

# IFRS が及ぼす日本企業の 原価計算への影響

## —「原価計算基準」との関係で—

Impact of IFRS on Cost Accounting in Japanese Companies  
— In Relation to Cost Accounting Standards in Japan —

---

櫻井 通晴

Michiharu Sakurai

城西国際大学経営情報学部

Faculty of Management & Information Science,  
Josai International University

### ■キーワード

原価計算基準, IFRS (国際会計報告基準), 原価計算

### ■論文要旨

IFRS (国際会計報告基準) が日本企業の原価計算にいかなる影響を及ぼすかを検討。とくに, 日本の「原価計算基準」との関係で考察している。

### ■Key Words

Cost Accounting Standards in Japan, IFRS, Cost Accounting

### ■Abstract

This paper reviews impact of IFRS on cost accounting in Japanese companies. It's contents focus on Cost Accounting Standards in Japan.

## 1 はじめに

IFRS 完全導入に向けて動いていたと見えた米国に若干揺れが見られてきたため、米国の動向が日本にも直接的な影響を及ぼすと懸念されている。2011年6月20日から21日にかけて、新聞各紙は、日本がIFRSの強制適用を3~5年延期したと報じ、金融相自身が準備期間を5~7年に延長すると述べた。

このように、IFRSのアドプションは遅れるにせよ、企業会計基準委員会はすでにIFRSのコンバージェンスからアドプションに向けて国際会計基準を念頭においた各種の基準書を発表しており、日本がIFRSを全面的に受け入れるか否かに係わらず、IFRSによる会計基準の影響を無視することはできないであろう。

本稿は、IFRSが及ぼす日本企業の原価計算への影響を考察することを目的としている。その目的のため、まず、現代の原価計算理論と実務が1962年に制定された「原価計算基準」とどこが乖離しているかを具体的に指摘する。次に、「原価計算基準」の問題点との関係でIFRSが日本の原価計算の理論と実務にいかなる影響を及ぼすかを明らかにしたい。

## 2 「原価計算基準」の現代的意義

わが国には、1962年に大蔵省（現・金融庁）企業会計審議会が制定した「原価計算基準」（以下、「基準」）がある。これは「すべての企業によって尊重されるべきであるとともに、たな卸資産の評価、原価差額の処理など企業の原価計算に関係ある事項について、法令の制定、改廃等が行われる場合にも、この基準が斟酌されることが要望される」（序文）とされている。ただ、制定から既にほぼ半世紀が経過しており、経営実態に合わなくなってきた。そのため、多くの研究者から、

「基準」と原価計算実務との乖離が指摘されてきた。著者が主張してきた現在の経営実態にそぐわない具体的な事例〔櫻井, 1982, pp. 15-39; 1997, pp. 1-7〕<sup>1)</sup>をあげれば、次のようである。

### 1 経済のソフト化、サービス化への対応

「基準」では、**プロダクト型経済モデル**を前提に規定されている。当時の状況を反映して、ソフトウェアは想定されていなかった<sup>2)</sup>。しかし、高度情報社会を経て、経済のソフト化とサービス化の洗礼を受けたいまでは、多くの日本企業は**インタangible型経済**に突入している。そのギャップが著しい。

具体的には、現在ではソフトハウスのほぼ半数以上の企業が**ソフトウェア原価計算**を継続的に実施<sup>3)</sup>〔櫻井, 1992, p. 202〕し、しかも、それらの企業はソフトウェア原価を計算して「有価証券報告書」を作成している。「基準」では想定範囲を超えており、「基準」と実務との乖離が著しい。さらに、原価計算はこの30年ほどで銀行、病院、ホテルといったサービス産業も大きく発展している。「基準」はこのような経済基盤の変化に対応したものでなければならないのではないか。

### 2 原価計算制度は1つに限定すべきではない

「基準」では、「原価計算制度は、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計算秩序」だとして、1つの原価計算制度で多くの目的に役立てるべきことが規定されている。ITを前提としない当時<sup>4)</sup>（1962年）としては、1つの制度に限定したのは当然ともいえる。

