配賦方法の選択に加えて、どのような配賦基準を採用するかという判断が不可避であり、この選択が製品原価の構築性を一層高める要因となる。配賦基準としては、直接作業時間、機械稼働時間、材料費、加工費、あるいは複数基準を組み合わせた方法など、多様な選択肢が存在する。これらの基準は、いずれも製造間接費を発生させる経営資源の利用や消費の状況を完全に反映するものではなく、どの基準を採用するかによって製品原価は大きく変動する。したがって、やはり配賦基準の選択も、原価計算が客観的な測定行為ではなく、利用目的に応じて構築されるプロセスであることを端的に示していることになる。

この点は、活動基準原価計算（ABC）を採用した場合であっても変わらない。ABCは従来の単一基準配賦の限界を克服し、より経営資源の利用や消費の因果関係に基づく配賦を可能にするとされるが、実際には活動の定義、資源ドライバーや活動ドライバーといったコストドライバーの選択、活動プールの集約度、データ収集範囲など、多数の判断が介在する。これらの選択は、いずれも異なる原価構造を生み出しうるため、ABCが「真の原価」を提供するわけではなく、むしろ高度に構築された原価モデルを形成する。したがって、ABCの採用はフィク

<sup>1</sup> 理論的生産能力や実際の生産能力は、企業が保有する供給能力を基準とする指標である。これらを用いて算定される操業度差異（不働能力差異）は、稼働せずに余っている能力を貨幣価値として可視化する情報となる。この差異はキャパシティ・サイズの適否を判断するためのアラートとして機能するため、管理会計において有用な指標となり得る。

一方、平均操業度や期待実際操業度は、需要の変動を織り込んだ需要側の基準である。これらの基準を用いると、平均化の対象となる期間において利益を平準化する効果が生じる。そのため、この基準は財務会計における利益計算に適した方法となる。

ション性の排除ではなく、別の形でフィクションの構築にすぎないという点を認識する必要がある<sup>2</sup>。

たとえば、直接労務時間を基準とする場合には労働集約的な工程が重視され、機械稼働時間を基準とすれば設備集約的な工程が相対的に重く評価される。同様に、ABCにおいても、どの活動を「主要活動」とみなすか、どのコストドライバーを採用するかによって、製品間の原価配分は大きく変動する。つまり、配賦基準の選択は、製品の「どの側面」を原価の中心に据えるかという価値判断を内包しており、原価が唯一の実態を反映するものではなく、特定の視角から構築されたフィクションであることを示している。

以上の点から、製造間接費の配賦は、配賦方法や基準操業度、そして配賦基準の選択を通じて形成される「構築された原価」であり、その結果として算出される製品原価もまた、一定のフィクション性を帯びた管理的数値として理解することができる。

このように、直接費および間接費の計算のプロセスにおいてはさまざまな分岐点があり、どの経路を通ったかによって計算されてくる結果も異なってくる。そしてそれぞれの経路においてデータの粒度をどの程度にするのか、という選択によっても計算される結果は異なってくる。その意味では、固定製造間接費の製品別配賦を行わない直接原価計算においても、そこで計算される製品原価は固定費（の配賦）が持ち込むフィクション性が排除されたに過ぎず、依然として変動費の部分にフィクションの要素は残っている。たとえていうならば、「桃太郎侍」が「大岡越前」になったようなものなのである。

### 2.3 総合原価計算への疑問

製品原価計算のフィクション性を暗に指摘したものに、林（2021）がある。ここでは、総合原価計算では製品原価計算ができない、という主張がなされている。

林（2021）は、中小企業の多くが総合原価計算を採用しているにもかかわらず、経営者が求める「原価管理」や「製品の個別原価の把握」が実現していない現状を問題視し、その原因を総合原価計算の構造的限界に求めている。経営者が原価計算に期待するのは、原価の引下げと製品別採算の把握であるが、総合原価計算ではこれらの目的を達成できないと指摘する。

まず林（2021）は、原価計算の目的を「財務諸表作成」と「原価管理」の二つに整理し、特に原価管理においては、原価の引下げ（原価企画・原価改善）と原価水準の維持（標準原価計算）が重要であると述べる。原価管理に必要なのは貨幣価値だけでなく物量情報であり、ITの進展により大量の物量データを扱えるようになった現在、従来の『基準』が財務諸表作成に重きを置いていた理由はもはや妥当性を失いつつあるとする。

次に林（2021）は、原価管理と製品別原価計算の基礎となる原価部門（コストセンター）の設定を論じ、作業センターと原価部門が一致しなければ付加価値活動の把握も正しい製品原価計算も不可能であると指摘する。付加価値は工程を横断して生成されるため、原価部門は組織図ではなく実際の作業単位に基づいて設定されるべきであるとする。

<sup>2</sup> ABCの計算原理を説明する際の設例では、操業度に基づく配賦基準によって製造間接費を一括配賦する方法が「伝統的原価計算」として対比される。しかし、そこで提示される伝統的原価計算は、実務とかけ離れた形で極端に単純化・歪曲されたものである。結果として、その説明は、荒唐無稽なフィクション（伝統的原価計算）を、多少もっともらしいフィクション（ABC）に置き換えただけにすぎない。

そのうえで林 (2021) は、総合原価計算では製品の個別原価を計算できない理由を詳細に論じる。総合原価計算は「期間生産量」を原価集計単位とするため、製品原価は平均値にすぎず、現物と連動しない。工程別総合原価計算であっても、実態は部門別計算の積み上げであり、製品別原価計算にはならない。さらに、不能率によるロスが期間内の製品に薄められるため、原価管理情報としても不適切である。例外は単品種生産で仕掛品が存在しない場合、またはプロセス産業のように連続生産が不可避な場合に限られるとする。

ではなぜ総合原価計算が実務で使われ続けるのか。林 (2021) は、その理由を「経理部主導の原価計算実務」に求める。総合原価計算は原価会計の知識だけで処理でき、仕掛品評価も会計士が監査しやすい。一方、個別原価計算の導入には製造・生産管理・生産技術・IT の知識が必要であり、経理部だけでは対応が難しいため、総合原価計算が温存されてきたとする。

