

## 原価計算制度の再検討と資産・負債アプローチ

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院会計専門職研究科 公開日: 2014-07-26 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 片岡, 洋人 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/16661">http://hdl.handle.net/10291/16661</a>

## 【論文】

### 原価計算制度の再検討と資産・負債アプローチ

### Reconsideration of the Cost Accounting System under the Asset and Liability Approach

片岡 洋人

Hiroto KATAOKA

【キーワード】 原価計算制度、資産・負債アプローチ、因果関係、会計の公準、複式簿記、原価の凝着性、費用収益の対応

#### 【目次】

第1節 はじめに

第2節 先行研究の検討と論点整理

2-1 IFRS のインパクト

2-2 提示された危惧：簿記離れ

2-3 Paton and Littleton (1940) の知見と因果関係

第3節 簿記観、損益計算観、そして会計観

3-1 単式簿記－棚卸法－財産法－資産・負債アプローチ？

3-2 FASB (1976) の見解：資産・負債アプローチと収益・費用アプローチ

第4節 原価計算制度の役割期待：因果関係

4-1 原価計算制度と費用収益の対応

4-2 因果関係に基づくシステムの構築：ディスカッション

第5節 おわりに

第1節 はじめに

近年、資産・負債アプローチを採用する IFRS による国際化の波が押し寄せている中、「財務報告における財務諸表のいわば簿記離れ」(安藤2010)が懸念されている。また同時に、IFRS が原価計算/管理会計へ及ぼす影響にも目を向ける必要が生じてきたとあってよい(尾畑2011；櫻井2012 a；2012 b；他)。この背景には、従来の日本の会計基準(企業会計原則ほか)にみる収益・費用アプローチから、資産・負債アプローチへのパラダイムシフトがある。例えば平松(2011、p.61)は、日本

の会計基準と IFRS との相違を大きく次の4点にまとめている。

「大きなところでは、第一に、概念フレームワークの重視ということがあります。・・・第二に、原則主義 (principles-based) と細則主義 (rules-based) の違いがあります。・・・第三に、資産・負債アプローチと収益・費用アプローチの違いがあります。・・・第四に、経済的単一体説対親会社説の違いがあります。」

とくに本稿で主に問題に取り上げるのは、第3の相違についてである。この点については、次のように指摘されている (平松2011、p.61)。

「我が国は収益・費用アプローチにより、収益とそれに見合う費用を取得原価にもとづいて測定し、当期純利益を算出しています。この純利益が非常に大きな意味を持つとされるのです。ところが IFRS は、資産・負債アプローチをとっており、しかもそれが公正価値、時価と結びついています。取得原価の場合は、領収書にこれはいくらと書いてあるからわかりやすい。公正価値、時価となれば、いくらなのかさっぱりわからない。それと資産・負債アプローチを結びつけると、資産と負債とを時価で評価して、その差額、純資産、これの期首と期末の差額が利益－通常包括利益と呼びます－である。そうすると我が国で言う当期純利益という概念は飛んでしまうわけです。」

またさらに、このパラダイムシフトは次のように大変な混乱も引き起こしている。

「特に英米では、昨今、これまでの収益費用を中心とした純利益の計算から、資産負債を中心とする包括利益の計算へと、その計算構造の変化がみられ、またその解釈をめぐって様々な立場が現れるに至っている。そのため本書の記述も、そのさまざまな解釈の一つに過ぎず、また、同じ用語を用いて説明している者も筆者によって異なった意味で表現されている場合があり、その意味内容が異なったものとなっていることも、致し方ないことであると理解していただきたい。ひとつの統一的な解釈が存在しないほど、現代会計理論は、複雑化しているのである。」(北村ほか責任編集2012、序 iii)

このような混乱は、Paton and Littleton (1940) 以来の「複式簿記－誘導法－損益法－収益・費用アプローチ」と、「単式簿記－棚卸法－財産法－資産・負債アプローチ」といった簿記観・損益計算観における諸概念 (およびその組み合わせ) の混同があることに1つの原因があると思われる。とりわけ、原価計算/管理会計の観点によれば、それらの関係性を原価計算制度・原価の凝着性・費用収益対応の原則と結びつけて検討する必要がある。なお、本稿でいう原価計算制度とは「財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序」であり、「財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系」(『原価計算基準』2) である。つまり、本稿でいう原価計算制度は原価会計に他ならない。

そこで、本稿では、資産・負債アプローチへのパラダイムシフトにより生じている混乱の原因は何か、資産・負債アプローチの下での原価計算制度の役割期待は何かという2点にリサーチクエスチョンを設定する。したがって、本稿の目的は、資産・負債アプローチへのパラダイムシフトに関

する論点整理により「因果関係」の重要性を提示して、原価計算制度・原価の凝着性・費用収益対応の原則の意義を再考し、それらの現代的な役割期待を明らかにすることである。

## 第2節 先行研究の検討と論点整理

### 2-1 IFRS のインパクト

日本原価計算研究学会第37回大会の統一論題「原価計算の回顧と展望」では<sup>1)</sup>、村岡富美雄氏（株式会社東芝取締役監査委員会委員長）が報告者の1人として、日本の国際競争力、国際競争力と原価計算、およびIFRS導入による原価計算の影響について報告した。村岡（2012）では、「モノづくり」の原点に立ち返る時に、原価計算制度が重要な役割を果たすとし、製造業の国際競争力を左右する重要なインフラであるということを念頭に置いた議論が重要である旨が指摘された。さらに、IFRSの導入に伴って生じる原価計算への影響については、減価償却費、開発費、退職給付に係る未認識債務の償却、のれんといった観点から、東芝におけるIFRS適用による影響が概算額で提示された。