しかし、一方では現代のように企業が巨大化し原価計算の目的が多様化してくると、1つの原価計算制度で多様な目的に役立てることはできなくなってきた。他方では、ITによって情報処理コストも相対的に安価になった。そこで、多くの企業では種々の目的のために複数の原価計算制度をもつに至っている。1988年で複数の原価計算制度をもつ企業は、四分の一に達していた〔櫻井,

1991, pp. 329–331]。たとえばNTTでは、サービス別料金算定の原価計算は財務諸表作成のための原価計算とは別の計算制度で行われている。原価管理目的には原価計算制度とは別の計算システムで行われている。

著者が1990年代の初めにジョンソン&ジョンソンやモビルなどアメリカの主要企業のCFO、コントローラーなど20数名に2度にわたって数社の日本企業に案内した時には、多くのアメリカの経営者は日本の「基準」が1つの原価計算制度で多くの目的に役立てようとしていることを知って驚きを隠さなかった。

### 3 標準原価計算だけが原価管理のツールではない

「基準」が制定された1962年当時は、戦後復興のための標準原価計算が重要な役割を果たしていた。標準原価計算を原価計算制度として位置づけたのは当時としては大きな成果であった。当時は、原価管理といえば標準原価計算を含意していた。しかし、1980年代の工場自動化を経て現在では現場作業員の能率管理手段としての標準原価計算の限界も明らかになってきている。なぜなら、現場の作業を人間ではなくロボットが行う企業では、能率管理の手段としての存在意義は大きく減少しているからである。

標準原価計算を「基準」で規定するのであれば、直接原価計算や標準直接原価計算の管理上の役割の位置付け、標準原価計算と予算管理の関係 [中山, 1960, pp. 33–34] の整理なども重要な課題になってきている。さらにIFRSとの関係では、標準原価が真実の原価といえるかの検討なども喫緊の課題になってきた。

### 4 直接原価計算の制度化はいまなら可能である

「基準」では、直接原価計算は原価計算制度とは認められていない。その理由として、①実務家らの要請が標準原価計算ほどではなかった、②「基準」における“制度”の意味が極めてリジッドであった、③期末調整が複雑すぎた [櫻井,

1982, p. 26]。とくに③の期末調整が技術的に確立されていなかったことが最大の理由であった。

当時は、その後に期末調整のための科目別調整法への道を拓いた、イジリ・ジャデキ・リビングストンの論文 [Ijiri et al, 1965], ギレスピー [Gillespie, 1962], ライト [Wright, 1962] といった標準直接原価計算の著書が発表前であったことが関係している。現在であれば、期末調整によって正確な財務諸表が作成できる [櫻井, 1978, pp. 195–239; 櫻井, 1981, pp. 428–429, p. 433]。もちろん、1960年代の高度成長期とは違って、現在は直接原価計算への関心は低下している。とはいえ、現在の日本企業の直接原価計算の必要度を考慮外におけば、現在でならば固定費を調整した直接原価計算を制度として認めたであろう。

### 5 ABCを製品原価算定、原価管理、予算管理にも活用すべきであるか

1960年代の初頭には部門別原価計算による原価管理や製造間接費の配賦計算が画期的な意義を有していた。そこで「基準」では、製造間接費の部門別配賦が原則とされた。しかし現在では、活動基準原価計算(ABC)が実務において適用可能になった。しかし、いまや「基準」で部門別原価計算の手続きまで規定されているため原価作用因にもとづく原価計算の実務上のブロックになっており、そのことも理由の1つとして日本企業にはアメリカやドイツのように製品原価算定方法としてのABCは普及していない。

### 6 後入先出法はもはや認められない

「基準」では、材料の消費価格の計算に後入先出法を許容(「基準」11)している。また、総合原価計算における期末仕掛品原価の評価に後入先出法(「基準」24)を認めている。IFRSの導入を待つまでもなく、後入先出法は現時点ですでに日本の会計基準では許容されていない(企業会計基準第9号6-2)。このように、企業会計基準と「基準」との乖離も明らかになってきた。

