

製造原価明細書の現状と未来
—教育・学習面への貢献を考える—

三浦 克人

商経論叢(鹿児島県立短期大学)
第65号(2014年10月発行) 抜刷

[論 文]

製造原価明細書の現状と未来 —教育・学習面への貢献を考える—

三 浦 克 人

はじめに

- I 開示ルールの変更と企業の対応
- II 関係者の見方
- III 2つの様式・2つの名称
- IV 学習者・教育者の視点
- V 日商簿記検定
- VI ビジネス会計検定

おわりに

はじめに

製造原価明細書は製造業の決算手続きにおいて不可欠となるもので、広い意味でいえば、財務諸表の一部を構成する重要な資料として位置づけられる。また、日商簿記検定でもときどき出題されるため、工業簿記・原価計算分野の教育者・学習者にとっても、なじみ深いものである。

にもかかわらず、過去数十年の間、この製造原価明細書が学界で話題になることはほとんどなかった。青木(2010)では、「製造原価明細書を扱った論文はここ30年にわたって発表されていない、製造原価明細書を使用した実証分析も見ることがない。まさに忘れられた財務報告である(p.47)」と紹介される始末である。

その製造原価明細書が、最近、注目を浴びている。2014年3月の「財務諸

表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下、財務諸表等規則とする）の改正により、連結財務諸表において事業セグメント情報を開示する企業は、個別財務諸表における製造原価明細書の開示を省略できることになったからである。つまり、「注目を浴びる」といってもプラスの意味ではなく、青木（2010）のタイトルと副題「忘れられた製造原価明細書 — 消えゆく原価情報への挽歌 —」で指摘されたような危機に直面してしまったのである。

本稿では、そうした危うい立場にある製造原価明細書について、まず、今回の開示ルールの変更や企業の対応、利害関係者らの見解など整理する。そのうえで、製造原価明細書をめぐる教育や学習の面における現状、活用方法、問題点などに論及し、この方面での存在価値を見出していきたい。本稿が、製造原価明細書を活用した教育と学習の一助となれば幸甚である。

I 開示ルールの変更と企業の対応

1 財務諸表等規則の改正

金融庁は2014年3月26日、財務諸表等規則の改正を発表した。改正内容は多岐にわたっているが、その主眼は「単体開示の簡素化」にある¹。財務諸表等規則の第75条（売上原価の表示方法）の第2項が次のように改められ、「簡素化」の目玉のひとつである、製造原価明細書の開示ルールが大きく変更された。

「前項第2号の当期製品製造原価については、その内訳を記載した明細書を損益計算書に添付しなければならない。ただし、連結財務諸表において、連結財務諸表規則第15条の2第1項に規定するセグメント情報を注記している場合は、この限りではない。」（下線部が今改正で追記された部分）

すなわち、上記の「ただし書き」により「連結財務諸表で事業セグメント情報を開示する企業は、製造原価明細書の開示義務がなくなった」のである。なお、この改正の適用は、2014年3月期決算からであり、改正発表から異例の早さでの「スピード適用」となる。

1 今回の財務諸表等規則の改正に関する経緯や内容の詳細については、金融庁のウェブサイト（<http://www.fsa.go.jp/>）や『旬刊経理情報』（2014年4月20日号）などを参照されたい。

2 企業の反応

各企業は改正直後にあたる 2014 年 3 月期決算から、さっそく今回の改正に対応した。筆者が少し調べただけでも、日立製作所、東芝など、わが国を代表する企業が軒並み「非開示」「省略」に動いている。たとえば、日立製作所の 2013 年 3 月期決算の製造原価明細書は図表 1 の通りであるが、2014 年 3 月期ではこれが省略され、単体の財務諸表に係る「表示方法の変更」の一項目として、「財務諸表等規則第 75 条第 2 項に定める製造原価明細書については、同ただし書きにより、記載を省略している」との記述があるだけである。東芝をはじめ、他の企業の記述もほぼ同様であった。

「単体開示の簡素化」に関する企業の反応の大勢を示すものとしては、税務研究会が実施したアンケート調査が参考になる²。これによれば、単体財務諸表を作成、開示した 69 社は、「有価証券報告書の作成業務の負担の程度」につい

