

②「投資活動」の区分を設け、「投資活動」に有形固定資産に関連する収支および投資有価証券に関連する収支を含める。

③「財務活動」の区分を設け、「財務活動」に「資金調達活動に伴う収支」を含める。

資金収支表の「決算支出等」のうち「配当金」支出は、資金調達活動に関連する支出として、財務活動に含めるのが一般的である。また、「法人税等」は、営業活動、投資活動、財務活動および「流動資源の管理」のいずれかに関連している。しかし、法人税をこのような4つの区分に分類することは、実務上困難であるし、一般的には営業活動に関係していることが多いので、これを営業活動に分類する。資金収支表で「受取配当」収入は、利息収入とともに営業外収入に含まれている。しかし、「受取配当」収入を特定の区分で表示することについて一般の同意は得られていない。これは今後、検討すべき課題である。資金収支表の「営業収支」と「営業外収支」に表示されている「その他」は、その内容を明示し適切に区分する。また、「低価法適用に伴う評価損等調整額」には、いくつかの項目が含まれていて理解しにくいから削除する。為替変動の影響は独立の項目を設け、現金の当期正味増減額と現金の期首残高との合計額を、調整する項目として表示する。資金調達活動は、改訂IAS7の財務活動の内容とほとんどかわらない。

3. その他: つぎに、資金収支表に明示されていない重要な事項および「市場性のある一時所有の有価証券」について検討してみる。

①異常項目: わが国の資金収支表は異常項目について何も規定していない。したがって、わが国で改訂IAS7の規定を受入れることは容易である。改訂IAS7は、「異常項目」を営業活動、投資活動および財務活動の区分に、それぞれ独立した項目として、別個に表示するよう規定している(para.30)。

②直接法と間接法:CFOの表示のしかたに「直接法と間接法」とがある。資金収支表は直接法によっている。わが国以外で直接法だけを認めているのは、オーストラリアおよびニュージーランドである。両国の基準は、直接法だけを規定した主な理由として、直接法は、1) 損益計算書と貸借対照表から利用できない情報を提供する、また、2) CFOの総額を示すことをあげている。しかし、両国の基準は、この他に、利益の質について、利用者に重要な情報を提供するため、当期純利益との調整表を開示することを規定している。わが国でも、利益の質に関する情報は重要であるから、調整表に対する規定を設けるべきである。

③非現金収支: 現金収支を伴わない「非現金」投資活動および「非現金」財務活動は、財政状態の変動に関する情報として重要である。これらは、本文とは区別して財務諸表に対する注記で開示することが望ましい。

④市場性のある一時所有の有価証券: 「市場性のある一時所有の有価証券」に関する現金収支は現金同等物に関連して述べたように、現金収支計算書に第4の区分「流動資源の管理」を設けて示す。ここで、一時所有の有価証券の期首残高から期末残高を差引き、期中の増減額を計算して、低価法評価損や投資有価証券と一時所有の有価証券との振替えを調整して、正味の現金増減額を示す。

3. 現金収支計算書の提言

第2表の「現金収支計算書」は、第1表の資金収支表の資金から市場性のある一時所有の有価証券を除外して、上述のように項目の組替えを行った資金収支表である。本表の項目名および分類番号は「開示省令」によるもので、本表と資金収支表とを比較するために示した。

【参考文献】

- 鎌田信夫『資金会計の理論と制度の研究』白桃書房、平成7年。
- FASB, *SFAS95, "Statement of Cash Flows"*, November 1987.
- CICA, *Handbook, Revised Section 1540, "Statement Changes in Financial Position"*, 1985.
- CICA, *ED, "Cash Flow Statements"*, May 1996.
- ASB, *FRS1, "Cash Flow Statements"*, September 1991.
- ASB, *FRS1(revised 1996), "Cash Flow Statements"*, October 1996.
- AARF and AASB, *AAS28, "Statement of Cash Flows"*, December 1991.
- NZSA, *FRS10, "Statement of Cash Flows and Guidance Notes, FRS-10 & Guidance Notes"*, March 1992.
- SAICA, *AC118, "Cash Flow Information"*, July 1988.
- SAICA, *AC118(revised 1996), "Cash Flow Statements"*, May 1996.
- IASC, *IAS7(revised 1992), "Cash Flow Statements"*, December 1992.

第1表 資金収支表

I 事業活動に伴う収支		II 資金調達活動に伴う収支	
収 入		収 入	
1 営業収入	[A・1]	1 短期借入金(手形借入金を含む) [I・1]	
2 営業外収入		2 割引手形 [I・2]	
(1)受取利息、受取配当金等収入 [A・2・(1)]		3 長期借入金 [I・3]	
(2)その他 [A・2・(2)]		4 社債発行 [I・4]	
小計(A)		5 増資 [I・5]	
3 有形固定資産売却等収入		6 その他の収入 [I・6]	
(1)有形固定資産売却 [B・(1)]		収入合計(I)	
(2)投資有価証券売却 [B・(2)]		支 出	
(3)貸付金(短期を含む)回収 [B・(3)]		1 短期借入金返済 [J・1]	
(4)その他の収入 [B・(4)]		2 長期借入金返済(一年以内に 返済予定のものを含む) [J・2]	
小計(B)		3 社債償還 [J・3]	
収入合計(C=A+B)		4 その他の支出 [J・4]	
支 出		支出合計(J)	
1 営業支出		資金調達収支戻(K=I-J)	
(1)原材料又は商品仕入	[D・1・(1)]	III 当期総合資金収支戻(L=H+K)	
(2)人件費支払	[D・1・(2)]	IV 低価法適用に伴う評価損等調整額(M)	
(3)その他	[D・1・(3)]	V 期首資金残高(N)	
2 営業外支出		VI 期末資金残高(O=L-M+N)	
(1)支払利息・割引料等支出	[D・2・(1)]		
(2)その他	[D・2・(2)]		
小計(D)			
3 有形固定資産取得等支出			
(1)有形固定資産取得	[E・(1)]		
(2)投資有価証券取得	[E・(2)]		
(3)貸付金(短期を含む)	[E・(3)]		
(4)その他の支出	[E・(4)]		
小計(E)			
4 決算支出等			
(1)配当金	[F・(1)]		
(2)法人税等	[F・(2)]		
(3)その他	[F・(3)]		
小計(F)			
支出合計(G=D+E+F)			
事業収支戻(H=C-G)			