林 (2021) の議論には、製品原価を「現物に裏付けられた個別原価」として厳密に把握すべきものと定義づけ、その定義を前提として総合原価計算の不適切性を導くという構成上、一定の論理的に無理な部分が認められる。すなわち、この議論では原価管理の要請を強調するあまり、製品原価の概念を管理目的に特化した狭義のものへと収斂させており、財務報告・期間損益計算・在庫評価といった他の制度的要請に応じて形成されてきた製品原価の多義性を十分に考慮していないように見える。そのため、総合原価計算が「個別原価を算定できない」という結論は、林 (2021) が採用する定義を前提とした場合には妥当であるものの、製品原価の機能や利用目的が複数存在するという一般的な理解を踏まえると、議論の範囲がやや限定的になっているといえる。

しかしながら、このような前提設定の強さ・狭さに起因する論理的制約がある一方で、林 (2021) が総合原価計算の構造的脆弱性を丹念に指摘する過程は、明示的に述べてはいないものの、製品原価という概念自体が本質的にフィクション性を帯びうることを逆説的に浮かび上がらせている点で興味深い。すなわち、総合原価計算では平均化・希釈化・期間配分といった操作が不可避であることを示すこの議論は、製品原価が客観的・実体的な値として存在するのではなく、計算体系の構造と前提に依存して形成される相対的な指標にすぎないということを暗に示唆している。

このような総合原価計算のフィクション性は、等級別総合原価計算を採用している場合にはことのほか顕著になる傾向にある。等級別総合原価計算については、従来から明確な理論的根拠が十分に示されているとはいいがたく、その成立過程をみても、組別総合原価計算を簡便に適用するための実務的手法として発展してきた側面が強い。すなわち、等級区分の設定や等級間の原価配分方法は、製品の物理的特性や工程上の必然性に基づくものもあるものの、実務上の便宜や、測定や計算の簡略化を目的として導入されたという意味合いも強い。このため、等級別総合原価計算によって算出される製品原価は、あたかも客観的に与えられた数値であるかのように扱われがちであるものの、その背後には等級区分の恣意性や配分方法の選択といった構築的要素が不可避的に存在する。

とりわけ、等級間の原価差をどの程度反映させるか、あるいはどの基準で等級を設定するかといった判断は、制度的に定められたものではなく、企業ごとの実務慣行に大きく依存している。その結果、同一の生産プロセスであっても、等級の設定方法や配分基準の違いによって算出される原価は大きく変動しうる。したがって、等級別総合原価計算の結果は、総合原価計算一般に内在する平均化・希釈化の問題に加えて、等級設定や結合原価の配分方法の選択という追加的な構

築プロセスを経て形成されるものであり、一定のフィクション性を帯びざるを得ない<sup>3</sup>。

#### 2.4 フィクション性は製品原価計算の限界なのか？

ここまで議論したように、製品原価計算は多様な前提選択に依存しているため、一定のフィクション性を帯びることは避けがたいことである。しかし、この構築性は原価計算の欠陥を意味するものではなく、むしろ会計情報が制度的・管理的文脈に応じて構築されるという会計の本質を示すものである。この点は、先にも紹介した、会計が「現実を伝達するのではなく、語ることによって現実を構成する」と論じた Hines (1988) の構築主義的な会計観と深く結びつく。原価計算における単価設定、配賦方法、基準操業度の選択といった諸判断は、まさに Hines (1988) が指摘した「会計が現実をつくる」プロセスの具体的な表れである。

原価は唯一の「真の値」を測定するものではなく、財務会計・管理会計といった異なる目的に応じて複数の現実が構築される。財務会計では外部報告の信頼性と比較可能性を確保するために制度的に整えられた原価が構築される一方、管理会計では意思決定・業績評価・原価管理といった目的に応じて標準原価、予定原価、直接原価など異なる原価概念が選択される。これらの原価は、いずれも目的に応じて意味づけられた構築物であり、Hines (1988) が示したように、会計が特定の行動や認識を方向づける「現実」を形成する役割を担っている。

したがって、製品原価計算がフィクションであるという事実は、原価計算の限界を示すものではなく、むしろ会計が制度的・管理的目的に応じて複数の現実を構築しようという柔軟性を示すものである。重要なのは、原価が構築物であることを前提に、その構築の前提・目的・利用場面を明確化し、適切な原価概念を選択することである。この視点に立つと、原価のフィクション性は否定的に捉えるべきものではなく、むしろ原価計算が多様な管理目的に応えるための制度的・理論的柔軟性として積極的に評価されるべきである。

もっとも、原価計算が目的に応じて多様な構築物として形成されうるという柔軟性を認めたとしても、わが国では制度的枠組みとしての『原価計算基準』がその可能性を十分に活かす方向には機能してこなかったという問題が残る。すなわち、本来は目的に応じて複数の原価が構築されうるともかかわらず、基準の存在がその選択肢を狭め、原価計算の発展を制度的に拘束している可能性を検討する必要がある。

### 3. 『原価計算基準』の呪縛

#### 3.1 『原価計算基準』の採用状況

わが国において長らく実践規範として参照されてきたのが、1962年に当時の大蔵省企業会計審議会の中間報告として公表された『原価計算基準』（以下『基準』）である。周知のとおり、『基準』は公表から一度も改定されてこなかった。後述するが、『基準』は、財務会計（制度会計）のための基準としての性格と、管理会計のための指針としての性格を併せ持つ。しかし、この二重の性格ゆえに、いずれの目的から見ても中途半端な位置づけにとどまっていることは否めない。たとえば、『基準』が規定する原価概念は制度会計上の原価を前提としており、管理会計

<sup>3</sup> ここで示されている等級別総合原価計算の諸々の性格や制度的変遷の詳細については、高橋(2025)を参照されたい。

図表1 『原価計算基準』の採用状況

	2001～ 2002年度	2011～ 2012年度	2020年度
①現行『原価計算基準』を全面的に適用している	25.4%	29.3%	36.0%
②現行『原価計算基準』の趣旨と業種の特殊性を反映させた自社の原価計算規定を作成し適用している	66.4%	47.7%	25.9%
③製品原価又はサービス原価の算定手続きに関してのみ現行『原価計算基準』を適用している	6.7%	3.4%	2.9%
④現行『原価計算基準』のうち原価管理の手続き（標準原価計算制度など）のみを適用している	1.5%	1.1%	6.5%
⑤現行『原価計算基準』は実情にそぐわなくなっているため、新たに自社の原価計算規定を作成し適用している	0.0%	2.3%	0.7%
⑥『原価計算基準』は監査上の要請から適用しているだけであり、あまりその必要性を感じていない	9.7%	5.2%	12.2%
⑦現行『原価計算基準』に関係なく原価計算を実施している	9.7%	5.7%	15.1%
⑧その他	7.5%	5.2%	0.7%
回答企業数	134社	174社	139社