村岡（2012）における東芝の事例だけでなく、研究員側からも問題提起されている。IFRSの導入が原価計算/管理会計の理論と実務にどのような影響を及ぼす可能性があるのか。そのような問題意識の下、日本会計研究学会第70回全国大会における公開記念講演「IFRSが管理会計の理論と実務に及ぼす影響」が櫻井（2012a；2012b）にまとめられている。その主な論点は次の通りである。

- （1）プロダクト型経済→ファイナンス型経済→インタンジブル型経済といった経済基盤の変容とIFRS
- （2）公正価値会計と管理会計の適合可能性
- （3）管理会計の管理対象としての業績（利益概念）と包括利益
- （4）IFRSが「原価計算基準」に及ぼす影響

これらの点は、いずれも喫緊の課題であるといえる。しかし、その一方で、原価計算制度とIFRSの関係については、どのように理解することができるだろうか。櫻井（2012a；2012b）を含めて、IFRSで採用している資産・負債アプローチを原価計算制度との関連で論じている文献は、尾畑（2011）を除き、ほとんど見ることはできない。

原価計算制度は、一般会計システムと有機的に結合した原価計算であるため、工業簿記の側からも原価計算の側からも要請され、管理会計上の意義と財務会計上の意義の両面を有している（廣本2008、p.55）。とくに、その特徴は、（1）取得原価ベースの原価計算が行われること、および（2）期間損益計算の枠組みの中で原価計算が行われることという2点に見出すことができる（廣本2008、pp.55-56）。これらの点との関連で、尾畑（2011、p.184）は次のように指摘している。

「収益費用アプローチのもとでは、長い間われわれが親しんできた原価計算と損益計算につい

---

1) 片岡（2012a）を参照。

ての次のような関係が前提とされていた。それは原価計算の結果が、売上原価を通じて損益計算のなかに組み込まれるという関係である。このような関係は、ペイトン・リトルトンが「努力と成果の対応」と表現した費用と収益の対応 (matching) の考え方及び原価凝着 (cost attach) の考え方がベースとなっている。」

「資産負債アプローチのもとでは、そもそも費用と収益の対応ということは問題にならないし、原価凝着という考えがなりたたない。」

「資産負債アプローチにおいて、かりに棚卸資産を完全に exit value で評価するのであれば、もはや利益計算において製品原価計算は不要である。」

資産・負債アプローチの下で公正価値が重視された場合には、財の変動 (貨幣資本の循環運動) を写像する必要はなくなってしまうのだろうか。これらの指摘については、より詳細な検討が必要であろう。

## 2-2 提示された危惧：簿記離れ

本稿における問題意識のそもそもの発端は、拙著 (2011、p.102脚注9) においても提示した通り、安藤 (2010) による次の問題提起と軌を一にしている。少々長くなるが引用してみよう。

「会計は会計記録 (簿記) と財務諸表の作成から成るといえよう。これに対して、財務報告は財務諸表を含む財務情報の提供である。財務諸表は両者に共通しているが、簿記は財務報告には含まれない。このことは、ああそうですかでは済まない、重要な意味を含んでいる。それは、財務報告における財務諸表のいわば簿記離れの危険性である。

簿記は、財産管理を目的として誕生したがゆえに、日々の取引の記録がベースである。簿記の勘定科目は、企業の財産管理の必要に応じて設定されてきた。これらの勘定科目は、決算を経て作成される財務諸表においても基本的に保持されてきたといえる。伝統的な取得原価主義による会計も、簿記なくしてはありえない。簿記およびそれに基づく会計は、いわば企業の論理がその基礎にある。

これに対して IFRS は、いわば市場の論理がその基礎にある。IFRS は、まずもって簿記に無関心である (「正規の簿記の原則」に類するものは IFRS にはない)。IFRS が会計測定において、伝統的な原価ベースから、将来予測を含んだ公正価値ないし時価ベースに走る傾向にあるのは、その結果といえる。また、概念フレームワーク (財務諸表の構成要素) において、米国に倣って、資本 (capital) といわずに持分 (equity) というのも簿記離れに他ならない。資本という概念は、パチオリ以来、複式簿記の特徴の一つである。

IFRS の簿記離れが止まらず、このまま突き進めばどうなるか。完全時価会計はもとより、自己創設のれんの計上ということにもなりかねない。そうなれば、市場の論理の独占であり、企業の論理の消滅を意味する。そのような財務報告は、資本市場にとって意味はあっても、企業自身にとってはほとんど意味のないものとなるだろう。

しかるに、企業経営に会計管理 (accounting control) は欠かせず、会計管理には簿記会計は不可欠である。となれば、企業は自身のために簿記会計を行う一方で、市場に対しては (簿

記会計から独立した)財務報告を行うことになろうか。されば、せめて、簿記に対するIFRSの影響は、今のうちに遮断するに限るということではないか。IFRSの趨勢のままでは、簿記会計と財務報告はやがて別物になる他はなかろう。」(安藤2010、p.3)