## 7 IFRS によって「基準」はどうか

IFRS の導入によって、「基準」とは異なった計算手法が必要とされるようになる。これについては、次節で述べることにする。

## 3 IFRS によって原価計算はどのように変わるか

IFRS は原則主義によっているため、表現に「基準」ほどの厳密さが見られない。財務報告基準としての IFRS には、原価計算の手続きまで規定した「基準」のようなきめ細かさが無いのも頷けるところではある。それゆえ、両者を単純に比較するのは困難である。とはいえ、IFRS が導入されると、下記については検討が必要になろう。以下では「基準」との対比において IFRS の日本の「基準」と原価計算の理論と実務に及ぼす影響を検討する。

### 1 経済のサービス化・ソフト化への対応

「基準」では、1962 年のソフトウェアやテレコミュニケーション、無形資産など、制定以降の経済・経営の変化に伴う会計上の課題には応えていない。一方、IFRS では新しい経済環境の変化にも対応させた基準が設けられている。

#### (1) サービス・プロバイダーの原価

サービス・プロバイダーの場合、サービスの原価も棚卸資産に含まれる。曰く、「サービス・プロバイダーが棚卸資産をもつ限りにおいて、その生産にかかった原価で測定する」「棚卸資産原価には、…主としてサービスの提供に直接的に携わるサービスを提供する労務費、および当該サービスに賦課できる管理者の件費や製造間接費が含まれる」(IAS 2.19)。ただし、販売と一般管理のための件費、直課できない製造間接費、および当然ではあるが利益も棚卸資産には含まれないとしている。

この基準の意義は、サービス原価がサービスを直接提供している仕事に従事している職員の労務

費だけではなく、提供するサービスに直接関係する管理者の件費と間接費を含むものである。経済のサービス化やソフト化に対応した規定であると評し得る。

#### (2) 研究開発費の会計処理

「基準」において、研究開発費に関する規定は、技術研究費についての表示について「新製品又は新技術の開拓等の費用であって企業全般に関するものは、必要ある場合には、販売費および一般管理費と区別して別個の項目として記載することができる」(「基準」39)と規定されているだけである。研究開発費の製品原価性については、「基準」では一切触れられていない。

現行の研究開発費等に係る会計基準(1998年制定)では、「研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならない」(基準3)とされた。研究開発費は研究費、開発費に係わらず製品原価性が否定されている。これは、アメリカの会計基準(1974年制定)である FASB No.2 に準拠したものである。

一方、IFRS が導入されると、研究費は将来の経済的便益を創出する可能性が低いから従来通り費用として処理するものの、一定の条件が満たされる限り**開発費**については資産として計上されることになる。IFRS が求めるように、一定の条件を満たす開発費を資産計上することになると、企業の負担が増えることが想定される。最近のアンケート調査[森田他, 2011, pp.90-91]では、負担増になると回答した企業は、約60%であった。当然の結果とも思える。ただ、それが企業にとって便益がもたらされるか否かは別問題である。

国際的な動向を取り入れて、2008年の改正「研究開発費等に係る会計基準」第23号では、企業結合で取得された仕掛研究開発の成果については、識別可能であれば無形資産として認識されるようになった(IAS 23.5)。今後、研究開発費に関する日本基準として、IFRS に従って改正されるのかそれとも日本の企業だけに通用する論理を通そうとするのか、注目されるところである。

## 2 セグメント別計算とマネジメント・アプローチ

「基準」が制定された頃は、セグメント別計算についての研究成果が発表され始めた頃である。したがって、「基準」でセグメント別計算の記述はない。現代の原価計算や管理会計では、セグメント別計算は経営原価計算において最も重視されるべき課題の1つになっている。その理由は、セグメント別原価計算は経営の可視化（見える化）に大きな役割を果たしているからである。

IFRSでは、事業セグメントは最高業務意思決定者（chief operating decision maker）が事業目的に設定した事業セグメントを外部報告目的にも活用できるというマネジメント・アプローチ（management approach）を採用（IAS BC9）した。最高業務意思決定者とは、一般に、「CEOであったりCOOであったりするが、たとえば複数の役員ということもある」（IAS 8.7）。また事業セグメントは、製品／サービス、製造プロセス、顧客別、製品／サービスの販売方法、規制環境（例：銀行、保険、電気・水道・ガス）である（IAS 8.7）。