(出所：川野 (2022), 32頁)

の指針を掲げながらも、機会原価のように管理会計で重要な役割を果たす原価概念を定義し得ないという矛盾を抱えている。

このような危うい性格をはらんだ『基準』であるが、現代ではどれほど企業実務に浸透しているのだろうか。川野 (2022) が行ったアンケート調査に『基準』の採用状況を示すものが含まれている。

川野 (2022) が行った調査によると、『基準』の採用状況は図表1のとおりである。川野 (2022) は、①「現行『原価計算基準』を全面的に適用している」、②「現行『原価計算基準』の趣旨と業種の特殊性を踏まえて自社の原価計算規定を作成し適用している」という、いずれも『原価計算基準』を比較的強く採り入れているとみなせる回答の割合が、91.8%、77.0%、61.9%へと推移し減少している点から、企業における『基準』離れが進行していると解釈している。もっとも、そのように解釈できる一方で、依然として62%弱の企業が『基準』を大幅に採用しており、まったく採用していない企業は15.1%にとどまる。

### 3.2 『基準』が内包する問題

前述のように元々、『基準』はある種複雑な性格を持つものであることが古くから指摘されてきた。『基準』では、「原価計算の一般的基準」として、①財務諸表作成に役立つための一般的基準②原価管理に役立つための一般的基準③予算の編成並びに予算統制に役立つための一般的基準をあげている（『基準』6）。山邊 (1976) によれば、真に基準と呼ぶことができるのはこのうちの①に限られ、②と③は単に指針にすぎないという。そして、次のように指摘するのである。

「企業会計原則としての『原価計算基準』は多くの人によって誤解されている。そして現行の『原価計算基準』の文章はこの点においてミスリーディングであるといわなければならない。」(山邊, 1976, 5頁)

山邊 (1976) は、このような性格から、『基準』を「スフィンクスの存在」、そして「奇妙な『基準』」とまで呼んでいる。こうした基準になってしまった点について、山邊 (1976) は次のように述べている。『基準』は、先行する「製造工業原価計算要綱」を基礎に、標準原価計算による原価管理の要素を加えて再構築する方針のもとで検討が進められた。その過程で、米国会計学会 (AAA) の1955年報告が提示した広範で現代的な原価計算理論が研究者に大きな影響を与え、採用可能な部分を基準に取り込む努力がなされた。しかし最終的には、『基準』が企業会計原則の一部として位置づけられる制度的性格を踏まえ、研究者はその枠組みに適合する形で現行の『基準』を策定するに至ったというのである<sup>4</sup>。

以上のような事情から、『基準』は財務会計のための基準としての性格と、管理会計のための指針としての性格を併せ持つ、きわめて曖昧な形で成立した。この曖昧さこそが、その後の改定の方向性を不明確にし、時代や環境が大きく変化しているにもかかわらず、60年以上にわたり改定が行われてこなかった主要な要因の一つであると筆者は考える。

長期間改定されなかった結果、現行の『基準』は、わが国の原価計算の実務・研究・教育において、ゆるやかな実践規範として深く浸透しているのが現状であろう。このように、改定が行われないまま『基準』が広く受容されていることの問題点を論じた研究として、櫻井 (2014) があげられる。以下では、この櫻井 (2014) を検討する。

### 3.3 『基準』の時代的・理論的乖離

櫻井 (2014) は、1962年に公表された『基準』が、制定当時の経済環境や会計制度を前提としており、現代の経済構造・会計基準・原価計算理論に適合していない点を指摘する。櫻井 (2014) はまず、『基準』が高度経済成長期のプロダクト型経済を前提に策定されたことを確認した上で、その後の日本経済が、ソフト化・サービス化、ファイナンス化、インタンジブルズ化を経て混合型経済モデルへ移行したにもかかわらず、『基準』がこれらの変化に対応していないことを問題視する。櫻井 (2014) が示した時代区分と経済モデルの分類は図表2のとおりである。これを見ると、すでに第2の区分から前提となっている経済モデル (とその特徴) と『基準』が乖離し始めていることがわかる。

図表2 時代区分と経済モデル

時代区分	典型的な経済モデル	主要な特徴
1960年代以降	プロダクト型経済	製造業の相対的縮小
1970年代以降	ソフト化・サービス化経済	IT企業・サービス業
1980年代以降	ファイナンス型経済	デリバティブの増大
1990年代以降	インタンジブルズ型経済	無形財の増大傾向

(出所：櫻井 (2014), 3頁)

<sup>4</sup> これらの設定プロセスの詳細については、高橋 (2022a, 2022b) を参照されたい。

具体的には、ソフトウェア開発やサービス産業における原価計算が広く実施されている現状に対し、『基準』は製造業中心の枠組みを前提としており、ソフトウェア原価計算やサービス原価計算を想定していない。また、IFRS ではサービス原価を棚卸資産として認識する規定が存在するが、『基準』はこれに対応していない。

さらに櫻井 (2014) は、『基準』が現代の会計基準・原価計算理論と整合しない点を複数あげる。主な論点は以下のとおりである。

①後入先出法 (LIFO) の容認

IFRS および日本の現行会計基準では禁止されているにもかかわらず、『基準』では依然として許容されている。

②固定製造間接費の予定配賦の扱い

IFRS が正常生産能力を基準とした配賦と遊休能力費の期間費用処理を求めるのに対し、『基準』はその整合性を欠く。

③マネジメント・アプローチへの不適合

IFRS および日本の企業会計基準が採用するマネジメント・アプローチに対し、『基準』は部門別計算を前提としており、セグメント情報の考え方を取り込んでいない。

④部門・給付・原価管理・ABC の概念の遅れ

現代の原価計算が重視する活動単位 (activity) やミニ・プロフィットセンター、フィードバックを含む原価管理、ABC の位置づけが『基準』には反映されていない。