この点について、尾畑(2011、pp.183-184)においても原価計算制度との関連で同様の趣旨の指摘がみられる。

「・・・しかし、財務会計とのからみ合いというときの財務会計の内容が、「原価計算基準」が成立した当時と現在とではまったくかわってしまっているという点に注意すべきである。・・・期末棚卸資産の価値の測定は原価計算により信頼性の高いものとなり、財務諸表の信頼性を確保する働きをしていた。同時に、複式簿記との密接な関係は、原価計算の信頼性の確保という意味で意味があったのである。・・・もちろん複式簿記と有機的関係をもっていたとしても間接費の配分が適切であるかどうかまで保証してくれるわけではない。財務会計は、製造間接費が各製品にどのように配分されるかには、興味を示してこなかった。

ところが、近年の財務会計は、複式簿記から遠ざかりつつある。現行「原価計算基準」で、財務会計と接点をもつのは、期末製品・仕掛品の評価と売上原価の計算の部分である。原価計算が売上原価の計算にかかわるという前提がくずれば、当然、財務会計と原価計算の関係も変わってくる。」

### 2-3 Paton and Littleton (1940) の知見と因果関係

原価計算制度は、取得原価ベースの計算を行うことにより、検証可能で客観的な数値を提供することで原価情報の信頼性を確保している。原価計算の信頼性は、いかに因果関係が忠実に表現されているかに大きく依存する。また、原価計算制度は製造活動で消費され利用される経済的資源の原価を特定の製品(原価計算対象)へ割り当てるが、このような原価の凝着性の仮定は、まさに原価計算における因果関係の基礎となる<sup>2)</sup>。因果関係とは、ある原因事象と、それによって引き起こされた結果事象との間に存在する関係のことをいう。

これらの原価計算制度の特徴は企業内部で生産される財貨や用役が取得原価を基礎に計算されなければならないとするものであり、このことは原価計算が企業内部における実際の「ものの流れ」を「価値の流れ」として追跡するという性格からも明らかであろう。このようにPaton and Littleton(1940)他の貢献により取得原価主義が確立したといわれているが、井尻(1984)は、取得原価主義には資産の評価方法という意義のほかに、会計記録を重視しているという意義があることを指摘した。

「記録がなければ取得原価の計算ができないということを逆にいいますと、財務諸表での取得原価による表示は、その裏に必要な記録が整備されていることを暗黙のうちに意味している。それが大事なのであって、記録の集計として出てくる財務諸表の数字が情報として役立つか

---

2) 片岡(2008)においても、原価計算における議論の中心は製造間接費計算における因果関係に関する問題であったことが指摘されている。また、組織の継続的改善活動を支援するためには因果関係を重視した原価計算システムが不可欠であることが明らかにされている。

どうかは二次的な意義しかもたない。」(井尻1984、p.119)

この指摘は極めて重要である。会計記録によって因果関係を忠実に表現することが原価計算制度をはじめとしたすべての会計システムのインフラを形成していることを示している。なお、会計記録の基礎には物量計算の存在が不可欠であることにも注意してよい。

しかしながら、その後、1955年頃から会計情報の有用性が強調されるようになり、次のような問題が生じるようになった。

「さらに情報の有用性を主張するあまり、その志向するところが全く将来的になってしまったのです。将来の事象との相関関係さえあれば、その数字が過去にどのような記録の積み重ねで生まれてきたものかというその間の因果関係はさっぱり考慮されなくなってしまいました。因果関係から相関関係へと重点が移っていくのであります。これはこのころから次第に会計に広く利用されだしたコンピュータのおかげで会計記録に関する内部統制が、それ以前とは比較にならないくらい落ちてしまった。この点からも、記録に重点をおかない考え方、むしろ記録を無視した考え方は、実務の面からも都合がいいという素地があったように思われます。」(井尻1984、p.120)

因果関係からの重点の移行が見られたものの、そもそも Paton and Littleton (1940) の大きな貢献の1つは、複式簿記による会計記録が財の増分と減分との間の因果関係によって記述される必要性を明らかにしていることである。しかも、この因果関係は、企業活動のすべての取引を二面的に写像する複式簿記と誘導法の組み合わせによってのみ記述できる。さらに、井尻 (1998) は、因果関係の重要性と「会計の簿記離れと時価会計化」(安藤2012b) についても次のように指摘している。

「これまでの会計は財の交換や変動の理由づけ (reasoning) を重視する原価概念と、原価をもとに積み上げていく複式簿記が、その記録・報告の基本的なやり方でした。いいかえると財の増減はたえず「なぜ」(why) という質問に答えなければ記録すらできないようなシステムでありました。こういう原価概念と複式簿記の構造は、とくに会計責任を重視する利害調整会計ではますますその重要性を発揮するものと思われる。しかし一方、意思決定に有用な情報を志向する意思決定会計では、それが未来志向となって、時価や来価をふんだんに使うようになり、過去の財の増減にたいする「なぜ」という疑問をもたなくなっていくようになります。」(井尻1998、p.127)

「ここで複式簿記の根本となるものは、さきにのべた財の交換や変動とその「理由づけ」とが形と影をなして複式に記録されることです。・・・「理由づけ」をこんなに徹底して完全に実行したデータベースは会計以外にまず見ることができません。また時価会計なら単式のしかも物量の記録だけで間に合うのですから、原価主義と複式簿記がいかにこれまでの会計の基本を支えていたかということがわかります。」(井尻1998、p.128)