日本企業がマネジメント・アプローチを採用することには、長所だけでなく短所もある。しかし、企業会計基準第17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」（最終改正2009年50）では、国際的な動向を採り入れてマネジメント・アプローチが採用されている。

思えば、セグメント別会計は元来、1960年代初頭から管理会計において提唱されたものである。企業会計制度における財務会計と管理会計の結合を主張していた青木〔1980, p.12〕が、管理会計の計算や数値が財務会計で利用される事例の1つとしてセグメント別報告の外部報告をあげた。わが国でもマネジメント・アプローチとして管理会計のセグメント別会計が財務会計に適用されるようになれば、原価計算・管理会計の研究者としては極めて感慨深いものがある。

## 3 コスト・マネジメントのための原価計算

1960年代に原価管理といえば、直ちに標準原

価計算が想定された。しかも、達成可能高能率標準原価が原価管理に適するとされたこともある。1980年代から顕著になってきた産業用ロボットによる工場自動化を経て、標準原価計算の果たす原価管理機能は次第に低下してきた。現代では、コスト・マネジメントの手法といえば、標準原価計算、ABC、原価企画など多くの手法がその役割を果たすようになってきた。「基準」でいう原価計算制度とはなりえないにしても、標準原価計算がもつフィードバック機能や、原価管理、原価低減、コスト・マネジメント、戦略的コスト・マネジメントの概念の明確化などとの関係の説明が今後の「基準」には必要とされよう。

### (1) 標準原価計算

「基準」では、「標準原価は、真実の原価として、仕掛品、製品等のたな卸資産原価および売上原価の基礎となる」（「基準」40(2)）とされている。つまり、日本の「基準」では**標準原価こそが真実の原価**だとされて、棚卸資産原価算定のために用いられるとされていた。それゆえ、原価差異も、通常生じる原価差異であれば、「原則として当年度の売上原価に賦課しうる」（「基準」47(2)1）とされ、「予定価格等が不適当なため、比較的多額の差異が生ずる場合にのみ」売上原価と期末棚卸資産に配賦しなければならぬ。

IFRSでは、棚卸資産原価を測定するための技法として標準原価計算を用いることは、標準原価が実際原価に近似する限りにおいて便宜上許容される。標準原価は材料費・消耗品費、労務費、能率と操業度について、正常な水準で設定されなければならない。標準原価は定期的に見直し、必要があれば、当期の状況に照らして改定しなければならない（IAS 2.21）、とされている。

「基準」では、現実的標準原価または正常原価であれば、標準原価こそが真の原価として棚卸資産に活用し、原価差異は原則として売上原価として処理する。その理由は、技術の発展や環境の変化が現代ほどではなかった時代には、1年を待って標準原価の改定を行っても、それを真実の原価

と考えることができたからであろう。

しかし、現代のように環境の変化が激しい時代には、標準原価をもって真実の原価だと考えるのはムリがでてきているかもしれない。IFRSでは明確な規定はないが、正常な営業活動と操業度を前提にする限りにおいて標準原価で棚卸資産を評価することが認められるものの、正常な水準から乖離した場合の原価差異は棚卸資産と売上原価に配分されなければならない。正常な水準の解釈によっては、「基準」とは異なった処理が必要となる。

論点となるのは、次の3点である。第1は、IFRSのもとでも標準原価をもって真実の原価といえるか。第2は、「基準」で許容されている現実的標準原価は、IFRSの基準のもとでも“正常な標準”といえるか。第3に、現実的標準原価が用いられる場合の原価差異はどのような処理が要請されるか。これらの論点には、今後さらなる検討が必要とされよう。

## (2) ABC, ABM の活用

SAPのERPパッケージでは、ABCが利用できる。しかし、ABCは原価計算制度で想定された原価算定方法とは異なるため、「基準」上の制約があって、財務諸表の作成目的にはABCを活用できなかった。そのような状況のもとでは、ABC情報を原価管理のためにのみ利用する企業も少なかった。