⑤仕損・減損の非度外視法の必要性

環境負荷の可視化やマテリアルフローコスト会計の観点から、正常仕損費を良品に負担させる非度外視法が望ましいが、『基準』は度外視法を推奨している。

⑥研究開発費の会計処理の不整合

現行会計基準が研究開発費の資産性を厳格に否定または条件付きで認めるのに対し、『基準』は旧来の技術研究費の扱いにとどまっている。

⑦企業買収後の減損会計やグループ経営への非対応

IFRS が将来キャッシュフローに基づく減損テストを要求する一方、『基準』はこうしたインタンジブルズ型経済への対応を欠く。

このように櫻井 (2014) は、『基準』が制定後半世紀以上改訂されていないことにより、現代の経済環境・会計基準・原価計算理論との乖離が深刻化していると結論づける。また、手続き基準としてみると完璧ともいえる『基準』があるがゆえに、無批判に半世紀以上前に制定された過去の『基準』にしたがって執筆された著書や教科書があまりにも多い、ということも指摘している。このため、「いいすぎであろうか」という表現はしているものの、櫻井 (2014) は、『基準』の存在が原価計算研究の発展を阻害している側面なのではないかと指摘している。これは非常に重い指摘である。

### 3.4 『基準』の制度的拘束とその理論的意味

ここでは、わが国の『基準』が長期間にわたり改定されないまま実務・研究・教育に浸透してきた結果として生じている制度的拘束性、いわば『『基準』の呪縛』について検討した。川野 (2022) の調査が示すように、『基準』を全面的または大幅に採用する企業の割合は減少傾向にあるものの、依然として多数の企業が『基準』を参照しており、その影響力は現在も小さくない。

こうした状況は、『基準』が実務における暗黙の規範として根強く機能していることを示している。

しかし、『基準』は制定当初から財務会計目的と管理会計目的を併せ持つという「スフィンクスの存在」と呼ばれるような構造的な曖昧さを抱えており、その後の経済環境や原価計算理論の変化に十分に対応できないまま固定化されてきた。櫻井(2014)が指摘するように、『基準』は高度経済成長期の製造業中心モデルを前提とした世界観に依拠しており、ソフト化・サービス化・無形資産化が進む現代経済を説明するには不十分である。また、IFRS との整合性の欠如や、ABC・戦略管理会計など1980年代以降の理論的進展を取り込めていない点は、制度基準としての妥当性を揺るがす可能性があるものである。

さらに、櫻井(2014)の視点からすると、『基準』が改定されないまま制度的権威を保持してきたことは、研究者や実務家に「『基準』に合わせて考える」発想を促し、自由な理論構築や実務改善を阻害する要因となっている可能性がある<sup>5</sup>。こうした意味で、『基準』は単なる技術的規範ではなく、原価計算の思考様式そのものを拘束する制度的枠組みとして作用してきたといえる<sup>6</sup>。

以上の検討から明らかとなるのは、『基準』が原価計算の唯一の正統的枠組みとして機能してきたことが、むしろ原価計算の多様性や目的適合性を損ない、原価計算の構築性を正当に理解することを妨げてきた可能性があるという点である<sup>7</sup>。原価計算が本来もつ柔軟性を回復するためには、まず財務会計における製品原価がどのような制度的要請のもとで構築されているのかを明確にし、そのうえで制度外原価計算がどのような目的のもとで独自の原価を構築しようのかを検討する必要がある。次節では、財務会計における製品原価の概念について、真実の原価論争に焦点を当てて論じる。

## 4. 財務会計における製品原価

### 4.1 真実の原価論争

原価計算における「真実の原価」概念は、原価計算制度の成立以来、理論と実務の双方にお

<sup>5</sup> 『基準』の拘束性が深刻な影響を及ぼしているのは、研究領域にとどまらず、教育の現場においても同様である。櫻井(2014)が指摘するように多くの教科書が『基準』に依拠して執筆されているほか、各種協会・団体が実施する検定試験や公認会計士試験においても、その出題は『基準』に準拠している。したがって、わが国で原価計算教育を受けた会計関係者は例外なく『基準』に基づく知識体系を身につけることになり、その結果、実務においても『基準』が強い影響力を保持し続けることは必然である。

<sup>6</sup> 本稿では『基準』が固定化されていることの功罪のうちの「罪」に関して論じている。これは、可及的速やかに『基準』を改定せよ、ということに即つながるわけではない。『基準』には普遍的である部分も数多く含まれており、また本文でも触れているように広く実務・研究・教育に浸透しているという現状を鑑みると、それを温存して現代的な環境に合わせて解釈指針を設ける、というのも一つの方向性である。

<sup>7</sup> 制度用の原価計算が管理会計用の原価計算を拘束していることの弊害に関しては1980年代のアメリカでも意識されていた。Johnson and Kaplan (1987)は、管理会計が企業の意思決定に対する有用性を喪失していると批判し、その原因を1925年以降の管理会計技法の停滞に求めた。彼らによれば、固定費・間接費が増大し企業環境が大きく変化したにもかかわらず、企業は依然として直接作業時間を基礎とする旧来の原価計算を用い続けたため、製品原価が歪み、管理会計は意思決定に資する情報を提供できなくなった。また、財務会計への過度な従属により、管理会計は短期的な業績指標に縛られ、経営管理の役割を果たせなくなったと指摘する。

いて中心的な論点であり続けてきた。とりわけ、実際原価計算が広く用いられていた時代に標準原価計算が導入されたことは、原価の本質をめぐる従来の理解に根本的な問いを投げかける契機となった。標準原価が管理目的に適合する合理的な基準として急速に普及する一方で、実際原価こそが事実に基づく原価であるとする立場も根強く、両者の優劣や役割分担をめぐる議論は長期にわたり錯綜してきた。こうした背景のもと、「真実の原価」をいかに捉えるべきかという問題は、単なる計算技術の選択を超えて、原価概念そのものの歴史的形成過程や理論的基礎を再検討する必要性を浮き彫りにしている。以下では、この論争の展開とその理論的背景を、岡本 (1961a, 1961b) の詳細な分析を手がかりに検討する。

岡本 (1961a) によれば、実際原価と標準原価のいずれが「真実の原価」であるかをめぐる論争は、標準原価計算の登場によって顕在化し、今日に至るまで解決されていないとされる。標準原価主義者は、標準原価が慎重な調査に基づき製品の正確な生産原価にもっとも近いと主張し、実際原価の超過分は無駄であり製品原価に含めるべきでないと論じている。一方で、Langらの研究は、実際原価の持つ諸々の欠陥—製造間接費の算入費目の不一致、配賦の不確実性、生産量による単価変動、管理上の遅延問題などを指摘しつつも、実際原価を全否定する立場ではなく、標準原価のみが真実の原価であると断言していない点が重要であると岡本 (1961a) は述べている。