第2表 現金収支計算書

項目	分類番号	金額 (百万円)	
営業活動			
収入 営業収入	[A・1]	415,947	
受取利息、受取配当金等収入	[A・2・(1)]	4,061	
その他(営業外収入) ⁽¹⁾	[A・2・(2)]	5,350	425,358
支出 原材料又は商品仕入	[D・1・(1)]	255,018	
人件費支払	[D・1・(2)]	49,453	
その他(営業支出)	[D・1・(3)]	106,688	
支払利息・割引料等支出	[D・2・(1)]	15,384	
その他(営業外支出) ⁽¹⁾	[D・2・(2)]	5,941	
法人税等	[F・(2)]	3,630	
その他(決算支出等)	[F・(3)]	0	436,114
営業活動に伴う正味現金支出			△ 10,756
投資活動			
収入 有形固定資産売却	[B・(1)]	766	
投資有価証券売却	[B・(2)]	1,432	
貸付金(短期を含む)回収	[B・(3)]	579	
その他の収入	[B・(4)]	40,541	43,318
支出 有形固定資産取得	[E・(1)]	40,425	
投資有価証券取得	[E・(2)]	5,472	
貸付金(短期を含む)	[E・(3)]	427	
その他の支出	[E・(4)]	602	46,926
投資活動に伴う正味現金支出			△ 3,608
財務活動			
収入 短期借入金 ⁽²⁾ (手形借入金を含む)	[I・1]	136,555	
割引手形	[I・2]	0	
長期借入金	[I・3]	12,440	
社債発行	[I・4]	30,447	
増資	[I・5]	0	
その他の収入	[I・6]	0	179,442
支出 配当金	[F・(1)]	4,688	
短期借入金返済 ⁽²⁾	[J・1]	134,987	
長期借入金返済(一年以内に返済予定のものを含む)	[J・2]	14,026	
社債償還	[J・3]	24,286	
その他の支出	[J・4]	0	177,987
財務活動に伴う正味現金収入			1,455
流動資源の管理			
一時所有の有価証券の期首残高		52,019	
一時所有の有価証券の期末残高		73,450	△ 21,431
低価法適用に伴う評価損等調整額	(M)		4,306
一時所有の有価証券の売買等に伴う収支			△ 17,125
現金の正味減少額			△ 30,034
現金の期首残高			71,731
為替差損調整額			0
現金の期末残高			41,697

注 (1)「その他(営業外収入、営業外支出)」は、資金収支表との照合のため示してある。

(2)短期借入金および短期借入金返済には、コマーシャルペーパーが含まれている。

5. 企業結合会計基準の必要性

小澤 康人

はじめに

「企業会計原則」は、合併に関する会計規定を設けていない。従って、実務では、合併会計は商法と税法に深く関わりをもつて行われている。

商法では、合併によって取得または承継される資産または負債の引き継ぐべき価額について、具体的な規定は設けていない。純資産額が交付株式等の額より大きい場合には、その差額を全額、合併差益とすべしという現物出資説による規定を行っている(商法第288条の2第1項第5号)。また、現物出資説による処理から派生する配当可能利益の減少、契約により積み立てられた任意積立金の消滅等を防止するため、合併差益のうち、利益準備金・任意積立金・未処分利益等の留保利益額は合併差益としないこともできるという規定も行っている。ただし、この場合には利益準備金は必ず合併会社の利益準備金としなければならないことになっている(商法第288条の2第3項)。従って、利益準備金以外の留保利益をどのように引き継ぐかは企業の任意に任せられている。

法人税法では、資産の受入価額は、時価以下の評価額としている(施行令第32条第1項第3号)。このため法人税法は人格合一説に基づいているとの考え方もでてくるが、税法上の合併の本質観は商法上の議論を根拠としているので、経営者が経営戦略を盛り込んで処理した結果が、いずれかの本質観により近いものになっているに過ぎないと言えることができる。

経営者の経営戦略と法人税法とは密接な関係があるから、経営者は法人税法に従わなければならなくなる。その一つが課税の問題である。商法が合併差益を資本取引によって生じたものとみるのに対し、税法は合併差益のうち財産評価益については課税を行う。受入資産の減価償却や譲渡損益が受入価額をベースに行われることになるからである。とすれば、経営者は延納効果をねらって、なるべく簿価に近い価額、ひいては簿価そのままの価額で資産の引継を行おうとする。その動きに何ら規定を設けていないのが我が国の合併会計基準である。そこでこの小稿では、経営者が意図した経営戦略を実現するためにどのような会計処理を行ったかを、事例をもちいて検討し、我が国の合併会計基準のあり方を吟味することとする。

1. 住友銀行の合併

住友銀行(以下、住銀と略す)は、1986年10月1日に平和相互銀行(以下、平和相銀と略す)を救済合併した。平和相銀は最盛期には、相互銀行業界の6位の金融機関であったが、土地転がしや株式投資のために次々と関連企業をつくっては無担保で融資を繰り返すといった乱脈経営で、債務超過に陥っていた。このような債務超過の会社は、資本充実の原則から、合併することができないため(商法第172条)、平和相銀の資産の評価替えを行い、結果的に1,050億円の営業権を計上した。またこの合併によって住銀の資本は約7.95億円増加し、全額資本金に組み入れた。これは、現物出資説を根拠とした処理である。

営業権1,050億円は住銀にとってどの程度の負担であったのか。平和相銀の貸出債

権のうち要償却額が775億円、利息不計上の元本に対する調達コストを低めに5%と見積もった場合に受け取ることのできない利息額が154.9億円(3,097億円×0.05)となる。これに対し、平和相銀の有価証券の含み益を同行発表通り550億円とすると、住銀は差し引き379.9億円の負担を負うことになる。

合併後に元平和相銀の従業員が住銀の教育を受けて、住銀の従業員の70%の預金量を獲得できたとすると、135億円の利益をもたらすと見込まれる。上記の379.9億円を仮に5年間で償却するとすれば、各年度約76億円の償却負担となり、59億円の余剰が生じることになる。この59億円では、計上された営業権の年間償却額を賄うことはできない。

営業権は将来の超過収益力獲得の可能性を考慮して計上されるものであるから、平和相銀と合併したメリットを考慮して算定しなければならない。メリットの一つである首都圏にある103の駅前好立地店舗について地価調査を行ったところ、一店舗の平均評価額は約23億円となり、全体としては約2,370億円になる。とすれば、その他の要因(例えば、振込口座が多いこと、日銀からの貸出枠が増加すること、低コストのリテール部門がの増強されること等)を考慮すると、営業権の評価額は低すぎたということができる。

合併に当たり、被合併会社の資産の含み益をはじめその企業の超過収益力を考慮して営業権を計上することは、合併を経済行為としてみる限り当然のことといえる。しかし、この合併では、営業権1,050億円は適正な金額であるとはいはず、債務超過の状態を解消することが目的であったということができる(合併直前の資産総額一営業権を含む1,530,655百万円、負債総額1,529,860百万円)。

2. さくら銀行の合併

1989年8月29日に三井銀行と太陽神戸銀行(以下、太神と略す)の両行は合併を発表し、翌1990年4月1日に太陽神戸三井銀行として発足した。その2年後の1992年4月1日に、さくら銀行に商号を変更し今日に至っている。歴史のある両行の合併は、それぞれの長所・短所を補う相互補完型合併というべきもので、本格的な金融の自由化・国際化の時代に備えて経営体力を付けるとともに、資金面・店舗面におけるスケール・メリットをねらったものである。