Paton and Littleton (1940) が生み出したパラダイムでは、従来の通説的会計観である収益・費用アプローチを象徴するキーワードに焦点が当てられる傾向がある。しかしながら、井尻(1984;1998)

の指摘によって、まさに、そのような会計観の深淵に位置する指導原理（因果関係）の存在がくつきりと浮き彫りになったといえる。この「因果関係」は、会計の公準であると言ってもよいだろう。Paton and Littleton（1940）のいう原価の凝着性は、因果関係を具現化したものであった。

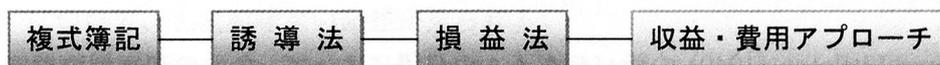
### 第3節 簿記観、損益計算観、そして会計観

#### 3-1 単式簿記－棚卸法－財産法－資産・負債アプローチ？

まずは、ここまでの議論で登場した諸概念を整理してみよう。

- 収益・費用アプローチでは、収益と費用の認識・測定が主導し、資産と負債には期別の損益計算を結びつける（連結環の）役割が期待されていた。一方で、資産・負債アプローチでは、資産と負債の決定が会計を主導し、資産と負債の増減を収益ないし費用と認識する。
- 損益法は「利益＝収益－費用」と計算する方法である。その場合には、継続企業的前提（ゴーイングコンサーン）の下、適正な損益計算（費用収益の対応）が企図されている。
- 財産法は「利益＝期末資本－期首資本」と計算する方法である。その場合には、冒険企業にみられるような清算可能性の観点から議論されるため、(実地) 棚卸法と結びついた貸借対照表の作成に主眼が置かれる。それ単独では利潤計算としては成立しない<sup>3)</sup>。
- 因果関係から相関関係へと重点が移行しつつある。
- 資産・負債アプローチと「財産法－棚卸法」との組み合わせが想定されている。

次に、従来からの収益・費用アプローチによる各概念の関係性は図表1のように示すことができる。



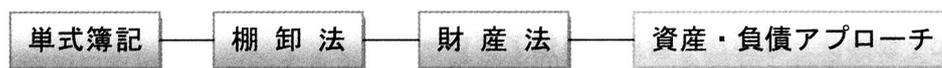
図表1 複式簿記－誘導法－損益法－収益・費用アプローチ

この図表1で提示した収益・費用アプローチにおける各概念の関係性と結びつきは、Paton and Littleton（1940）以後の通説的会計観であり、強固なものであると信じられてきた。「生産上の努力

3) もともとの財産法の意義は棚卸法と結びついた財産目録の作成にあり、その意味で、財産法は必ずしも複式簿記を前提としない。したがって、財産法は「簿記の記録を基礎としないで利潤を計算しうる方法で、単式簿記において利潤計算を行うとすれば、この方法による外はないといわれている」（岩田1956、p.46）。なお、この点に関連して、岩田（1956）は「これを要するに、財産法は利潤に関する原因記録の欠除および資本と利潤の不完全なる分離という、二つの根本的欠陥をもつものであって、この意味において独立の利潤計算としては成立しえない」（p.47）という見解を示している。さらに損益法も「収益費用の発生を直接認識し、洩れなくこれを計上するということは、實際上不可能」（岩田1956、p.49）であり、したがって、財産法と損益法は「結合されてはじめて利潤計算として成立する」（岩田1956、p.49）という。ただし、両者の関係については、「会計学者の間でもさまざまな解釈がなされ、また主張されている」（北村ほか責任編集2012、p.12）。

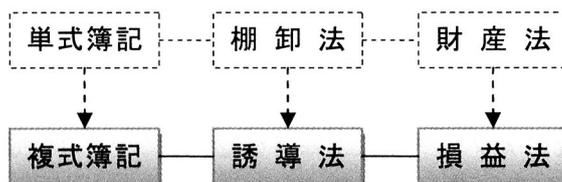
と生産された成果とは取得及び処分価格で測定されるものとして会計の主要問題は費用と収益とを期間毎に対応せしめ、この鑑定 (test-reading) を以て費やされた努力から生まれた成果を測定する」(Paton and Littleton 1940、邦訳 p.11) ことが鍵概念である。その他にも、測定された対価、原価の凝着性、および努力と成果という基礎概念が提示された。

それに対して、しばしば危惧される資産・負債アプローチにおける各概念の関係性・結びつきは、図表2のように想定されていると解釈することができる。



図表2 単式簿記—棚卸法—財産法—資産・負債アプローチ

図表2における各概念の関係性・結びつきには注意が必要である。たしかに、資産・負債アプローチは資産と負債の決定が主導する会計観であり、純資産を資産と負債の差額とした上で、純資産の増加原因事象が収益、減少原因事象が費用であると位置づけられる。その意味では、財産法と資産・負債アプローチとの間には、多くの共通点と整合性が存在しているように見える。しかし、Paton and Littleton (1940) における新パラダイムが形成された時<sup>4)</sup>、簿記観・損益計算観の各概念は、完全に同じタイミングではないにせよ、図表3のように変化したのではなかったのか<sup>5)</sup>。