さらに岡本 (1961a) は、歴史的には、標準原価は科学的管理法に基づく理想標準原価として構想され、達成困難な管理用基準であって、それ自体が真実の原価とみなされてきたわけではなかったことも指摘している。実際原価に対する批判は主として情報提供の遅延や偶発的要素の混入に由来し、標準原価はそれらの無駄を測定し管理する手段として発展したとされる。

標準原価と実際原価の間には多様な解釈が存在し、それぞれが異なる目的や理論的背景に基づいて用いられているが、いずれの立場においても「真実の原価」概念を単純化して捉えることの困難さが浮き彫りとなる点を岡本 (1961a) は強調している。

岡本 (1961b) は、実際原価計算と標準原価計算の歴史的発展過程に焦点を当てており、ここでは特に不働費 (遊休設備費用) の取扱いから「真実の原価」概念の成立過程が詳細に論じられている。Whitmoreの1908年の講義を契機として、不働費は製品原価に含まれるべきではないという考え方が生まれ、これが標準原価計算の基礎形成につながったとされる。標準配賦率は当初、実際的な生産設備能力を基準としていたが、20世紀初頭以降には価格決定や損益計算の実務的要請に応じて、長期的な平均操業度を基準とする方式へと移行した。この変更により、不働費の一部が配賦製造間接費に含まれるという矛盾も生じたという。

標準原価は達成目標としての操業度を基に設定され、経営計画や操業政策の目的を反映した正常配賦率として理解されるようになったが、操業度の変動に伴って発生する不働費と能率差異の区別が曖昧になり、実際原価と標準原価の見地が錯綜する状況が生まれたと岡本 (1961b) は指摘している。さらに、材料費計算や労務費計算の領域でも平均価格や平均賃率を用いた原価の正常化が進み、経営者の長期的な計画や意図に即した費用収益対応の因果関係を追求する中で、平均操業度基準による正常配賦率が「真実の原価」として認識されるに至ったとされる。岡本 (1961b) によれば、標準原価計算の成立背景には、経営理論・原価管理・操業政策・損益計算の相互関連があり、それらが多角的に整理され、理論的根拠と実務の変遷が明快に示されているという。

以上の議論を総合すると、以下のような指摘ができる。標準原価計算の登場は「真実の原価」

をめぐり根拠的な問題を顕在化させ、実際原価と標準原価のいずれを真実とみなすべきかという論争を本格化させた。しかし、標準原価主義者が標準原価の優位性を強調する一方で、実際原価の欠陥を指摘した論者も実際原価そのものを否定しきれず、また標準原価も歴史的には管理目的に応じて構想された基準にすぎなかったことが明らかにされた。さらに、不働費の扱いや正常配賦率の形成過程に見られるように、両者の理論的基盤は経営計画・操業政策・損益計算と複雑に絡み合っており、「真実の原価」概念そのものが多義的で一義的に定めがたい性格を帯びている。こうした事情から、実際原価と標準原価のいずれが真実の原価であるかについての決定的な結論は導かれず、論争は最終的な収束をみることなく今日まで平行線を辿ることとなった。

#### 4.2 IFRSが規定する真実の原価

先に見た真実の原価論争は平行線を辿ることとなったが、現代の会計基準ではこの点はどのように規定されているのだろうか。IFRS (IAS 2) は、棚卸資産の測定において「原価と正味実現可能価額のいずれか低い方」を用いることを基本原則としている (IAS 2.9)。ここでいう原価には、購入原価、加工原価、その他の付随原価が含まれ (IAS 2.10-15)、加工原価には材料費・労務費に加えて製造間接費が含まれる (IAS 2.12)。

さらにIAS 2は、原価の算定方法として標準原価法を明確に認めており、「標準原価法は、結果が原価に近似する場合には使用してよい」と規定している (IAS 2.21)。また、標準原価法は「通常の方法・労務・効率・操業度を考慮した方法」であると説明されており (IAS 2.21)、その使用はあくまで便宜的手法として位置づけられている。

このようにIFRSは標準原価の利用を否定していないものの、財務報告目的においては最終的に実際原価に近似した金額で棚卸資産を測定することを要求している。実務上も、標準原価差異は財務報告時に調整され、棚卸資産の帳簿価額が実際原価ベースに戻されることが求められるとされる。

したがって、IFRSの枠組みから見ると、先に見たようなかつての「標準原価対実際原価」の真実の原価論争は、標準原価が実際原価をどの程度合理的に近似しようかという技術的問題へと収斂していると理解できる。すなわち、IFRSにおける「真実の原価」は実際原価を基礎とするものであり、標準原価はその近似値として条件付きで許容されるにすぎない。

#### 4.3 論争に決着はついたのか？

真実の原価論争において、標準原価支持者は、実際原価が偶発的要因や非効率を含む「事後的な結果」であるのに対し、標準原価は通常の操業条件を前提とした「合理的・規範的な原価」である点を強調した。すなわち、標準原価は原価管理や効率評価においてより適切な基準を提供し、企業の経済的実態をより忠実に反映しようという主張である。この立場からすれば、実際原価こそが唯一の「真実の原価」であるとする見解は、原価概念の本質を事後的事実に限定するものであり、原価の規範的側面を軽視していると批判された。

しかしながら、IFRSなどで規定されるところの財務会計制度は最終的に実際原価を基礎とする方向で制度的決着をみたものの、これは財務報告の統一性・比較可能性を確保するための制度的要請に基づくものであり、標準原価支持者が提示した理論的論点を解消したわけではない。標準原価が持つ *ex ante* の合理性と、実際原価が持つ *ex post* の客観性のいずれを「真実の原

価」とみなすべきかについては、原価概念の目的依存性を前提とすれば、理論的に一義的な結論を導くことは困難である。

したがって、真実の原価論争は制度的には実際原価優位という形で収束したものの、理論的には標準原価支持者の主張が完全に否定されたわけではなく、原価概念の規範性と事実性のどちらを重視すべきかという問題はなお未決着のまま残されている。この点は、原価が目的に応じて多義的に構成されるべきだとする Clark (1923) の命題とも整合的であり、原価概念の理論的整合性をめぐる議論が現在に至るまで継続していることを示している。