さくら銀行は、合併に当たって、人格合一的な処理を行った。この結果、次のようなメリットを得た。

その一は、課税上の延納効果である。つまり、現物出資的な処理から発生する評価益が、人格合一的な処理によって発生せず、その評価益相当分について課税されなくなつたのである。

その二は、経営維持(資本維持)の重視がはかられたことである。合併によって資産は簿価のままで引き継がれたのであるから、含み益は社外流出せず、確実に資本の確保ができたからである。

しかしながら、人格合一説による会計処理を通して、さくら銀行は利益操作を行う可能性があったのであろうか。これを太神の土地付き店舗についてシミュレーションしてみる。

さくら銀行が太神から受け継いだ不動産額は簿価では1,700億円、これを時価評価すると2,708.8億円となる。したがって、約1,000億円の含み益があることになる。も

し、さくら銀行が株価のつり上げをねらって、この含み益をはじめ合併にともなうシナジー効果による収益力の上昇を意図的に証券市場に流すことができたと考えられる。ただ、バブルが弾けた結果、人格合一的な処理が銀行自体を助けることになった。

3. ソニー株式会社の合併

1989年10月29日にソニー株式会社(以下、ソニーと略す)は、その子会社であるソニーUSAを通して、コロンビアピクチャーズエンターテイメンチング(以下、コロンビアと略す)株式の97%の買収を完了した。買収という手段をとつたのは、アメリカで地道に作り上げたブランドイメージを壊したくなかったためであるといわれている。

この買収によってソニーはどのような効果を得たのであろうか。そこで買収前後のソニーの貸借対照表を比較してみると、買収後は負債が著しく増加している。しかしキャッシュフロー表から、1989年度の買収費用と引継負債の合計が負債増加額と一致したことから、営業活動には問題がないといえる。借入金の増加は投資活動が、また負債増加は借入金と買収にともなう引継負債が原因であると判断した。

1989年度決算時の収益率を比較するため、各年度の期首に買収が行われたと仮定した非監査の想定連結情報を使用する。映画部門の売上はソニーが当初示した予想を下回るだけではなく、2年目の想定売上高2,560億円は1年目の2,760億円(合併後の決算までの4ヶ月分92億円を3倍した金額)よりも下がっている。しかし、ソニーの1株あたりの純利益は141.6円から267.6円と2倍近くなっている。このことから、コロンビア自体の成績が思わしくなくてもM&Aの効果は十分にあったと考えられる。ソニーが業績の思わしくないコロンビアを保有し続けているのは、その事業の潜在的な収益を見込んでのことである。

この買収はパーチェス法で処理されており、営業権が計上されている。SEC基準では営業権は最大40年で均等償却することを求めており、ソニーは40年で償却をしている。1989年度のソニーの連結純利益は1,028億円であるが、我が国商法に従い5年償却をすると、計上された5,193億円にもとづく償却額は約1,300億円になるので、連結利益は殆どゼロに近くなってしまうからである。

買収した映画部門の事業成果はソニーの期待を下回っており、1995年3月期に映画部門の営業権2,650億円を一時償却するとともに、同部門の不良事業の整理にともなう損失500億円を計上した。この結果、同期は当期純損失2,934億円になった。しかし、3,150億円という負担がなければ、216億円の当期純利益を計上することが可能であり、それは前年度の純利益153億円を上回る水準であった。このことは、半導体部門をはじめその他の営業部門の業績が回復基調にのり、約34億円の営業権償却額を負担できるようになったことを意味している。しかしながら、この約34億円の償却額は我が国の基準と異なり、SEC基準の40年を基準としていることに注意しなければならない。

4. 企業結合会計基準の必要性—結びに代えて—

わが国の合併会計は、事実上、法人税法によって行われている。しかしながら、その前提となる商法は合併会計に関する会計処理を具体的に規定せず、この点を「公正な会

「計慣行」に委ね、ただ合併差益の取扱を法的に適合するように定めているに過ぎない。買収会計については、なんら言及していない。このために、既にでみたような政策的な考慮が介入する余地が十分に存することになる。企業会計上の基準の必要性がここにある。この基準は、合併・営業譲受のみでなく、法人格が合一しない子会社等の取得をも包含すべきである。既にいわれているように「ボーダーレス化」が進み、それぞれのM&Aのケースにおける会計処理も厳密に区分されて使われなくなりつつあるからである。このような流れの中で、商法や税法にとらわれないで、独立した会計の見地から企業行動の実体を誠実に財務諸表に写像し、これを会計情報として提供することが必要である。

こうした意味において、APBO第16号「企業結合」および国際会計基準第22号「企業結合の会計処理」は、有用な示唆を与えるものと考えられる。

参考文献

「有価証券報告書」住友銀行 昭和61年3月、昭和61年9月、昭和62年3月、昭和62年9月、昭和63年3月

「有価証券報告書」三井銀行 昭和62年3月、昭和63年3月、平成元年3月、平成2年3月

「有価証券報告書」太陽神戸銀行 昭和63年3月、平成元年3月、平成2年3月

「有価証券報告書」ソニー株式会社 昭和63年3月、平成元年3月、平成7年3月

III. 原価計算基準の再検討

1. 「原価計算基準」の再検討

岡本 清

1. はじめに

日本学術会議第3部における会計学研究連絡委員会では、「日本の企業会計制度の検討」という課題に取り組み、その中で桜井委員と私は、「『原価計算基準』の再検討」を研究することになった。周知のように現行「原価計算基準」は、大蔵省企業会計審議会の第4部会(主査中西寅雄教授)が、1950年11月16日に審議を開始し、約12年の歳月をかけ、1962年11月8日付けで「中間報告」として公表したものであって、制定以来、一度も改訂されていない。したがって現行「基準」は、時代の変化とともに陳腐化してしまった側面があることは否定できない。

それにもかかわらず大学で原価計算を講義する場合、あるいは企業で新入社員に原価計算を教育する場合に、現行「基準」に言及せざるをえない。したがって初めて原価計算を学ぶ者にとっては、「基準」はいぜんとしてかなりの影響力をもち、他方、教える側にとっては、時代遅れとなった「基準」の取り扱いに戸惑いをもつのが現状である。そこでわれわれとしては、現行「基準」を正しく評価し、今後「基準」をどのように取り扱うべきか、改訂するにすればどのような問題点があるのかを検討しておく必要があると思う。

2. 現行「原価計算基準」の生成経緯とその果たしてきた役割

わが国における原価計算は主として財務会計目的の原価計算であったし、あるいはまた戦時下における軍需品の調達価格または統制価格の決定目的の原価計算として発展してきた。したがって原価計算基準といえば、国家からその実施を強制された原価計算基準であった(注1)。