IFRSでは、企業は「基準」のような手続き上の制約はない。そのため、ERPパッケージを用いてABCをもって原価計算を行うことも、その計算結果を原価管理目的に活用することも現在よりも多くなる可能性がある。ただし、「基準」をそのまま残存させるか否かで結論が異なってくる。

## 4 工事契約のための原価計算

「基準」では、原価計算の目的として、「価格計算に必要な原価資料を提供すること」（「基準」1(2)）と規定している。その解説において、政府の調達物資の価格形成、公定価格、統制価格のた

めの価格計算の役立ち〔太田他, 1963, p. 72〕があげられている。とはいえ、日本ではそれ以上の公的な検討は全くの手つかずであった。

アメリカでは、政府との契約価格算定のための原価計算基準設定のための審議会であるCASB (Cost Accounting Standards Board: 原価計算基準審議会)〔CASB, 1972〕が1970年に会計検査院に設置され、1971年から1980年の一時中断まで19の基準が制定された〔櫻井, 1980〕。さらに、この後継機関として行政管理予算局に1988年からCASBが設置されている。なお、CASBが1971年から制定した原価計算基準は現在でも効力を有していて、行政機関との契約に法的強制力を有している。

IFRSの工事契約は建設工事を中心とすることで、CASBとはやや性質が異なるが、IFRSでは固定価格の契約、コスト・プラス契約に関する収益とコストの算定に関する規定が設けられている。

日本でも、公共調達に関する価格決定の調達形態に関して、可能な限り随意契約を抑制して、それに代えて競争契約の他、最低価格落札方式、総合評価落札方式、企画競争、契約事前確認公募が実施されるようになった。しかし、欧米諸国とは違って、その基礎となる原価計算については全く手つかずである。昨今の原価計算の公的組織への適用の意義の高まりは、この種の原価計算の基準の必要性を暗示している。IFRSがキッカケになって、日本でも公共調達に関して英米に見られるような原価基準が作成されることが望まれる。

## 5 将来予測のための経営原価計算

「基準」では、原価計算の目的の1つに、経営の基本計画の設定への役割が述べられている（「基準」1(5)）。しかし、それ以上の記述はない。「基準」が「企業会計原則」の一環として制定されたことからすれば、当然ともいえる。「基準」で基本計画とは経営構造計画（経営構造の変革に係わる計画）のことであり、現代の言葉で表現すれば、設備投資計画など戦略的意思決定と表現できるであろう。

日本企業では、設備投資意思決定において DCF 法の利用が少ない。その理由は、①過去、設備投資の資金には自己金融と銀行からの借り入れに頼ることが多かったこと、②株主が重視されている欧米とは違って、日本の経営者は株式配当や留保利益の機会原価など資本コストの概念に馴染みが薄かったこと、③1960年代から1980年代にかけて製品開発や技術開発が激しかった日本企業では何年以内に回収できるか（回収期間法）が重視されていたことなどが関係しよう。IFRS では、ブランドの減損などで将来キャッシュ・フローの現在価値計算の活用局面が多くなる。そのため、DCF 法を用いた計算が次第に増加することが予見される。

## 6 買収した企業の減損とグループ経営

買収した企業について、減損会計では回収可能価額を測定するために売却費用控除後の公正価値か使用価値のいずれか高い金額を用いる（IAS 36.18）。その場合、将来キャッシュ・フローの予測では経営者が承認した財務予算／予測データを用いる（IAS 36.33）。これらのデータもまた管理会計担当者が作成する。

減損の結果を包括利益で表示することになることは、連結企業としては買収した企業のシナジー効果、情報システムの統合、業務プロセスの効率化などを通じて、グループ経営がいままで以上に必要になる。持分法の適用が原則になるからである。その結果、管理会計では、グループ経営への貢献も今後大いに期待されることになろう。

## 7 製品原価の計算と原価・非原価

製品原価計算との関係では、製造間接費の配賦、購入材料の割引、営業外費用の支払利息、保管費用、消耗品費において検討を要する問題がある。

### (1) 製造間接費の配賦

現行の「基準」では、「間接費は、予定配賦率をもって各指図書に配賦する」（「基準」33(2)）。部門間接費は、変動間接費と固定間接費に分け、

予定配賦基準をもって除して算定する。予定配賦基準として使われる操業度は、達成可能最大操業度ではなく、「その期間における生産ならびに販売事情を考慮して定めた操業度」（「基準」33(5)）である。原価差異の処理については、原則的に当年度の売上原価に賦課する。予定価格等が不适当で比較的多額の原価差異が生じた時には、個別原価計算と総合原価計算のいずれでも、当年度の売上原価と棚卸資産に配賦する（「基準」47）。