## 5. 原価計算の多元性と制度外原価計算の展開

### 5.1 「異なる目的には異なる原価を」

4. でみたように、実際原価と標準原価のいずれを「真実の原価」とみなすべきかをめぐる議論は、原価概念そのものが単一の基準で規定し得ない多義的な性格を帯びていることを示している。原価は歴史的にも理論的にも、計算目的や利用場面に応じて異なる意味づけが与えられてきたのであり、特定の原価のみを絶対的な「真実」と位置づけること自体が適切でない可能性がある。こうした問題意識は、管理会計における原価概念の整理を試みた Clark (1923) の古典的議論にも通じるものであり、そこで主張された「異なる目的には異なる原価を」という視点は、原価概念の多元性を理解する上で重要な示唆を与える<sup>8</sup>。以下では、この Clark (1923) の議論を手がかりとして、管理会計における原価概念の構造とその意義を検討する。

意思決定に不可欠な原価概念として差額原価が挙げられるが、この概念を会計分野で広く普及させたのが Clark (1923) である。Clark (1923) は、第一次世界大戦後のアメリカ企業において固定費が急増し、従来の原価計算が経営意思決定に必要な情報を十分に提供できていない状況を批判し、原価概念を意思決定目的に応じて再構成する必要性を主張した。著書 *Studies in the Economics of Overhead Costs* の第9章「Different Costs for Different Purposes (異なる目的には異なる原価を)」では、経営者が直面する典型的な意思決定問題として、次の9つの問題を提示している。すなわち、①新工場建設が経済的に正当化されるか、②その新工場の最適規模はいかほどか、③既存の生産方法の変更は経済的に妥当か、④配当可能利益はいくらか、⑤価格引下げによって販売量を増加させ得る場合、どこまで価格を引き下げられるか、⑥競争激化により売上が減少した際、販売価格をどこまで切り下げられるか、⑦不況下で工場を一時閉鎖すべきか否か、⑧閑散期にサイドラインを扱うべきか否か、⑨工場を売却すべきか否か、である。

Clark (1923) は、これらの意思決定において参照すべき原価が一様ではないことを示すために、差額原価 (differential cost) という概念に加えて、将来の意思決定に影響を与えない埋没原価 (sunk costs) という概念を用い、原価が単一の客観的数値ではなく、目的に応じて異なる情報構造をもつ相対的概念であることを明確にした。たとえば、製品価格決定においては総原価が参照される一方、追加生産の可否判断においては変動費のみが関連原価として用いられるように、意思決定の種類ごとに必要とされる原価情報は異なる。この「目的に応じて異なる原価を用いる」という Clark (1923) の原則は、管理会計における原価情報の利用を規定する

<sup>8</sup> Clark (1923) の詳細およびその後の差額原価収益分析の展開については高橋(2009)を参照されたい。

基本原理として今日まで継承されている。また、序文で「遊休能力が本書の中心的テーマである」と述べているように、Clark (1923) の根本的な問題意識は、増大する固定費と遊休能力をいかに経営判断に結びつけるかという点に置かれていた。

ここでいう「目的」とは管理会計における意思決定目的を指すが、この枠組みに財務会計の目的、すなわち財務諸表作成目的を含めても、この命題は依然として妥当である。財務会計と管理会計では目的が異なる以上、それぞれに適した原価概念が求められるからである。

## 5.2 制度外製品原価計算

ここまでみてきたように、原価計算はその目的に応じて複数の姿を取りうる構築的な情報であり、財務会計における製品原価と管理会計における意思決定用原価は、それぞれ異なる制度的要請と利用目的のもとで形成される。したがって、原価に唯一の正解を求めるのではなく、目的に応じてどのような原価が構築されるべきかを検討する視点が不可欠となる。この点を踏まえると、制度的拘束を受ける財務会計上の製品原価とは異なり、制度の外部で企業が独自に構築する「制度外原価計算」がどのような役割を果たし、どのような柔軟性を持ちうるのかを明らかにする必要がある。以下では、尾畑 (2020) を基に、この制度外原価計算の意義と構築原理について検討する。

尾畑 (2020) は、原価計算には『基準』が前提とする原価計算制度と、複式簿記と結合しない制度外原価計算の二領域が存在することを明確にし、とりわけ実務上きわめて重要であるにもかかわらず理論研究が未整備な「単位当たり製品原価計算」の体系化を試みている。制度外原価計算は、財務諸表作成を目的とする制度的原価計算とは異なり、売価との比較を通じて製品の採算性を判断するための情報提供を主眼とする点に特徴がある。

まず尾畑 (2020) は、制度的原価計算が複式簿記機構と結合し、調達市場への支出を網羅的に把握して製品原価へと再分類する体系であるのに対し、制度外原価計算では実際発生費用と製品原価の間に論理的断絶が存在することを指摘する。そのため、制度外の単位当たり製品原価は、すべての製造間接費の回収を保証するものではなく、むしろKPI的な性格を帯びると論じる。

さらに尾畑 (2020) は、製品1単位当たり原価の意義を、①売価との比較による採算性確認、②価格設定の基礎、③仕入・販売交渉の基礎、④工場の実力を示す指標、の4点に整理する。特に④について、単位当たり原価が工場間比較の基準として機能しうることを強調しつつも、最終的には「売価と直接比較できる単位」であることこそが単位当たり原価の本質的意義であると述べる。

また、制度外原価計算としての標準原価計算にも言及し、実務では標準原価差異分析を伴わず、売価比較の基準として標準原価 (原価標準) だけを設定・更新する運用が広く存在することを示す。これは制度的標準原価計算とは異なるが、標準原価が「責任分界点」として機能している点に制度外原価計算の独自性があると指摘する。

さらにIoTデータの活用可能性について、制度外原価計算は『基準』の制約を受けないため、詳細なサイクルタイムなどの物量データを柔軟に取り込み、工程別・作業別の原価構造をより精緻に把握できる点で親和性が高いと論じる。IoTデータに基づく標準作業時間の統計的設定は、制度外原価計算の高度化に寄与する重要な研究領域であると位置づけられる (尾畑 2020)。