図表3 Paton and Littleton (1940) 以後による新パラダイム

この Paton and Littleton (1940) の新パラダイムの登場によって、会計の利害調整機能が飛躍的に強化されたといつてよい。一方、図表2のような財産法と資産・負債アプローチとの関係性に対して、新田 (2011) は両者の相違点を指摘している。

「資産負債アプローチは純資産の計算が目的である。純資産の計算において何らかの拠り所が必要になるが、このアプローチでは、これを個別資産負債に求めざるをえないと考えた。何故ならば、前掲財産法では、調達源泉としての利益即ち損益計算の原則が資産負債を規定し

4) 「収益・費用アプローチ」という用語は、Paton and Littleton (1940) が自ら表現したものではない。FASB (1976) が初めて「資産・負債アプローチ」を提唱する際に、Paton and Littleton (1940) のパラダイム (会計観) を「収益・費用アプローチ」と名付けて対比した。

5) 岩田 (1956) も、「本来二元的であるべき会計の構造が、損益法一本に一元化しつつある傾向である」(p.164) と指摘している。しかしながら、財産法も損益法も独立の利潤計算としては成立しえないので、「財産法は企業会計から離別されるや、会計士監査という形態に転化して、会計組織の外側で発展してきた」(岩田1956、p.167) という。

ていたのに対して、このアプローチでは、計算構造上、個別の資産負債の把握が最初にあるからである。従って、この把握にあたっては、極論すると、損益計算の原則から完全に離脱し、他の評価ないし能力の原則を導入することができる。」(新田2011、pp.8-9)

「財産法では、資産負債は企業活動の中でどのような役割・機能を果たしているかに基づき意味づけられるのに対し、資産負債アプローチでは、形態的視点が重要であり、結果、当該資産負債は、企業活動から離れ外部で利用されること、より具体的に言えば、企業にとっては自らの利用意図にかかわらず売却することも常に予定されることになると言える。いわゆる価値計算である。」(新田2011、p.9)

安藤(2010)や尾畑(2011)の危惧は、投資家への情報提供機能の強化と利害調整機能の衰退化といった動向だけでなく、「資産負債アプローチの計算式も収益費用アプローチの枠内での岩田教授の財産法の計算式も表面的に見た限り同じである」(新田2011、p.11)ことにも由来するように思われる。

### 3-2 FASB (1976) の見解：資産・負債アプローチと収益・費用アプローチ

前述の通り、図表1における収益・費用アプローチにおける各概念の関係性・結びつきは、Paton and Littleton (1940) 以後の通説的会計観である。原価計算制度も期間損益計算に組み込まれており、費用収益の対応は、製品原価の個別的対応と期間原価の期間的対応によって説明されていた。FASB (1976) は、この通説的会計観を収益・費用アプローチ (revenue and expense view) と名付けた上で、同時に資産・負債アプローチ (asset and liability view) という会計観を提示した。

収益・費用アプローチの下では「収益・費用の測定、ならびに一期間における努力(費用)と成果(収益)とを関連づけるための収益・費用認識時点の決定が、財務会計における基本的な測定プロセスである」(FASB (1976) para.39、邦訳 p.55) とされる。さらに、この費用収益の対応 (matching) について、大変興味深い記述が見られる。

「利益計算書と財政状態表の連携は資産負債アプローチの不可欠の要素である。すなわち、2つの財務諸表は根本的に関連しており、同一の基礎データに依拠している—すなわち、収益を認識することは資産の増加ないし負債の減少を認識することと同義であり、費用を認識することは資産の減少ないし負債の増加を認識することと同義である。利益は、資産・負債の変動に関連づけてのみ測定可能である。」(FASB (1976) para.35、邦訳 p.54：傍点は筆者による)

「資産負債アプローチの支持者たちは、利益測定を収益と費用の対応プロセスとして記述することを必ずしも否定しない。とはいえ、かれらにとって、収益・費用の適切な対応は、資産・負債の適切な定義と測定の必然的な結果であって、それらは財務会計における基本的なプロセスではない。収益の実現、収益・費用の対応などの諸概念は、基本的には、資産・負債の増減、ならびにそれに関連する収益・費用を、いつ、いかなる条件のもとで認識するかを決定するうえで有用な会計慣行である。連携を前提とすれば、利益の測定と資産・負債の増減は同一の構成部分をなすが、資産負債アプローチにおいては利益は従属変数となる。」(FASB

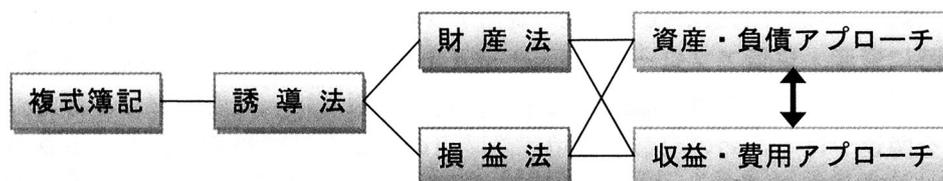
(1976) para.37、邦訳 p.54：傍点は筆者による)

つまり、「連携」を前提とする限り、費用収益の対応 (matching) は必然の結果であり、いずれの会計観の下でも成立する。さらに、ここで注意すべき点は、いずれの会計観においても「連携」が極めて重要な役割を担っていることである。