ところが第二次大戦後、わが国の経済復興のために、企業経営の合理化、生産性向上が不可欠となり、企業が自動的に行う、経営管理に役立つ原価計算がきわめて重要となつた。そこで財務会計目的と管理会計目的とを調整し、共に役立つような制度としての基準が要望された。現行「基準」は、こうした経済的、社会的要請から生まれたわけである。その結果、企業が原価計算システムを設計したり、改善しようとするときは、必ず「基準」を参照した。また大企業でさえも、実際原価計算制度しか採用していない場合は、「基準」を参考し、「基準」にあるような標準原価計算を導入した事例が多く見られた。したがって「基準」が戦後の日本の経済社会の中で果たしてきた啓蒙的役割は、きわめて高く評価される。

3. 現行「原価計算基準」の特徴と構成

現行「基準」の最大の特徴は、特殊原価調査を除外し、原価計算制度としての基準を制定した点にある。つまり原価計算は複式簿記との結合関係で、複式簿記とは切り離し、臨

時に必要に応じて行う特殊原価調査と、複式簿記と結合させ、當時継続的に行う原価計算制度とからなるが、「基準」は後者のみを取りあげて規定したのである。「基準」の前がきにあるように、今日、原価計算に対して与えられる目的は单一でないとし、企業にとって重点の相違はあるが、いずれの計算目的にも役立つような制度としての原価計算が必要であり、原価計算を制度化するための実践規範としての原価計算基準が必要であるとした。

ここでわれわれは、2つの点に注意すべきである。その1は、「基準」が諸目的を調整した制度としての基準を想定したのは、当時はコンピュータによるデータ処理が普及しておらず、もっぱら手計算を前提とした原価計算を考えていたことである。今日のようにコンピュータによるデータ処理が普及しているならば、計算目的ごとに、別個の計算を行うことが技術的にも経済的にも可能となるわけであるが、当時はそれは考えも及ばなかったのである。第2は、手計算を前提とする場合、企業にとっては、商法や税法によって強制される原価計算はこれを実施せざるをえないが、そのために、経営管理用の、自主的に行う原価計算はともすれば計算事務能力の制約のため、なおざりにせざるをえなかつたことである。そこで敗戦後の日本経済を廃墟の中から復興させるために、企業経営を合理化し、生産性、収益性などを向上させるために役立つ内部管理用の原価計算を、簡便な調整計算によって商法や税法の要求する外部報告用の原価計算に替えることを商法や税法に認めさせる必要があった。当時の税法は、原価管理用の標準原価計算をまったく認めず、実際原価計算しか認めていなかつたことを考えれば、この間の事情を理解できよう。こうした事情から、「基準」は内部管理目的と外部報告目的とを調整した制度としての原価計算基準を制定したのである。

「基準」の構成は、第1章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準、第2章 実際原価の計算、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5章 原価差異の会計処理 となっている。

4. 現行「原価計算基準」の内在的問題点

現行「基準」を批判的に評価する場合、「基準」の立場に立ち、「基準」の意図にそってその目的が果たして実現されたかどうかを検討する内在的批判と、「基準」の意図とは関係なく、「基準」が考えもしなかつた問題、あるいは「基準」が制定された環境が変化してしまったために生じた問題を検討する、いわば外在的批判とに分けて検討することとし、まず前者の観点から考察してみよう。

(1) 原価計算の目的における分類基準の混乱

「基準」は、その第1章1 原価計算の目的で、①財務諸表作成目的、②価格計算目的、③原価管理目的、④予算編成・統制目的、⑤基本計画設定目的をあげている。しかし同じ財務諸表作成目的にしても、内部報告目的の財務諸表と外部報告目的の財務諸表とでは大差がある。「基準」はこの点を無視して、「企業の出資者、債権者、経営者等のために…」として、内部報告目的と外部報告目的とを一緒にしてしまっている。原価計算の目的は、まず管理会計目的と財務会計目的とに分類すべきである。次に価格計算目的は次項で述べることとし、③と④をとりあげる。③は管理する内容から原価管理としているのに対

し、④は管理する手法ないし手続から予算編成・統制としている。③を原価管理目的とするなら、④は利益管理目的とすべきである。最後に、⑤の基本計画設定目的であるが、これは長期の構造的意思決定目的にはかならない。これに対立する短期の業務的意思決定目的は、「基準」では経営過程を重視して④に含めて説明している。しかし予算編成・統制に適切な原価概念と、意思決定に適切な原価概念とはまったく異なるのであるから、業務的意思決定目的と構造的意思決定目的とを経営意思決定目的として独立させるべきである。

(2) 価格計算目的の内容

「基準」に内在する最大の欠陥は、前述した②の価格計算目的にある。「基準」では、わずかに「価格計算に必要な原価資料を提供すること。」とあるのみで、その後では、本文全体にわたってこの目的について何もふれていない。「基準」を制定した企業会計審議会第4部会の委員であった黒沢清教授の解説をみると、企業の製品価格決定は利益計画の一部であって、「ここに言う価格計算目的とは、政府の調達物資の価格形成、公定価格または統制価格の決定等のための機能に限定される」という解説をしておられるが、これは、「基準」の本文だけを読んだのでは到底理解できない。

(3) 「実際原価の計算」と「標準原価の計算」

「基準」では、原価計算制度をとりあげながらも、実際原価計算制度と標準原価計算制度とせずに、「第2章 実際原価の計算」、「第3章 標準原価の計算」とした。これは、標準原価計算を規定するさいに、実際原価の集計手続を重複して規定するのを避けるためであったと理解できる。しかしながらそのために標準原価計算制度におけるパーシャル・プラン、修正パーシャル・プラン、シングル・プランの方法について、まったくふれずになります結果となった。

(4) 等級別総合原価計算の位置づけと規定の内容

「基準」では、製品別計算の形態として、等級別総合原価計算を単純総合原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算と並ぶ独立の計算形態として位置づけている。しかし等級別総合原価計算は本質的には簡便法であり、また個別原価計算においても完成品原価を計算し、それをウェイトを加味した等価係数で各製品に按分する class cost system も存在することを考慮すると、この計算の位置づけには疑問がある。次にこの計算の規定が不明確である。「基準」第2章第4節22等級別総合原価計算において、次のいずれかによるとし、(1)と(2)の方法をあげている。(1)の方法は、重量、長さ、面積、純分度など、アウトプットのもつ性質により等価係数を算定し、これに各等級製品の生産量をかけた積数の比で、一期間の完成品の総合原価を一括的に各等級製品に按分する方法であるが、この方法の規定の立案者によれば、仕掛品原価は等級製品別に計算しないことを前提としている(注2)。しかし(1)の方法でも、連產品ではないのであるから、仕掛け品原価を等級別に計算することは可能である。この規定は、そうした不明瞭な規定であるといわざるえない。