一方、IFRS では、製造間接費は次のように計算する。まず、変動製造間接費は実際の生産設備の使用状況にもとづいて、製造単位ごとにその発生額を、当期に販売された製品と期末の在庫とに配賦する。他方、固定製造間接費は、生産設備の正常生産能力にもとづいて配賦される。固定製造間接費については、実際の操業度が正常生産能力と異なる場合の差異（操業度差異）は次のように処理される（IAS 2.13）。

- ① 実際操業度が正常生産能力に近似する場合には、正常操業度または実際操業度にもとづいて配賦する。
- ② 各生産単位に配賦される固定製造間接費の額は、操業度が低いと遊休設備がある結果として増加することはない。配賦されない製造間接費は、発生した期間の費用として処理する。
- ③ 生産水準が異常に高い場合には、棚卸資産が原価以上で測定されないように、各生産単位に配賦される固定製造間接費は減少する。

変動製造間接費は、生産設備の実際利用高にもとづいて各生産単位に配賦される。「基準」では予定配賦が原則であるが、IFRS では操業度が低かったような場合には、単位当たりの固定製造間接費を増加させてはならないとしている。正常よりは低い操業度のために単位当たりの製造原価を増加させることは許されない。

また、サービス・プロバイダーが棚卸資産を計算するとき、正常操業度をどう決定するか、固定費と変動費をどのように区分するかは、日本企業

に新たな課題を与えているといえよう。

## (2) 購入材料の割引

値引き (reduction in price) は、販売した製品が品質不良や破損の理由で売上代金から控除することである。そのため、「基準」では、値引きについて、「購入した材料に対して値引又は割戻等を受けたときは、これを材料の購入原価から控除する」(「基準」11(4))とされている。しかし一方、割引 (discount) は支払期日前に代金を支払ったときに利息相当額の支払代金を減額することであるから、日本の会計慣行では損益計算書の営業外損益として処理してきた。

IFRS では、購入原価を算定するにあたって、「業者間割引 (trade discount)、リベートなどについては、材料の購入原価から差し引」(IAS 2.11) かなければならない。つまり、IFRS では、割引についても値引きと同様、購入原価から差し引かれることになる。この点については、明確に「基準」とは異なった取り扱いが要求されることになる。

## (3) 保管費用

IFRS では、購入原価に含まれない原価 (非原価項目) に、異常仕損費用、生産に関係しない管理費、販売費と並んで、保管費用 (storage costs) を含ませている。曰く、「製造ステージに入る前で、保管費用が製造プロセスにおいて必要とされない限り、保管費用」(IAS 2.16(b)) は非原価になるとされている。裏を返せば、たとえば、フランスなど欧州で多くみられるワイン、チーズ、イギリスではウイスキー、日本では日本酒などの熟成商品を保管する保管費用は製造原価に算入するのが論理的である。

## (4) 営業外費用の支払利息

わが国では、固定資産を自家建設したケースと、不動産開発事業に限り、借入資本利子の原価算入が認められている。一方、「基準」では、支払利息は「経営目的に関連しない価値の減少」(「基

準」5・(1)3) であるという理由から、原価計算制度において原価として算入してはならないとされている。

IFRS では、「適格化資産 (qualifying assets) の取得、建設、生産に直接跡付けできる借入費用 (borrowing cost) は、その資産の原価を構成する」(IAS 23.1) としている。つまり、これまで非原価とされてきた支払利息でも適格化資産の生産などに係わるのであれば、原価に算入することを求めている。なお、ここで適格化資産とは、「意図した使用または販売が可能になるまでに相当な期間を要する資産をいう」(IAS 23.5)。その適用範囲としては「反復して、大量に製造または生産される棚卸資産」(IAS 23.4(b)) には本基準を適用する必要がない、としている。その理由は、反復して大量に生産される棚卸資産 (たとえば工場で生産される製品; 筆者加筆) は、資産化すべき支払利息の算定と管理に過度な負担がかかるためである。