「連携とは、共通の勘定および測定値を基礎にした利益報告書（およびその他の財務諸表）と財政状態表（貸借対照表）の相互関係をいう。連携した財務諸表においては、利益は正味資産の増加をもたらし、また逆に、正味資産のある種の増加は利益として表れる。財務諸表が連携していない場合には、利益の測定は、資産・負債およびそれらの属性の変化の測定とは無関係に行われるので、利益が正味資産のある種の増加を表すとはかぎらない。」(FASB (1976) para.72、邦訳 p.69：傍点は筆者による)

この引用文からも読み取れるように、「連携」は、明らかに単式簿記と棚卸法の組み合わせではなく、複式簿記と誘導法の組み合わせを企図している。資産・負債アプローチの下では資産と負債の決定が会計を主導するのだから、収益が純資産の増加原因事象と定義され、費用が純資産の減少原因事象と定義され、純資産の変動が利益を導出することになる。

ここまでの検討をまとめると、各概念間の組み合わせを図表4のように描くことができる。



図表4 財産法と損益法、資産・負債アプローチと収益・費用アプローチ

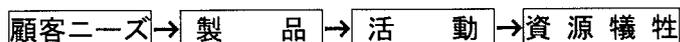
図表4では、第1に、資産・負債アプローチにせよ、収益・費用アプローチにせよ、いずれの会計観においても複式簿記と誘導法とが不可欠の組み合わせであることが示されている。これによって財務諸表の「連携」が生まれる。第2には、財産法においても、損益法においても、いずれも複式簿記と誘導法の組み合わせを前提とすることが示されている。複式簿記と誘導法を前提にする限り、財産法による損益計算の結果と、損益法によるそれとは必ず一致し、それによって計算結果の正確性が検証されるのである。

#### 第4節 原価計算制度の役割期待：因果関係

##### 4-1 原価計算制度と費用収益の対応

一般に、製品原価計算は、経済的資源の消費額の測定に始まり、それを活動別に集計し、さらには製品別に集計する。この一連の計算プロセスは因果関係を反映したものでなければならない。と

くに活動基準原価計算（ABC）であれば、次の因果連鎖を徹底的に追究した上で設計される必要がある。



この因果連鎖は、資源犠牲の概念を規定するのと同時に、製品原価計算の基本構造を規定しているといつてよい。したがって、製品原価計算システムは原価を原価計算対象にかかわらせて把握するため、原価計算対象を媒介として、その構造が損益計算のアルゴリズムと密接に結びついている。ただし、製品原価計算は原価計算対象（給付）別の計算であり、期間損益計算を志向してはいない。複式簿記と結びついて原価計算制度として機能する場合に、原価計算対象別の計算が期間損益計算にコンバートされる。つまり、このことは、次の引用文の通り、販売された個別の製品（原価計算対象）を媒介にして直接的に原価と収益とを対応させることが想定されている。

「理念的には、すべて発生した原価は、いつか最後に特定の販売品項目又は供与された用役の項目に関係を持つものと見做されるべきである。もしかかる概念が実際に有効に実現されうるならば、企業の純成果は期間についてよりも寧ろ生産物の単位毎に測定されうる。」(Paton and Littleton (1940)、邦訳 pp.24-25)

ここで、例えば石原 (2009) は、資産・負債アプローチの下での費用収益の対応関係 (matching) について、次のような見解を述べている。

「ここに FASB [1976] が資産・負債観のもとで、自動的に成立するとした費用収益の対応を明らかにできたといえる。すなわち、成立するとしても期間的対応のみであり、これは概念的な対応関係に過ぎない。計算原則たり得る個別の対応が成立する可能性はない。この個別の対応の消滅を費用収益対応の資産・負債観化ととらえるなら、すでにわが国においてもそれが相当程度進行しているのかもしれない。」(p.140)

収益・費用アプローチの下では、売上高と原価の対応は、製品原価が個別の対応によって、期間原価が期間的対応によって行われていた。しかしながら、企業資本の本質を貨幣とみる資本観の下で、企業会計システムを投下資本の循環過程をとらえる経済的情報システムと理解すると、原価計算は次のように考えることができる。

「企業における原価計算は、貨幣資本の収支計算あるいは利益計算と結合されている。会計情報システムの本質的意義は、「現金」⇒「原価財」⇒「製品」⇒「売掛金」⇒「現金」という貨幣資本の循環運動ないし過程を映し出す点にあるから、利益計算との結合は必然である。」(廣本2008、p.37)

引用文中の貨幣資本の循環運動における各プロセスの中に、資産の価値（評価）に変化が生じている箇所が存在する。つまり、「製品」⇒「売掛金」というプロセスは、「製品」という個別の棚卸資産が「売掛金」という個別の売掛債権資産へと転換するプロセスに他ならない。ここに、「製品」