(5) その他

上記のほか、工程別総合原価計算において非累加法にふれていない点や原価報告の規定を欠く点などがあるが、省略する。

5. 現行「原価計算基準」の外在的問題点

(1) 商法、税法、企業会計原則の改訂に伴う修正

現行「基準」がまったく未改訂のまま今日にいたっているので、関係法令などが改訂されたために、不適当となった部分があり、これらは改訂されねばならない。例えば「基準」第1章5の非原価項目のなかで、「(4)その他の利益剰余金に課する項目、たとえば1法人税、所得税、都道府県民税、市町村民税」とある。しかしこれらは、損益計算書の税引前当期(純)利益から、法人税等として控除されるのであって、利益剰余金に課せられるわけではないし、また法人税費用説も存在する。さらに同じ個所の5で、建設利息償却があげられているが、建設利息については説が分かれ、利益配当の前払い分、繰延資産、設備資産の構成要素とする種々の考え方があり、そのうちの利益配当の前払い分と考えれば建設利息は利益処分の1項目となるが、繰延資産または設備資産の構成要素と考えると、建設利息償却は費用となる。したがって例示する項目としては不適当であるから除外すべきである。以上述べたことはたんなる例示であって、税法その他の改訂を踏まえ、「基準」を見直してみなければならない。

(2) 情報処理技術の発展と原価要素の分類

「基準」では、手計算によるデータ処理を前提としていたので、製造原価要素や販売費および一般管理費要素の費目別分類は、そのままではコンピュータにかけられるような分類となっていない。また重点は製造原価要素の方に置かれ、販売費および一般管理費の分類は不充分なものにとどまっている。今日におけるEDP会計の発展を考え、他方「基準」が財務会計目的と管理会計目的との統合を目指す以上、数字コーディング・システムによる多元的分類を構築し、利用目的が異なるごとに、異なる会計情報が入手できるよう工夫すべきである。

(3) 原価計算制度の基本的枠組みの再検討

「基準」では、原価計算制度の基本的枠組みを実際原価計算制度と標準原価計算制度としている。しかしながら標準原価計算制度が原価管理にもっとも効果的な原価計算制度であるためには、①製造技術が安定しており、②生産の主たる担い手が熟練工であって、③原価管理を支える自然科学的手法が、熟練工の動作研究や時間研究といった生産工学であり、④量産する製品の品種が少なく、長期にわたって量産するため、製品の原価標準を設定し、原価標準によって原価を管理できるという企業環境が前提とされていた。ところが今日では、企業をめぐる内外の環境が激変し、①たえず技術革新が進行し、②生産の担い手が熟練工から機械・設備へ移り、③設備管理工学、プロセス工学などが出現し、④消費者の価値観が多様化し、嗜好も多様化したために商品のライフサイクルが短縮化し、少品種多量生産から多品種少量生産へと移行したために、伝統的な標準原価計算が適用される前提条件が、かなり崩れ去ってしまった。したがって原価計算制度の基本的枠組みを実際原価計算制度と標準原価計算制度とするのは、時代遅れの感がある。

(4) 直接原価計算の位置づけの問題

「基準」では、第2章第4節30で、「総合原価計算における直接原価計算」として直接原価計算を扱っているのみである。このような規定では、個別原価計算では直接原価計算を採用できないかのような誤解を与える。現在、直接原価計算は実務上もかなり普及してい

る。したがって原価計算制度の基本的枠組みは、実際原価計算制度と標準原価計算制度に分類するよりも、製品原価概念について長期平均思考をとる全部原価計算制度と、短期限界思考をとる直接原価計算制度に分類し、その中を実際原価計算制度、見積原価計算制度、標準原価計算制度に細分するほうが適切であろう。その場合、外部報告の関係で直接原価計算の利益を全部原価計算の利益に修正するため、直接原価計算における固定費調整の方法についての規定が必要となることは言うまでもない。

(5) 管理会計的性格の強化

現行「基準」は、その前文において「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った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。」として、管理会計的側面の重要性を意識し、そのために管理会計的原価計算と財務会計的原価計算を統合した原価計算制度の原価計算基準設定を目論んでいた。しかしながら結果的には、きわめて製品別計算にウェイトのかかった基準となっており、その意味で財務会計的色彩の濃い原価計算基準であり、「企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関する規定したもの」という側面が強く出されている。ここで改めて強調するまでもなく、原価計算は本質的には経営管理用具である。したがって「基準」の管理会計的性格をさらに強化する必要がある。そのためには原価責任センター、利益責任センター、投資責任センターといった責任センター別計算にウェイトをかけた規定に変えるべきであろう。

(6) ソフト・ウェアの原価計算とその管理

「基準」設定以来、コンピュータ技術の発展は飛躍的である。「基準」では、原価計算単位として財貨または用役を考えていたが、コンピュータのソフト・ウェアをも想定していたわけではない。しかし技術革新によってコンピュータのハード部分の原価は大幅に削減される一方、コンピュータを動かすソフトの開発費が巨額に発生し、しかもIBMが両者を分離して販売するようになったため、ソフト・ウェアの原価計算がにわかに脚光を浴びて登場してきた。そこで問題は、「基準」の中にソフト・ウェアの原価計算と管理をどのようにして取り入れるべきかである。ソフト・ウェアの開発費の計算と通常の工業製品の原価計算とを比較した場合、非常に異なるのは、ソフトの場合、原価要素の中で労務費の占める割合が多く、材料費はほとんど発生しないという点もあるが、プログラム開発のスキルに個人差が著しく、多くの時間をかけたプログラムの価値が必ずしも大ではないという点であろう。のために原価標準の設定が困難であるといわれる。他方、受注によるソフト開発については、受注以後のシステム調査・分析、基本設計、詳細設計、コーディング、テストといった工程について、部門別個別原価計算を適用することが可能である。開発工程の早い段階で、プログラムの欠陥を発見すればするほど、損失が防げる点も、通常の工業製品の仕損の場合と同様である。さらに最近では、ソフトの開発に、以前に開発したソフトをあたかも完成部品と同様に、新しく開発するソフトに組み込むことによって、大幅に開発費を削減できることが知られるようになり、開発段階で原価企画の適用が注目されている。

(7) 戦略的原価計算の取り扱い

「基準」を改訂するすれば、最大の問題は、最近の30年間における企業環境の激変に対処するために、続々と登場してきた原価企画(target costing)、活動基準原価計算

(activity-based costing; ABC)、活動基準管理(activity-based management; ABM)、品質原価計算(quality costing)、ライフサイクル・コスティング(life-cycle costing; LC)などの戦略的原価計算を、「基準」の中にどのように取り入れるべきか、という問題である。この問題は重要なので、項を改めて論ずることにする。