図表 1 日立製作所の製造原価明細書

【製造原価明細書】

区 分	注記	第143期 (2011.4.1～2012.3.31)		第144期 (2012.4.1～2013.3.31)	
		(百万円)	(%)	(百万円)	(%)
I 当期材料費		761,766	54.0	783,703	51.3
II 当期労務費		196,759	14.0	219,807	15.3
III 当期経費	1	451,736	32.0	481,532	33.4
当期製造費用		1,410,261	100.0	1,440,042	100.0
期首仕掛品棚卸高		107,803		101,151	
合 計		1,518,065		1,541,194	
期末仕掛品棚卸高		101,151		106,249	
合併による受入		—		7,724	
当期製品製造原価		1,416,913		1,442,668	

(注) 1. 当期経費に含まれる減価償却費は、第143期は62,635百万円、第144期は54,363百万円である。

原価計算の方法

当社の原価計算の方法は、製品が広範囲かつ多種多様にわたるため、生産の実情に即して、個別原価計算あるいは総合原価計算を採用している。

(出所:日立製作所・2013年3月期有価証券報告書)

て、「かなり」21社、「若干」31社、「変わらない」3社、「むしろ増えた」14社と回答している。「むしろ増えた」が意外にも多いが、これは改正から決算までの期間が短く、また、はじめての作業であったからであろう。

同じ調査で、「負担軽減の具体的内容」を問うたところ、「製造原価明細書など、全部削除しても良いものについては作業の軽減が実感できた」との回答も寄せられている。個別意見ではあるが、傾聴に値する。

II 関係者の見方

『企業会計』2014年8月号は、特別企画「単体開示簡素化の意義と課題」として、研究者、実務家、アナリスト、公認会計士という異なる4つの立場からの論文を掲載している。それぞれについて、若干の私見も交えながら簡単に紹介しておきたい。

1 研究者の見解

論文のタイトルは「製造原価明細書をめぐる問題点」（高橋，2014）である。他の3つの論文と異なり、「製造原価明細書」のみが議論の対象となっている。高橋教授によると、原価計算のテキストには、製造原価明細書に関して、①作成方法を詳細に述べているもの、②損益計算書の付属明細書として様式のみを示すもの、③まったく触れられていないものがあり、「すべての原価計算書に目を通したわけではないが」と断ったうえで、このうち②と③のタイプが多いと指摘している（p.105）。筆者も同感である。これは、教育現場における製造原価明細書の扱いの「軽さ」を裏付けるものであろうか。

高橋教授は、製造原価明細書について、その歴史的背景や問題点（たとえば、その情報提供能力）を多面的に検討したうえで、「現代ではさほど価値のある情報を提供できているとは考えられない。もはやその役割は早々に終わっているものと思われる（p.111）」と結論づけている。また、青木（2010）に同意するかたちで、企業の社会的責任を示す意味でも人件費情報の開示を検討すべき点を付言している（p.111）。

2 実務家の見解

論文のタイトルは「財務諸表作成者からみて意義と課題」(山床, 2014)である。その主張の大意は、次の引用文に集約されるだろう。

『単体開示の簡素化』は、経団連として一貫して主張してきた事項であり、……改正が行われたことについては、大変歓迎したい。……一方で、今般の『単体開示の簡素化』には、物足りなさも感じている (p.112)』

「単体開示のあり方について、今後も継続した議論が行われ、結果として『単体開示の廃止・連結開示への一本化』という結論が導き出されることを強く期待したい (p.117)」

これらは、開示業務に携わる実務家の意見の典型とみてよいだろう。また、山床氏の論考のうち、とくに製造原価明細書に関する部分をひろったのが下記である。

「製造原価明細書は、製造原価の費目別の内訳を記載したものであるが、作成のためには、①通常の原価計算とは違った作業が必要であり、相当の工数・コストがかかる。②企業経営の多角化が進展する中で、全ての事業の製造原価を単一の情報として開示しても意味はなく、③投資家が限界利益分析をしたいということであれば、損益計算書の売上総利益やセグメント情報を使うことで十分代替可能である。…… (pp.116-117, 数字と下線は筆者による)」

①は本当にその通りであろうか。筆者も 20 年ほどまえに、原価計算の実務に携わっていたが、当時でさえ製造原価明細書は、単体、連結、事業セグメントのどの区分においても、原価計算システムの中で半ば自動的に作成されていた。もともとのシステム開発にはそれなりのコストがかかったはずであるが、ルーティンとしての作成コストは相当に低かったと思われる。筆者の勤務先のシステムが、特殊あるいは先進的だったのであろうか。もちろん、企業グループの分業構造によっては、連結や事業セグメント別よりも、親会社単体ベースの製造原価明細書を作成する方がかえってコスト高になるということはあるかもしれない。