借入費用とは、資金の借り入れに関連して発生する利息その他である (IAS 23.5)。ただし、資金調達活動を本社が集中して行っていたり、複数のファンドを活用していたりするような場合には、棚卸資産への直接的な跡付けが困難になる。そのような場合には判断が必要になる (IAS 23.11)。また、支払利息の表示との関係では、事業に係わる支払利息は“その他営業費用”に表示するが、金融商品に係わる利息は“金融費用”として、区分表示されることになる。

この基準に関して、アンケート調査 [森田他, 2011, p.92] が行われている。質問はメリットとデメリットを問うものであるが、この種のアンケート調査に見られる [Iarossi, 2006] ように、大多数の企業からの回答はメリットがデメリットを下回る (53%) か、同じ (43%) と回答した。解釈を巡っては、さらなる議論が必要となろう。

## (5) 消耗品費

消耗品は、日本では一般に事務用と工場用とに分け、事務用消耗品費は販売費及び一般管理費と

して処理するものの、工場消耗品費は間接材料費として棚卸資産に算入される。「基準」でもまた、費目別計算における原価要素として、「…補助材料費、工場消耗品費、消耗工具器具備品費…」(「基準」第2節10)は間接材料費だとしている。その結果、工場消耗品等は棚卸資産に計上されることになる。工場消耗品費には手袋、タオル、ドライバー、工具、潤滑油、作業用機などが含まれる。未使用分は、貯蔵品として処理する。

連続意見書第4では、棚卸資産に**事務用消耗品**等の販売活動及び一般管理活動で短期間に消費されるべき財貨も含ませている。この点に関して、企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」(2006年制定, 2008年改正)は、①製造用以外であっても短期的に消費される、②実務上で便宜である、③重要性が乏しい、という理由から、事務用消耗品等も棚卸資産に含めているという慣行を「従来と変えることなく、その評価基準を取り扱っている」(第9号, 30)としている。つまり、「基準」とは違って、事務用であっても事務用消耗品費は原価算入される。

一方、IFRSで棚卸資産は、①販売を目的とする、②販売目的のための製造過程にある、③製造過程かサービスの提供のために費やされた材料または貯蔵品に限定される(IAS 2.6)。そのため、事務用消耗品等は棚卸資産には属さない。

以上要するに、事務用消耗品費について、「基準」は棚卸資産原価への不算入、連続意見書は棚卸資産原価への算入であるが、IFRSは原則に準拠して棚卸資産原価への不算入としているということである。

## 4 | まとめ

以上で述べた他にも、財務会計上のテーマー収益の認識基準、減価償却の計算や耐用年数、棚卸資産の低価法、減損会計なども間接的に原価計算に影響を及ぼす。しかし、これらの問題は財務会計で解決すべき問題であるため、本章では考察対象から外している。

原価計算や管理会計から見た時、IFRSはわが国の「基準」といくつかの点で異なっている。かつて数多くの原価計算研究者が「基準」の問題点を指摘してきた。著者もまた、いく度か、環境の変化による経営実態や原価計算方法と「基準」との乖離について指摘[櫻井, 1982, pp. 15-39; 櫻井, 1998, pp. 254-258]してきた。原価計算研究学会の設立に奔走された故山辺六郎博士の究極の目的もまた、「基準」の改訂であることを著者に語っていた。清水他[2011, pp. 73-74]では、調査対象となった企業<sup>5)</sup>の約4割が「『基準』の記述は不十分であり、生産実態に合った改正を行うべき」だと応えている。それにもかかわらず、「基準」制定からほぼ半世紀を経たいまでも、改訂の動きはない。このことは、日本の会計実践にいかなる影響を及ぼすのであろうか。

IFRSが導入されることになると、「基準」と財務報告作成の方法とも抵触するところがさらに数多く見られるようになる。著者は、いまこそ研究者だけでなく政府関係者も「基準」のあり方を真剣に検討すべき時期にきたと考えるのであるが、識者のご批判を頂きたいものである。