このように、尾畑 (2020) は、制度外の単位当たり製品原価計算を、売価比較を中心とした

意思決定支援のための独立した理論領域として位置づけ、その特性・意義・課題を体系的に整理している。

尾畑 (2020) の議論は、従来の原価計算研究が制度的枠組みに強く依存してきたことに対し、制度外原価計算という独立した理論領域の存在と重要性を明確に提示した点で大きな意義がある。とりわけ、単位当たり製品原価計算を「売価比較を通じた意思決定支援」という観点から役割を再定義した点は、原価計算研究の範囲を拡張するものである。その意義については以下の4つの視点から指摘できる。

第一に、制度的原価計算と制度外原価計算の論理構造の差異を明確化した点は、原価情報の多元性を理解するうえで重要である。制度的原価計算が複式簿記と結合し、支出の網羅的把握と再分類を目的とするのに対し、制度外原価計算は実際発生費用との対応関係を必ずしも前提としない。この指摘は、単位当たり原価が「費用回収の保証」ではなく「KPIとしての機能」を担うという実務的性格を理論的に裏づけるものであり、管理会計情報の役割を再検討する契機を提供する。

第二に、単位当たり原価の意義を売価比較・価格設定・交渉基盤・工場能力指標という4つの側面に整理した点は、単位当たり原価が多面的な意思決定に寄与することを体系的に示したものである。特に、工場間比較の指標としての利用可能性を認めつつも、最終的には「売価と直接比較可能であること」が本質的意義であると位置づけた点は、単位当たり原価の評価軸を明確化し、研究上の概念的混乱を解消する方向性を示している。

第三に、制度外原価計算としての標準原価計算の再評価は、実務と理論の乖離を埋める重要な視点を提供する。実務においては標準原価差異分析を伴わず、標準原価を売価比較の基準として設定・更新する運用が広く存在するという指摘は、制度的標準原価計算とは異なる「責任分界点」としての標準原価の機能を明らかにするものである。この点は、標準原価の役割を意思決定支援の観点から再定義する研究の基盤となりうる。

第四に、IoTデータの活用可能性に関する議論は、制度外原価計算の発展方向を示す先駆的な提案である。制度的制約を受けない制度外原価計算は、サイクルタイムなどの詳細な物量データを柔軟に取り込むことができ、工程別・作業別の原価構造を精緻に把握するためのプラットフォームとして高い適合性を持つ。IoTデータに基づく標準作業時間の統計的設定を研究領域として位置づけた点は、デジタル技術と管理会計の融合に向けた理論的基盤を提供する。

以上のように、尾畑 (2020) は制度外原価計算、とりわけ単位当たり製品原価計算を、売価比較を中心とした意思決定支援のための独立した理論領域として体系化し、その特性・意義・発展可能性を明確に示した。この議論は、原価計算研究における制度中心主義を相対化し、実務に根ざした新たな研究フロンティアを開くものであると考えられる。

このように、尾畑 (2020) が提示した問題提起はきわめて重要である。また、尾畑 (2020) でも指摘されているように、その実現にはIoTの活用が不可欠である。そこで次に、原価計算におけるIoT活用の可能性について、尾畑 (2019) の議論を基礎として検討する。

### 5.3 原価計算におけるIoTの活用

尾畑 (2019) は、IoTデータの普及により、従来の原価計算理論が前提としてきたデータ取得環境が大きく変化した点を指摘し、「IoT時代に適した新たな原価計算理論の構築の必要性」を論じている。特に、1個ごとの加工時間や中断時間といった詳細な時系列データが容易に取

得可能となることで、原価計算のあり方そのものが再検討を迫られるとする(尾畑, 2019)。

まず尾畑(2019)は、原価計算には大きく二つのタイプがあると整理する。すなわち、①『基準』が前提とする制度的原価計算と、②製品1単位当たりの直接材料・作業工数・機械工数を積み上げて売価と比較する原価計算である。ここで対象とするのは后者であり、IoT データとの親和性が高いとされる。

その文脈で、尾畑(2019)は自身が提唱する「スナップショット・コストイング」を取り上げ、最新の材料単価や作業能率を用いて短いスパンで製品1個当たりの原価を推定する手法が、IoT データと極めて相性が良いと述べる。工程ごとに独立してデータを組み合わせられるため、取得が容易なサイクルタイムは IoT データを用い、取得が難しい材料投入量は標準値を用いるなど、柔軟な運用が可能となる。

一方で、尾畑(2019)は、「製品1個当たり原価の限界」にも注意を促す。特に、加工費の多くが固定費であるため、作業時間短縮が必ずしも実際のコスト削減につながらず、売価引下げの根拠として使うには前提条件が必要であると指摘する。改善により生産能力が増大しても、その能力が活用されなければ減価償却費が回収できず、企業全体の利益は保証されない。

この問題に対し、尾畑(2019)は、「標準原価の前提条件(稼働率・負荷時間)の確保」が不可欠であると述べる。汎用設備では設備総合効率を監視し、原価企画時に設定した稼働率が維持されているかを確認することで、売価と標準原価の比較が意味を持つようになる。

さらに、原価企画・採算分析・原価改善の三つの仕組みが標準原価を媒介として連携する必要性を強調する。改善により作業時間が短縮されても、それが生産量拡大に結びつかなければ固定費は回収できないため、改善で創出されたキャパシティの活用責任を明確化する仕組みが求められる。

最後に尾畑(2019)は、IoT データにより作業時間の分布(平均値・中央値・最頻値)が把握できるようになる点を踏まえ、「統計学的知見を取り入れた標準原価設定の理論的検討」が今後の課題であると結論づける。

尾畑(2019)は、IoT データの普及によって原価計算を取り巻くデータ取得環境が大きく変容した点を踏まえ、従来の原価計算理論の再検討を促す重要な視点を提示している。特に、加工時間や中断時間といった詳細な時系列データが容易に取得可能となったことが、製品1個当たり原価の算定方法や標準原価設定のあり方に新たな可能性を開くという指摘は、実務的にも理論的にも示唆に富む。

尾畑(2019)は、制度的原価計算と実務型原価計算を区分したうえで、後者が IoT データとの親和性を有することを論じ、スナップショット・コストイングの有効性を示している。この点は、原価計算の柔軟性やリアルタイム性を高める方向性として評価できる。一方で、製品1個当たり原価の利用に伴う限界、とりわけ固定費の性質に起因するコスト削減効果の不確実性についても指摘しており、単位当たり原価を意思決定に用いる際の前提条件を明確化する必要性を示している点は重要である。