②はさまざま方面から主張されていることであり、ある程度は同意できる。

しかしながら、多角化企業においても、親会社の事業がほぼ単一であり、またそれが企業グループの主要な事業であるような場合には、開示の意味はある。また、そうした企業は少なくないだろう。

③には組しがたい。限界利益分析には、固定費と変動費の区分が必須であり、売上総利益やセグメント情報からは十分な情報を得ることはできない。なお、②と③は、製造原価明細書の情報提供能力の限界に言及するものであるが、これは、前項の高橋（2014）と同じ文脈の主張である。

3 アナリストの見解

論文のタイトルは「財務諸表利用者の立場から見た単体開示の簡素化」（貝増, 2014）である。その主張の中心は、以下の引用文に集約される通り、今回の改正に批判的である。

「開示の廃止や免除が認められた項目には、従来の単体開示からしか企業分析に有用な情報が得られないものも多い。……企業の信用力評価などの分析で、法的な負債の帰属先である単体の財務諸表を重視する利用者も少なくない。……こういった利用者への配慮がやや欠けているという印象を受ける（p.119）」

さらには、個別の論点を7つ挙げ、議論を展開している。そのトップ項目が「製造原価明細書の省略（p.120）」であることから、貝増氏自身や日本証券アナリスト協会³の強い思いが伝わってくる。

「製造原価明細書の省略」の項では、日本証券アナリスト協会が金融庁に提出した意見書（パブリックコメント）において、セグメント情報は製造原価明細書の代替とはなりえない、との見解を示したことなどが紹介されている（pp.120-121）。さらには、上場企業の連単倍率等のデータを紹介しつつ、「親会社の比重が大きく連単倍率の低い企業や、主力工場が親会社の直接管理下にある企業などの分析においては、依然として製造原価明細書が重要な開示情報である（p.120）」と主張している。

また「むすび」においては、財務諸表の作成者に対して、「開示の必要はな

3 貝増氏は、日本証券アナリスト協会の理事・教育第1企画部長である。

いと考えるのではなく、利用者のニーズが強いと思われる情報については、IR資料などの形でも構わないので、継続して開示していただければ大変ありがたい (p.125)」と期待している。こうした願望に応える企業はどの程度あるだろうか。すでにみたように、有価証券報告書で製造原価明細書の開示を取りやめた企業が続出しているのである。

4 公認会計士の見解

論文のタイトルは「財務諸表作成にあたっての留意点と監査上の論点」(阿部, 2014) である。

他の3氏の論文とくらべると、製造原価明細書に関する言及は少ない。製造原価明細書の添付に関する今回の経緯を簡単にまとめたあと、監査上の留意点として「製造原価明細書の添付が不要となるケースについては、……セグメント情報を注記しているかどうかに基づいて添付の要否を判断することになると解されるので、監査上、添付漏れのないように注意する必要がある (p.134)」という点をあげている。監査の立場としては、これ以上の言及は不要ということであろう。

Ⅲ 2つの様式・2つの名称

製造原価明細書には、図表2の通り2つの様式がある。ひとつは、材料費・労務費・経費という原価の3要素、いわゆる形態別分類によるものである。以下、本稿ではこれを様式Aとする。

金融庁の「財務諸表等規則ガイドライン」には、この点について「1 当期製品製造原価については、当期の総製造原価を材料費、労務費、間接費（または経費）に区分して期首仕掛品原価に加え、これから期末仕掛品原価を控除する等の方式により表示するものとする」と記載されている。これにしたがえば、様式Aが基本フォームということになる。

一方で、製品との関連で原価を区分する様式もあり、本稿ではこれを様式Bとする。テキストや検定試験でよく示される様式である。

製造原価明細書の現状と未来
— 教育・学習面への貢献を考える —

図表2 製造原価明細書の2つの様式

様式A (形態別分類)		様式B (製品関連による分類)	
(円)		(円)	
I 材料費	1,000,000	I 直接材料費	800,000
II 労務費	700,000	II 直接労務費	600,000
III 経費	800,000	III 製造間接費	1,100,000
当期総製造費用	2,500,000	当期総製造費用	2,500,000
期首仕掛品原価	300,000	期首仕掛品原価	300,000
合計	2,800,000	合計	2,800,000
期末仕掛品原価	400,000	期末仕掛品原価	400,000
当期製品製造原価	2,400,000	当期製品製造原価	2,400,000