6. 現行「原価計算基準」の将来

それでは現行「原価計算基準」を、将来どのように扱うべきか。これには種々の選択肢があり、その各々について問題点を検討しよう。

- (1) 前述したように現行「原価計算基準」には、内在的および外在的問題点があることを踏まえて、①将来これを改訂するという方向と②改訂しないという方向が考えられる。改定する場合は、企業会計審議会に働きかけて、改訂を求める事になるが、改訂しない場合は、現行「原価計算基準」を歴史的存在として、そのまま残すということになる。後者の考え方も有力のように思われる。というのは、ここまで未改訂のままでいたのであるから、そのまま残すことも意義があると考えられるからである。しかしその場合には、現行「基準」に代わる原価計算基準の新たな設定が必要となろう。
- (2) 上記の後者の考え方と関連して、誰が原価計算基準を設定すべきかが問題となる。企業会計審議会以外では、経団連、各種業界の団体、産業経理協会、企業経営協会なども候補となろうが、やはり日本原価計算研究学会を挙げるのが順当であろう。
- (3) 「基準」を改訂する場合も、新たに設定する場合も、原価計算基準の基本的性格を確定する必要がある。その基本的性格を、管理会計基準とすべきか、あるいは財務会計基準とすべきか、さらには現行「基準」の基本的性格を継承した両者の調整基準とすべきか。また基本的性格と関連して、啓蒙的性格の基準とすべきか否かが問題となるが、この点は基準の設定主体が、個別企業の経理担当部門や業界団体ではなく、例えば日本原価計算研究学会であれば、啓蒙的性格の基準にせざるを得ないであろう。
- (4) 次に現行「基準」が原価計算制度の基準に限定し、特殊原価調査を除外した点を継承するか否かが、「基準」を改訂する場合も、新たに設定する場合も、避けて通れない最大の問題点の一つである。すでに述べたように、「基準」が原価計算制度に限定した理由は、現在ではほとんど解消してしまった。コンピュータ技術の発展によって、異なる目的別の計算を経済的に実施できるようになったし、管理会計の立場を税務会計上の計算に認めさせ、簡単な調整計算によって処理することができるようになった。したがって原価計算制度の基準として設定することの意義を再検討すべきである。
- (5) 現在、原価計算はパラダイムの転換期を迎えつつあり、原価計算目的の重点が戦略策定目的へと変りつつある。したがって戦略的原価計算を基準の中に盛り込まなければ、改訂するにせよ、新設するにせよ意味がないが、しかしながら戦略的原価計算の手法そのものは、まだ流動的である。例えば活動基準原価計算であるが、この計算手法はビジネス・プロセスをサブ・プロセス、さらに活動へと分析し、原価を活動に集め、活動から原価計算単位へ割り当てる計算である。従来の企業組織は、生産者の立場から職能別、

部門別組織を探っていたが、活動基準原価計算は、顧客の立場を重視し、仕事の流れを追って企業組織を見るプロセス・ビューを採用している。したがって基本思考が異なるので、現行「基準」の規定を単に拡張解釈するだけでは、「基準」の中に活動基準原価計算を取り入れることは不可能であると思う。他方、活動基準原価計算では活動をかなり細分化して活動原価を把握しないと、リエンジニアリングや継続的原価改善に役立つ情報は得られない点を考慮すると、この計算は特殊原価調査に属すると考えられるが、実務では原価計算制度として採用している企業もあると聞く。さらに活動基準原価計算は、全部原価計算や直接原価計算とどのような関係にあるのか。これらの点を解明しないと、「基準」の中に活動基準原価計算を取り入れることができない。

(6) 紙幅に余裕がないので、その他検討すべき問題を列挙すると、①ライフサイクル・コストингとの関係で、企業外部で発生する社会的ないし環境コストの問題、②外部報告との関係でセグメント別損益計算との関連問題、③ダンピングや移転価格との関連での国際会計基準との調整の問題などがある。

7. 結 び

以上、現行「原価計算基準」の問題点を検討し、改訂するにせよ、新設するにせよ考慮すべき諸問題を明らかにした。私見によれば、現在、原価計算の発展はきわめて流動的であるので、現行「原価計算基準」に直接手をつけるよりも、将来の「基準」の改定または新設に備えて、これらの問題点について原価計算専門家の間で合意を形成しておくことこそ重要であると考える。

付記 この小論の執筆にさいしては、去る平成8年9月に大阪府立大学において日本原価計算研究学会と会計学研究連絡委員会との共催で行われたパネルディスカッションにより、種々の有益な示唆を頂いた。ここに付記して御礼を申し上げる。

注 1. わが国における最初の原価計算基準は、産業合理化運動の一環として昭和12年に商工省財務管理委員会が制定した「製造原価計算準則」であったが、日中戦争が激化し、この準則を基礎として下記のような軍需品調達価格決定の基礎となる原価計算基準が制定された。

「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」昭和14年

「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」昭和15年

「製造工業原価計算要綱」企画院財務諸表準則統一協議会、原価計算規則別冊、昭和17年

これらは、敗戦とともに消滅したが、戦後の経済混乱期に公定価格による物価統制を行うために、総理府令第14号「製造工業原価計算要綱」、「鉱業原価計算要綱」が制定された。

注2. 拙著『原価計算』国元書房、五訂版 平成6年 375頁(注52)参照。

2. 「原価計算基準」の再検討－問題提起とその検討－

櫻井 通晴

はじめに

平成8年9月27日に、大阪府立大学において開催された日本原価計算研究学会において、「原価計算基準」の改訂に関連して、日本原価計算研究学会と日本学術会議会計学研究連絡委員会とのパネル・ディスカッションが行われた。パネル・ディスカッションでは、神戸大学の小林哲夫教授の司会の下、東京国際大学の岡本清教授による基調講演に相当する問題提起に続いて、日本火薬株式会社の中村輝夫、大阪府立大学の岡野浩、専修大学の櫻井通晴(筆者)、名城大学の斎藤隆夫による報告なし問題提起がなされた。さらに、5人の報告内容に対して、パネル・ディスカッションの参加者からの質問が提起され、また種々の提案がなされた。

筆者は、日本学術会議会計学研究連絡委員会を代表して、報告者の一人として参加した。岡本教授の報告内容は別稿で教授ご自身からの原稿が作成されているので、本稿では筆者の報告を含めて、4名の報告内容とそのディスカッションの内容、および参加者からの諸提案を要約して述べようと思う。

1. 実態と価値が一対一の関係になる「原価計算基準」を－中村報告の要旨－

「原価計算基準」が制定された時代は情報技術の発達が未熟で、まだソロバンが一般に用いられていた。そのため、原価計算にはいろいろな目的があるにしても、実際問題として財務会計主体の計算に焦点をおかざるをえなかつた。そのような制約のなかで「原価計算基準」が制定された。