(資産)の減少として売上原価が認識され、「売掛金」(資産)の増加として売上高が認識される。売上原価対立法による仕訳を次のように例示することができる。

(借) 売 掛 金	1,000,000	(貸) 売	上	1,000,000
(借) 売 上 原 価	650,000	(貸) 製	品	650,000

資産・負債アプローチの下では、個別の資産・負債について、まずはその増減(結果)を決定し、その原因を理解する。したがって、この仕訳においては、個別資産である製品の減少と原因たる費用の発生(売上原価)、および個別資産である売掛金の増加と原因たる収益の発生(売上)を認識することができる。資産と負債の決定が会計を主導するため、個別の資産・負債を基礎にした純資産の増分と減分とを、その原因たる費用・収益と結びつけて、結果としての利益獲得(個別の財の変動ないし資本循環運動)であると理解する必要がある。まさに、当該製品(原価計算対象)を媒介とした費用収益の対応であり、本来的に製品原価計算が志向する費用収益の対応に他ならない。「計算上ではなく、経営実体として対応させる」(尾畑2011、p.186)ことであるといえる。

ただし、現実的には、必ずしもすべての資源消費について、個々の製品を媒介として、直接的に収益(資産の増分)との間の因果関係を説明できることができるとは限らない。いわゆる間接費のように、資源の消費が当該製品の販売に直接的には跡づけられないような場合も存在する。そこで、「売掛金」を獲得するために、直接的に犠牲となった「製品」には直接的な因果関係があり、間接的に犠牲となったその他の資源には間接的な因果関係が存在すると解釈することにより、費用収益の対応(matching)を因果関係にしたがって説明することができよう。

このように理解する際、販売活動によって収益を獲得するという用役潜在力(経済的便益)を有する棚卸資産のみが原価計算対象となるとは限らないことにも注意が必要である。製品原価計算における原価計算対象も進化・変遷しており<sup>6)</sup>、製品やサービスはもちろんのこと、原価部門や活動、プロジェクト、事業部やセグメントといった収益を獲得できる単位別に原価計算対象を設定する必要がある。

#### 4-2 因果関係に基づくシステムの構築：ディスカッション

一般に、原価計算制度のメリットは次のように指摘されている(廣本2008、p.58)。

- (1) 検証可能で客観的な数値になり、原価情報の信頼性(reliability)が高まる。
- (2) 会計責任(accountability)と結びついた計算制度となる。
- (3) 企業資本の運転過程の全体マップが与えられる。

財務報告における意思決定有用性が重視されるに連れて、会計記録を重視しない考え方が登場するようになった。これが「会計の簿記離れ」であり、因果関係よりも相関関係へと重点が移っていく危惧が提示された。また、資産・負債アプローチの下では、費用収益の対応(matching)が失われてしまう可能性も指摘されていた。

---

6) 時代に応じた原価計算対象の変遷については櫻井(1978)を参照されたい。また、近年では、アメーバ経営におけるアメーバなども原価計算対象に含めて然るべきといえる。その意味で、原価計算対象は、それを媒介として収益を獲得する単位であり、損益計算のアルゴリズムと密接に結びついていなければならないといえる(片岡2012b)。

しかし、本稿における検討の結果、資産・負債アプローチの下では、因果関係を前提とした複式簿記と誘導法との組み合わせの重視と、それに基礎をおいた会計システムの構築が従来にも増して重要であることが明らかになった。それによって、上述の原価計算制度のメリットは従前と変わらず享受できるといえる。原価計算制度は、企業の経営にとって欠かすことのできない要具である。企業における財産管理や会計責任を果たすためには、会計記録が不可欠であることはいうまでもない。例えば Paton and Littleton (1940) は次のように指摘している。

「会計の機能は単なる記録に限られていない。状況の把握とその統制とのための分析が全体を通じて内包されている。・・・会計は本来、経営者、所有者その他の関係当事者の情報に供する為、財務上の資料を解釈する技術的な方式 (a technical mode) なのである。」(Paton and Littleton (1940)、邦訳 p.204)

ところで、会計の二大機能は利害調整と情報提供である。安藤 (2010) らの提示した危惧は、情報提供機能の強化と利害調整機能の衰退化に依拠している。この点に関連して、興味深い指摘がある。

「受託責任会計を核とする利害調整会計こそが本来の会計であり、そこに簿記と信頼性は不可欠である。世に全盛の情報提供会計といえども、やはり会計には違いない。会計の受託責任が再認識される傾向が出てきたとすれば、それは、簿記離れが進む「財務報告」から、簿記と信頼性に基づく「財務会計」への回帰のきっかけになるかもしれない。」(安藤2012a、p.3)

「新概念フレームワーク (の論議) における受託責任 (会計責任) の再浮上は、その根底に、「財務報告」といえどもやはり「会計」を離れてはならない、とする暗黙の意思が働いているのではないか。もしそうであるなら、これは、会計の本質を見失わない財務会計を再認識するきっかけとなるかもしれない。この線で次に注目されるのは、財務情報の質的特性として「信頼性」が再浮上するかどうかではなかろうか。」(安藤2012b、p.24)

本稿において強調した因果関係は、いかなる会計観に基づくかにかかわらず、指導原理ないし会計の公準として不可欠である。それは、複式簿記においても原価計算においても同様であり、ましてや両者が結合した原価計算制度 (ないし完全工業簿記) についても況やである。むしろ、資産・負債アプローチの下で、「因果関係」から照らしてみると、情報提供機能が強化されるならば、それと同等ないしそれ以上に利害調整機能も強化されなければならないといえるだろう。今後も原価計算制度の重要性は増すばかりであるといっても過言ではない<sup>7)</sup>。