「ガイドライン」には、様式Aしか示されていないのに、テキスト等では様式Bも示されるのはなぜか。この点を詳述するテキストとしては、櫻井 (2014) をあげることができる。そこでは、様式Aの欠点として、①標準原価計算を採用する場合、実務との有機的関連が図れないこと、②予定配賦を行っている場合、組み換えが必要になること、③損益分岐点分析に必要な資料が得られないこと、などをあげ、様式Bを推奨する旨が記述されている⁴ (pp.60-62)。

しかしながら、製造原価明細書として開示されるのは、様式Aかこれを少しアレンジしたものであり、筆者が調べた限りでは、様式Bで開示する企業はない。本稿では、とくに断りのないかぎり、様式Aを前提として議論をすすめる。

なお、製造原価明細書と同じ意味を表す用語として、「製造原価報告書」が使用されることがある。これは、旧財務諸表等規則で使用された用語であり、現在でも後述する日商簿記検定で使われている。そのためか、テキスト等では、製造原価報告書という呼称を使うものも多く、学習者を多少混乱させている。あるテキストで、製造原価「報告書」の例示として様式Aが、別のテキストでは、製造原価「明細書」の例示として様式Bが提示されていたりすると、その組み

⁴ 高橋 (2014) では、製造原価明細書の様式をめぐる議論の中で、旧著である櫻井 (1981) が引用されている。なお、櫻井 (1981) においては、「直接原価計算が制度化されることがあるとすれば」と断ったうえで様式Bの方が「直接原価計算に直結しやすい (p.73)」との記述がみられる。一方、櫻井 (2014) では、この点の記述はみられない。この30年ほどの動向を考慮してのことであろう。

合わせて覚えてしまうのである。2つの様式と2つの名称の間には、特別な関係はなく、互換的である。

本稿では、現行の財務諸表等規則の呼称にしたがい、日商簿記検定に関わる記述をのぞいては、製造原価明細書を使用する。

IV 学習者・教育者の視点

会計学やその一部門である工業簿記・原価計算、また隣接分野の経営分析の学習者・教育者にとって、製造原価明細書はどのような存在であり、どんな活用方法があるのか。本節では、こうした点を整理してみたい。

1 会計学・財務会計

ビジネス系の学部にも所属する大学生の多くは、初歩から中級までの会計学を学んで社会に出ていく。また一般のビジネスパーソンでも、必要にせまられて「決算書の読み方」に類するテキストで学んだ経験を持つ者は少なくないだろう。しかしそうした学習経験のある者の中にも、工業簿記・原価計算に関する知識が乏しいか、あるいは皆無に等しい者が多い。

会計学や財務会計のテキストでは、工業簿記・原価計算の分野にほとんど言及しないというのが主流である。とくに1990年代後半の会計ビッグバン以降は、記述すべき項目が急増してきたため、進歩や変化がほとんどみられない工業簿記・原価計算に残される紙幅はどんどん少なくなっている。

近年の会計学・財務会計のテキストでは、売上原価を説明する場合にも「商業を前提として……」と断ったうえで、計算式等を説明するというのが典型的なパターンである。このやり方なら、当期製品製造原価などの用語を説明する手間がはぶけ、効率的である。学習者の負担軽減という意味では、工業簿記に特有の用語を中途半端に説明するよりも、かえって賢明なやり方かもしれない。

ただし、初学者向けのテキストでも、丁寧な扱いをするものもある。たとえば、桜井・須田(2014)では、第4章「仕入・生産活動」・第3節「製品の製造原価」の正味3ページほどのスペースの中で、①原価計算基準、②代表的な3つの原

価計算方式（実際、標準、直接）、③原価の三要素と計算ステップ、④勘定連絡、⑤損益計算書、貸借対照表との関係、⑥製造原価明細書の様式と位置づけなどが、2つの図表をまじえながら、過不足なくコンパクトに説明されている（pp.73-76）。学習者にとっては、工業簿記・原価計算のテキストの記述よりもずっと分かりやすいかもしれない。工業簿記・原価計算の教育者としては、こうしたテキストを歓迎したい。

2 工業簿記・原価計算（1）——仕組みの理解

Ⅲ節でも若干ふれた通り、この分野のテキストでさえ、製造原価明細書の作成方法を詳細に説明するものは少ない。損益計算書に付随して説明されるか、まったく説明されないか、そんなテキストが多数派である。ページ数の多いテキストでは詳述し、少ないテキストでは泣く泣く端折る。そういう単純な傾向かもしれないと思い、調べてみたが、事情は違うようである。