現在では、情報技術の発達によって、前提そのものが大幅に異なってきた。そのため、生産現場の管理それ自体が高度に発達した情報技術を利用して管理されるようになった。その点からすれば、高度に発達した情報技術を前提にして「原価計算基準」が見直されるべきであると考える。

その際、原価計算の機能として重要なことは、第1に、実体と価値を一対一で対応させることである。たとえば、原材料、労働を経営実態に合わせて的確に価値情報を転換することが大切である。ところが、現行の「原価計算基準」では必ずしもこれがうまく作用していない。原価計算期間は一ヶ月であるが、経営は刻々動いているのであるから、それに合わせて期間が設ける必要がある。また、総合原価計算と個別原価計算の区別も、刻々と動いている時間をとらえる限り、不要となる。たとえば、総合原価計算における仕掛品評価も、刻々と動く時間のなかで原価が計算される限り、必要なくなる。実態と価値が対応するようになれば、原価管理も万人が納得するものとなる。ただし、どの程度まで実態と価値を合致させるべきかは、情報技術の発展の程度を見極めなければならない。

第2に、実態と価値の一致を、ある考え方や目的を達成する仕組みによって積み上げていく必要がある。その目的が、採算計算や製品別計算である。ところで、製品別計算といつても、それは生産品だけではなくサービスやソフトもあるし、公益企業の生産する製品も含まれる。製品別原価計算をやるときに、企業が勝手にバラバラな計算をしていたのでは効率性の比較もできないから、社会的なルールを決めておいて、それに向かって原価を記録していくこと

が肝要である。その意味でも、「原価計算基準」が必要になる。

最近、企業には、環境管理や公害防除に原価資料がディスクローズされるようになった。こういった社会的なニーズを公正にディスクローズするためにも、「原価計算基準」が必要である。

2. 財務会計基準か管理会計基準かー岡野教授の報告要旨ー

未公表の「原価計算基準」の「仮案」では、管理会計にかなり重点がおかれていた。しかし、「原価計算基準」が公表されてみると、財務諸表作成目的中心になっていたという話を聞く。つまり、最終段階では、法的基準としての「原価計算基準」が勝ったといえる。

「原価計算基準」の改訂にあたっては、この点に関して再検討する必要がある。すなわち、法的基準を制定するか、それとも実践規範として制定するかがまず問題になる。また、大蔵省の企業会計審議会といった公的な機関が制定すべきかそれともIMAのような私的な機関が制定すべきかが問題になる。

このように問題は多いが、自分としては、「原価計算基準」では、true cost(唯一の真実の原価)を追求すべきだと考えている。とはいって、原価企画を「原価計算基準」にどう含めるかに関連して、実態管理に即した原価の定義づけも必要になってくる。これら多様なニーズに応えうる原価計算の基準も作成する必要がある。

以上、報告者は、企業会計審議会を中心とした「原価計算基準」は今後も必要であると思う。同時に、民間主導型の原価計算基準を日本原価計算研究学会とか日本公認会計士協会で作成すべく、その間で議論をすすめるべきだと考える。

3. 制度上の3つの問題点ー櫻井報告の要旨ー

大蔵省が「原価計算基準」を改訂しようとするためには、経営管理の問題ではなく、財務会計上の問題点を指摘しなければならない。そこで、制度上の問題に限定して、「原価計算基準」をめぐる3つの問題点を指摘したい。

第1は、製造間接費とABCである。中村報告で指摘されたように、原価計算では実態を価値と結びつける努力がなされなければならない。ABCによれば、操業度だけでなく活動によって原価が跡づけられるようになるから、実態と価値が一体化される。その結果、合理的な原価が算定される。ところが、現行の「原価計算基準」によれば、配賦基準として操業度しか認められていないこと、および間接費の配賦に3段階配賦を前提にしていることから、ABCを制度として実施することには、公認会計士は躊躇せざるをえない。つまり、企業が合理的な計算を行うことを「原価計算基準」が阻害している。そこに大きな問題がでてきた。

第2に、ソフトウェア原価計算である。現在、多くの情報産業に属する企業は現行の「原価計算基準」に基づいて原価を計算し、有価証券報告書で外部に公表している。ところで、「原価計算基準」が制定されたころはコンピュータなど全く想定されていなかった。ましてやソフトウェアなどもなかった。そのため、①給付にソフトウェアが考えられてされていなかった。②労務費の意味もまた内容も異なっている。③部門も、ソフトウェアでは製造業とは全く異なるのであるが、それが配慮されていない。つまり、「原価計算基準」が実態とあまりにも離れすぎてしまったということである。

第3に、複数の原価計算制度の必要性について述べる必要がある。すべての計算が手作業に近い形で行われていた「原価計算基準」が制定された頃を考えれば、单一の制度を作つて複数の原価計算目的に役立てるといったことはやむをえなかつたと思われる。しかし、現在では、クライアント／サーバ・システムの発展によって複数の原価計算制度を持つことができるようになった。それゆえ、单一の原価計算制度を想定している現行の「原価計算基準」は実態にそぐわなくなってきたといえる。

以上、「原価計算基準」は健全な原価計算制度を構築する足かせになつてきたことを3つの点から例証した。今後、「原価計算基準」は以上の点を考えて改訂を急ぐ必要がある。

4. 制度基準の制定を望む－斎藤報告の要旨－

「原価計算基準」の検討を始めるにあたり、仮案では価格計算目的と経営管理目的が2つあって、財務会計目的は表面にはでてこなかつた。それが昭和37年の「原価計算基準」では財務諸表作成の目的が表面に現れた。過去を振り返ると、そんなことが思い出される。本日の議論と関連して、「原価計算基準」の役割と今後のあり方について述べたい。

第1に、「原価計算基準」の貢献について、報告者はこれまで大きな役割を果たしてきたと考えている。とりわけ、実際原価計算と標準原価計算を意識して制定された「原価計算基準」の果たした役割は大であったと思われる。

第2に、改訂の方向については、第4回の原価計算研究学会(神戸大学)での報告と基本的に異なるところはない。報告者の立場は、原価計算と財務会計は根本的に違うということである。現行の「原価計算基準」の目的は、原価計算制度に絞って、財務諸表作成の目的を重視している。そのため、「原価計算基準」を無理に財務諸表作成目的に合わせざるをえなかつた。これは制度にするには仕方がなかつたにしても、財務会計と原価計算は分類の基準すら違うのであるから、機会があれば、この点を改訂する必要があると思う。

以上からすれば、報告者の考えは制度会計と管理目的の原価計算は別個であるという二元論である。別に「原価計算基準」を独立させて、「企業会計原則」の一般原則と同様の基準を制定したらよいと思われる。それとは別に、原価計算の目的は多様であるから、それぞれ異なった基準を作成すればよい。つまり、複数の原価計算制度をもつてるようにすればよい。