## 第5節 おわりに

本稿では、資産・負債アプローチへのパラダイムシフトが起きているなかで、現実の経済的取引や経済活動に存在する因果関係を会計上に忠実に写像することの重要性を明らかにした。物量をベースにした個別の財の変動を写像する必要があり、その最たる例が、費用収益の対応 (matching)

であるといってもよいだろう。その意味でも、指導原理としての「因果関係」は会計の公準と考えることができよう。そのような原理原則を守り、会計のあるべき姿を追究するためにも<sup>8)</sup>、原価計算制度が重要な役割を果たすことを論証した。

複式簿記における各勘定は、記録・計算の単位であるが、同時に財産管理上の会計責任 (accountability) の範囲を限定する単位であるといわれている (廣本1999、pp.9-10)。各々の責任センターを表す勘定では、資源の受託責任者に対する会計責任の設定 (借方) と解除 (貸方) が記入される。とくに原価計算制度であれば、組織内部の振替記入が財産の保全・運用の推移を表現することになる。そのような会計組織が適切に構築・運用され、会計管理が行われることが経営管理には重要なのである。PDCA サイクルをより良く回転させ、それが結果としての利益獲得へと連動していくことを忘れてはならない。

#### ＜参考文献＞

- Financial Accounting Standards Board, (1976) , *An Analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, December 2, FASB Discussion Memorandum. (津森常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、1997年)
- Paton, W.A. and A.C. Littleton, (1940) , *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association. (中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店、1953年)
- 安藤英義 (2010) 「巻頭言 簿記会計と財務報告はやがて別物？」『産業経理』69 (4)、p.3.
- 安藤英義 (2012a) 「巻頭言 「何」のフレームワークか」『産業経理』71 (4)、p.3.
- 安藤英義 (2012b) 「財務会計と財務報告の間」『企業会計』64 (4)、p.17-24.
- 石原裕也 (2009) 「資産・負債観のもとでの費用収益の対応 - 「棚卸資産の評価に関する会計基準」を分析対象として - 」『産業経理』69 (2)、pp.132-141.
- 井尻雄二 (1984) 「アメリカ会計の発展事情 - 政治の中で育つ会計の道 - 」『会計』125 (1)、pp.101-128.
- 井尻雄二 (1998) 「アメリカ会計の変遷と展望」『会計』153 (1)、pp.117-135.
- 岩田巖 (1956) 『利潤計算原理』同文館.
- 尾畑裕 (2011) 「原価計算：過去から未来へ」『経理研究』54、pp.180-190.
- 片岡洋人 (2008) 「継続的改善活動における ABC の適用：因果関係分析に関連して」『原価計算研

---

7) 副次的ではあるかもしれないが、因果関係が強調され、原価計算制度の重要性が再認識されれば、棚卸資産の低価法評価損の計上にも大きく貢献する。IAS 2号では、「棚卸資産は、原価と正味実現可能価額とのいずれか低い額により測定しなければならない」(para.9) とされる。この場合の「正味実現可能価額とは、通常の事業の過程における見積売価から、完成までに要する見積原価および販売に要する見積費用を控除した額である」(para.6) という。したがって、当該企業において原価計算制度が適切に設計・運用されていない限り、見積原価や見積費用を正しく計算することはできない。その場合には正味実現可能価額の計算もできないことになる。なお、製造間接費の製品別配賦計算も因果関係に基づいて適切に行われない限り、正確な計算はできないことにも注意してよい。

8) 片岡ほか (2012) を参照。

- 究』32(1)、pp.1-11.
- 片岡洋人(2011)『製品原価計算論』森山書店.
- 片岡洋人(2012a)「学会ルポ 日本原価計算研究学会第37回全国大会」『産業経理』71(4)、pp.191-192.
- 片岡洋人(2012b)「イトーヨーカ堂の実務にみる製品原価計算システムの検討」『明治大学社会科学研究所紀要』51(1)、pp.243-261.
- 片岡洋人・岡田幸彦・窪田祐一(2012)「会計デザインーポイント交換プログラムの生成・進化の経験からー」『会計』181(5)、pp.115-127.
- 北村敬子・新田忠誓・柴健次責任編集(2012)『体系現代会計学第2巻 企業会計の計算構造』中央経済社.
- 櫻井通晴(1978)「原価計算対象の変遷ー給付からコスト・オブジェクト概念へー」『会計』113(3)、pp.44-65.
- 櫻井通晴(2012a)「原価計算の実務はIFRSによってどのような影響を受けるかー「原価計算基準」との整合性を勘案してー」『産業経理』72(1)、pp.4-15.
- 櫻井通晴(2012b)「IFRSが管理会計の理論と実務に及ぼす影響」『会計』181(2)、pp.91-108.
- 新田忠誓(2011)「計算構造論・再考ー資産負債アプローチ、収益費用アプローチそれぞれが目指すものー」『会計』180(4)、pp.1-13.
- 平松和夫(2011)「国際会計基準の課題と展望:日本の役割」『世界経済評論』2011.3/4、pp.60-64.
- 廣本敏郎(1999)『新版工業簿記の基礎』税務経理協会.
- 廣本敏郎(2008)『原価計算論 第2版』中央経済社.
- 村岡富美雄(2012)「国際競争力と原価計算」『原価計算研究』36(1)、p.19-24.

#### 謝辞・付記

本稿は、平成22・23・24年度科学研究費補助金【基盤研究(B)、課題番号22330137】交付を受けて進められた研究成果の一部である。