また、標準原価の前提条件として稼働率や負荷時間の確保を位置づけ、設備総合効率の監視を通じて標準原価の妥当性を担保するという議論は、原価企画・採算分析・原価改善の連携を重視する管理会計的視点と整合的である。ただし、これらの仕組みがどのように組織的に運用されるべきかについては、さらなる具体化の余地が残されている。

さらに、IoT データによって作業時間の分布情報が取得可能となる点を踏まえ、統計学的知

見を取り入れた標準原価設定の必要性を指摘する議論は、今後の研究課題として妥当であるといえる。他方で、こうしたデータ活用が原価計算体系全体にどのような影響を及ぼすのか、制度的原価計算との関係を含めた理論的整理については、今後の検討と展開が期待される。

このように、尾畑 (2019) の議論は、IoT 時代における原価計算の再構築に向けた基礎的論点を提示するものであり、その意義は大きい一方で、提示された方向性を体系的理論として確立するためには、なお検討すべき課題が残されているといえる。

#### 5.4 原価計算の多元性と制度外原価計算の意義

ここでは、原価計算が目的に応じて異なる姿を取りうるという管理会計の基本原則を確認し、その視点から制度外原価計算の意義を検討した。Clark (1923) が示した「異なる目的には異なる原価を」という命題は、原価が単一の客観的数値ではなく、意思決定目的に応じて構築される相対的概念であることを明確に示している。この原理は、財務会計と管理会計が異なる目的を持つ以上、それぞれに適した原価概念が存在するという原価計算の多元性を裏づけるものである。

この多元性を踏まえると、制度的拘束を受ける財務会計上の製品原価とは別に、企業が意思決定目的に応じて独自に構築する制度外原価計算の重要性が浮かび上がる。尾畑 (2020) が示すように、制度外原価計算は売価比較を中心とした採算性判断に特化した情報体系であり、単位当たり原価が費用回収の保証ではなく KPI として機能する点に特徴がある。また、IoT データの普及は、工程別・作業別の原価構造を精緻に把握し、標準原価設定を高度化する新たな可能性を開いている。

以上の検討から、原価計算は本質的に構築的であり、目的に応じて複数の原価概念が併存しうるということが出来る。制度外原価計算は、この多元性を前提とした意思決定支援のための独立した理論領域として位置づけられ、IoT 時代における原価計算の再構築に向けた重要な基盤を提供するものであるといえる。

## 6. むすび

本稿では、製品原価計算が多様な前提選択に依存し、本質的に一定のフィクション性を帯びることを明らかにした。このフィクション性は原価計算の欠陥を意味するものではなく、会計情報が制度的・管理的目的に応じて構築されるという会計の本質に根ざすものである。むしろ、原価計算が目的に応じて複数の姿を取りうるという柔軟性を備えていることこそが、原価情報の有用性を支えているといえる。

しかしながら、わが国では『基準』が長らく制度的規範として機能してきた結果、原価計算の構築性が十分に認識されず、目的に応じた原価の多様なあり方が制度的に抑制されてきた側面がある。本稿では、この「基準の呪縛」が原価計算の発展を拘束してきた構造的問題を検討した。また、財務会計における製品原価が外部報告という制度的要請のもとでどのように構築されているのかを明らかにした。

さらに、原価計算の構築性という視点を踏まえることで、制度的原価計算の外側に広がる多様な原価情報の可能性や、IoT データの普及が原価計算の前提を変えつつある現状についても検討した。原価計算を単一の制度的枠組みに閉じ込めるのではなく、目的に応じて複数の原価

概念が併存しうる多元的体系として捉え直すことが、今後の理論的發展にとって重要である。

本稿では、製品原価が唯一の実体的数値ではなく、制度的・管理的目的に応じて構築される情報であるという視点を明確にした。この視点を踏まえることで、原価計算をめぐる従来の前提や制度的枠組みを相対化し、原価情報のあり方をより広い文脈から再考するための基盤が得られたといえる。今後は、原価計算の構築性を前提としつつ、制度的要請と管理的要請の双方に応える原価情報のあり方を、理論と実務の双方から検討していくことが求められる。

## 参 考 文 献

- Beyer, R. and D. J. Trawicki (1972), *Profitability Accounting for Planning and Control*, 2nd ed., N. Y.: The Ronald Press Co.
- Clark, J. M. (1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Hines, R. D. (1988). "Financial Accounting: In Communicating Reality, We Construct Reality," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 3, pp. 251-261.
- Johnson, T. H., and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- 岡本清 (1961a) 「真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争 (1)」『會計』第80巻第3号, 173-186頁.
- 岡本清 (1961b) 「真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争 (2)」『會計』第80巻第4号, 121-142頁.
- 尾畑裕 (2019) 「IoTデータ活用のための原価計算理論の構築」『原価計算研究』第43巻第2号, 1-9頁.
- 尾畑裕 (2020) 「制度外製品原価計算論序説」『経営会計レビュー』第1巻第1号, 30-44頁.
- 川野克典 (2022) 「日本企業の管理会計・原価計算2020年度調査：『レレバンス・ロスト』は今なお続いている」『商学集志』第92巻第1号, 13-48頁.
- 櫻井通晴 (2014) 「経済モデル, 会計基準, 原価計算理論から見た『原価計算基準』の問題点」『原価計算研究』第38巻第1号, 1-10頁.
- 高橋賢 (2009) 「大恐慌と会計：差額原価収益分析の系譜」『横浜経営研究』第30巻第2号, 13-29頁.
- 高橋賢 (2022a) 「直接原価計算と原価計算基準」『横浜経営研究』第43巻第1号, 45-63頁.
- 高橋賢 (2022b) 「原価の本質をつく『原価計算基準』：改定を退け続けた60年」『企業会計』第74巻第4号, 14-21頁.
- 高橋賢 (2025) 「等級別総合原価計算の研究」『横浜経営研究』第46巻第1号, 241-257頁.
- 林總 (2021) 「なぜ総合原価計算では製品原価は計算できないのか」『LEC会計大学院紀要』第18号, 51-58頁.
- 宮部義一 (1987) 「新時代のコスト把握についての一試論」『企業会計』第39巻第6号, 68-76頁.
- 山邊六郎 (1976) 「原価計算基準の再検討」『企業会計』第28巻第10号, 4-10頁.

[たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]

[2026年1月8日受理]