### ●注

1) 1982年の報告は、日本会計研究学会第41回大会の統一論題である。岡本清教授の司会のもと、宮本匡章、山形休司、櫻井が報告した。1996年(大阪府大)には、日本原価計算研究学会と日本学術会議の共催で、司会は小林哲夫教授のもとで岡本教授が基調講演、櫻井は4名のパネラーの1人として発表した。

た。

2) ビジネス・コンピュータが実務で自由に活用されるキッカケとなったIBM 360の発売は1964年であり、まだ一般企業では汎用コンピュータは使われていなかった。当時はパンチカードシステム(PCS)が多かった。

3) 1986年の調査では、有効回答数175社のうち99社

(56%)が継続的に原価計算を実施、必要に応じて原価計算を実施している企業は40社(23%)、実施せずは36社(21%)であった。

- 4) 多くの企業がコンピュータをビジネスに活用したIBM 360の発売が1964年であるから、当然のことながら、コンピュータを前提にした経済活動を行っている現代とは、経済モデル自体が現在とは大きくかけ離れている。
- 5) NIKKEI-NEEDSの製造業1,283社に質問票を送付し、200(回収率15.6%)社から回答を得た。調査期間は2010年12月から2011年1月。改正を行うべきは、40.5%であった。いま1つの回答「原価計算を行うに当たり、『基準』でとくに問題はない」は59.5%であった。

#### ●参考文献

CASB (Cost Accounting Standards Board), Standard Rules & Regulations, Part-400, Definition, July 1, 1972, p. 111. Gillespie, Cecil, *Standard and Direct Costing*, Rentice-Hall Inc., 1962.

Iarossi, Giuseppe, *The Power of Survey Design: A User's Guide for Managing Surveys, Interpreting Results, and Influencing Respondents*, The World Bank, 2006. (三井久明訳『まちがいだらけのサーベイ調査』一灯社, 2008年, p. 37.)

Ijiri, Yuji, Robert K. Jaedicke and John L. Livingstone, The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing, *Journal of Accounting Research*, Spring 1965.

Wright, Wilmer, *Direct Standard Costs, for Decision Making and Control*, McGraw-Hill, 1962.

(版は異なるが、平林喜博・深山明共訳『原価と原価理論』新東洋出版社, 1981, p. 22. も参照されたい。) 青木茂男『管理会計研究』中央経済社, 1980年。

太田哲三『解説原価計算基準』中央経済社, 1963年。

櫻井通晴「CASBの原価計算基準とそのインパクト」『企業会計』Vol. 32, No. 1, 1980年。

櫻井通晴『経営原価計算論—新しい原価計算体系の探求—[増補版]』中央経済社, 1981年。

櫻井通晴「原価計算対象の変遷」『アメリカ管理会計基準研究』1981年。

櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房, 1981年。

櫻井通晴「『原価計算基準』の基本的性格と基礎概念」『会計』第122巻, 第5号, 1982年。

櫻井通晴『原価計算—理論と計算—』税務経理協会, 1983年。

櫻井通晴『企業環境の変化と管理会計』同文館出版, 1991年。

櫻井通晴(a)「わが国管理会計システムの実態—CIM企業の実態調査分析—」『専修経営学論集』第55号, 1992年。

櫻井通晴他著(b)『ソフトウェア原価計算 [増補版]』白桃書房, 1992年。

櫻井通晴編著『ソフトウェア会計 ソフトウェア会計実務指針「案」の解説と実際例』中央経済社, 1993年。

櫻井通晴『経営者のための原価計算』中央経済社, 1995年。

櫻井通晴「『原価計算基準』改定の必要性」『専修大学経営年報』第21集, 1997年。

櫻井通晴『新版 間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』中央経済社, 1998年。

清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二「原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』Vol. 63, No. 8, 2011。

森田佳宏・岸牧人・伊藤龍峰・片岡洋人「IFRSの適用に関するアンケート結果の概要(2)」『企業会計』Vol. 63, No. 8, 2011。

中山隆祐「予算についての基本的な誤解」『産業経理』2月, 1960年