最後に、「原価計算基準」の性格について、それは個人の意見とは異なるから、制度としての基準を作らなければならないと報告者は考える。制度と制度外の原価計算は区別すべきだとするのが、報告者の基本的な見解である。

5. ディスカッション

岡本清教授による問題提起に続いて、4名の報告者から「原価計算基準」への意見が提起された。4者に共通する認識は、「原価計算基準」は変えなければならないということである。

問題は、管理的なニーズに根ざした原価計算を、制度的な「原価計算基準」にいかに取り込むかである。その際、いくつかの問題提起がなされてきた。それらを以下で議論の順序に従つて考察したいと思う。

1. ABCと「原価計算基準」の改訂

問題の提起の1つは、ABCを実施しようとすると、「原価計算基準」に抵触するかである。

司会の小林哲夫教授はABCが「原価計算基準」に抵触するとは考えない。これについて、櫻井の見解が問われた。

櫻井の見解は、ABCを導入しようとする企業からの苦情相談に根ざしている。解釈の仕方によってはたしかにABCは「原価計算基準」に抵触しないと解しうるかもしれない。しかし、実際にABCを導入しようとする企業が困っているのが問題である。以上が、櫻井の回答であった。

制度会計と制度外の原価計算基準を別々にもつべきであるとする見解が多い中で、制度会計の中にどの程度管理会計目的を導入すべきかについて、岡本教授の見解を、司会者から問われた。

岡本教授の見解は、以下のとおりである。現行の「原価計算基準」の最大の問題点は、制度計算にある。その制度計算に限った理由は2つある。第1は、制度の中に管理会計的なものを押し進めていって、そこで調整するということである。標準原価計算制度にその典型を見ることができる。第2は、1つの原価計算制度で多目的に役立つとされた。しかし、コンピュータの発達でその前提が破れたわけで、この2つの前提を考える必要はなくなった。

いま1つの問題は、ABCである。ABCも伝統的な原価計算も似ているところはあるが、「原価計算基準」とABCは基本的に異なる。前者はどちらかというと生産者志向で、部門別組織をとっている。一方、ABCは顧客志向で、プロセス志向をとっている。それゆえ、部門とプロセスとは、「原価計算基準」を変えない限りABCは入らないと思われる。これが岡本教授の見解であった。

2. 原価計算の一般原則の作成

財務会計と原価計算の両者にまたがる一般原則を作成すべきだとする斎藤教授の見解について、司会者から報告者の意図を問われた。それに対する斎藤教授の回答は以下のとおりである。

これは、あくまでも原価計算の独立性を主張する見解の一環である。原価計算は財務会計の下に、もしくは一部に含まれる部分はあるが、原価計算全体としてはこれは別個のものであると思う。損益計算や期間損益計算をする財務会計とは別個のものである。これらを含めた原価計算原則をもってよいのではないかということである。

3. 「原価計算基準」上の原価と経営管理目的の原価の調整

現行の「原価計算基準」では、財務会計、管理会計の目的、その他の諸目的を調整して原価計算制度を制度化するということが前書きで書かれている。調整が必要とあれば、どのように調整すべきか。2人の意見を聞きたい。まず、岡野教授から。

ABCも原価企画も、真実の原価の方向性よりも、管理活動にとって意義があるか否かが重要である。つまり、原価の発生ではなく、決定のプロセスが重要である。であるから、原価の発生ではなく、決定を決めるとはなかなか難しいのではないかと思われる。その意味から、調整といつても難しいのではないか。これが、岡野教授の見解である。

司会者の小林教授によれば、問題は2つあるという。「原価計算基準」という枠組みの中で諸目的の調整をすることと、複数の原価計算制度を制定して、財務会計目的のためにはどうするといったふうに活用する方法である。それらをふまえて、実務の視点からの意見として、中村氏の意見を問われた。

中村氏によれば、既に述べたとおり、「原価計算基準」のおかげで標準原価計算を実施した。原価差額では、税務との関係があるためいろいろと検討してきたが、現在では日本化粧ではなんとか制度化できた。最近では、税法が変わって、相当ラフな形であっても認められるようになっている。だが、石油危機以降は原価差異がべらぼうにでて、標準原価計算の意味がなくなってしまった。それをふまえて、昭和51年に実際原価計算に変更している。直接原価計算も実施しているが、期末に固定費を調整して最終の損益は一元化している。

4. 国際会計基準との関係

「原価計算基準」は国際会計との関係で、どのように考えるべきであるか。埼玉大学の岩辺氏よりの質問があった。回答には司会者から櫻井が指名された。

ABCは合理的な計算制度である。それゆえ、ABCとの関係では、日本だけがABCを導入できないとなると、外国から公正競争をしているかについて、日本企業が非難される可能性がある。

5. 環境コストとの関連

「原価計算基準」を改訂するすれば、環境コストはどのように規定されるべきか。これは司会者から、実務家の立場を代表して中村氏に質問された。

中村氏は、「原価計算基準」がどうあろうと、企業は必要なことは理屈をつけてでも実施するとの立場である。現在では、公害防除に関して、専任の役員を設けなければならないし、部門別原価計算が行われて、公害防止にいくらのコストがかかっているかはすぐに分かる。

最も大切なことは、個別に記録をつけることである。その際、企業間の比較可能性があることが大切である。国内だけでなく、海外も睨んでフェアな原価計算の基準を制定することである。「原価計算基準」を制定するということは、時代の要請と強い関係にある。公害についても、仮に公表を義務づけるのであれば、社会的な規範が必要になろう。以上が中村氏の環境コストに関する見解の表明であった。

斎藤教授は、原価計算研究学会の最初の頃に、企業は自発的な形で公害費を原価に算入すべきだと主張した。その見解は現在でも異ならない。しかし、最近では社会の側から公害費用を原価に算入すべきだとする議論が高まってきている。そこで、「原価計算基準」もまた、そのような実務の要請を受け入れるべきであるとしている。

6. 「原価計算基準」の設定主体

長期的な観点から、陳腐化しない管理目的に根ざした原価計算システムの発展のために、だれが「原価計算基準」を設定すべきか。岡野教授の見解が求められた。

管理目的の原価計算の基準を長期的な視点で制定しても、数年すれば陳腐化してしまう。そのように考えると、法的基準としての「原価計算基準」が制定されるべきである。それは、企業会計審議会ではなく、さまざまな業界団体で議論すべきである。

管理目的の「原価計算基準」は、たとえばドイツの業界団体ごとに作成するということも考えるべきである。上からの押しつけではなく、民間団体で議論すべき時期にきていくように思われる。また、製品の開発段階での原価計算の基準を作成しようとしても、財務会計的なものは全然リンクしない。

一方、フロアの牧戸孝郎教授からは、管理会計的な基準を作成しようとすると、産業別に全然違うし、同じ産業でも、組織によって異なってくる。そこまで下ろしてしまって、かなりの作業