たとえば、この分野の大著『原価計算（第6版）』（岡本、2000）においても、財務諸表等規則での開示ルールを紹介し、製造原価明細書が当期製品製造原価の内訳項目を示すことを説明した上で、製造原価明細書と損益計算書の関係を例示する、という程度の簡単な記述にとどまっている⁵。また、近著のうち、大部のものとしては、櫻井（2014）、廣本（2008）などがあげられるが、前者では製造原価明細書を詳述しているものの、後者では例題（pp.82-84）の中でみられる程度であり、扱いが大きく異なっている。

一方、初級から中級までを前提としたテキストの中には、ていねいな記述をするものもある。たとえば、上埜ほか（2008）では、第1章「原価計算総論」・第4節「工業簿記の構造」・第5項「財務諸表」において、企業（富士通）が開示する製造原価明細書を例示し、勘定連絡図などと関連付けながら説明している。さらにページ数が少ない著作においても、加登・山本（2012）のように、第1章「原価計算とは」・第1節「原価計算の目的を理解する」において、貸

⁵ なお、筆者が確認したところ、「製造原価明細書」に関する項は、同書第4版（1990年）において追記されたものであり、それ以前の版にはみられない。

借対照表、損益計算書などに続き、製造原価明細書を紹介するものもある。

製造原価明細書に関する記述の有無は、著作自体の優劣とは無関係であり、著者の考えや著作の主旨との兼ね合いで決まってくるものである。とはいえ、教育者がテキストを選定する場合、製造原価明細書の扱いにまで目を配り、これを選択基準に加えるのも、ひとつのアイデアであろう。

3 工業簿記・原価計算(2) ——実務の理解

テキストで説明される各種の原価計算手法は、実務の世界でどれほど適用されているのだろうか。これを知る手がかりのひとつは、研究者らによるアンケート調査である。しかし近年の調査は、回収率が10～20%程度のもものがほとんどであり、アンケート調査に特有のバイアスや限界を考えると、信頼するに足りうるものはそう多くない。

一方、有価証券報告書のなかで開示される製造原価明細書は、硬度の高い素材である。図表1の日立製作所の例のように、この明細書では原価の中身だけでなく、原価計算手法などをあわせて開示する企業も多い。佐藤(2014)は、有価証券報告書を利用して、上場企業の原価計算の実態を調べている。これによると、例えば、標準原価計算を実施する企業の割合は、有報ベースの集計では13.9%であるのに対し、日本大学のアンケート調査では64.0%であった。時期、対象、方法が異なる調査とはいえ、これほどの差異の理由を合理的に説明するのは容易ではない。アンケート調査の限界が垣間みえる。

ところで筆者は、原価計算の「実際の金額」をみせるということを意識しながら、講義やゼミを行っている。テキストにでてくる作られた数値では、金額自体が少額すぎたり、材料費、労務費、経費の割合が均等であったり、また、ユニットコストがきれいに割り切れたりするため、製造現場、企業実務の実感がわきにくい。数値に血が通っていないのである。億や兆といった大きな単位に慣れさせることや、たとえば任天堂のように、製造原価の97%を材料費が占める企業(2012年度、2013年度実績)があることを理解させるには、「実際の製造原価明細書を利用することが、手軽で効果的である。

4 経営分析

筆者は、別稿（三浦，2013）のなかで、製造原価明細書を利用した原価の分解とそれを活用したCVP分析について言及した。学習者にとってはゲーム感覚で楽しめ、学習効果も高い作業だと実感している。

テキストの中には、さらに発展した活用例を紹介するものもある。たとえば西山（2006）では、製造原価明細書を利用することで、当該企業の生産コスト構造の分析が可能となり、原価の3要素の比率、自動化の度合い、外注比率などが分かると説明している。さらには、外注費が多い場合には、「アウトソーシングが進みある業務に特化して競争優位を高めている、あるいは固定費の変動費化が進み不況対応能力が高いという傾向も考えられる（p.142）」という具合に、議論や分析のヒントを提示している。

また、大津（2009）でも、外注費に関する分析への言及がみられる。同書では、任天堂の製造原価明細書に加え、有価証券報告書の「事業活動に伴うリスク情報」を引用しながら、製造原価の9割以上を材料費が占める一方で、製造原価に占める比率は少ないものの、経費の大部分が外注費である同社を、典型的なファブレス企業として紹介し、そのことが事業リスクとどうかかわってくるのかを解説している（pp.38-40）。

西山氏や大津氏のような実務経験豊富な著者によるこうした記述は、学習者が製造原価明細書を深読みする際には特に有益である。製造原価明細書は、それ自体が工業簿記・原価計算の学習や教育に有用な情報を提供しているが、学習者の意欲や教育者の工夫次第では、コスト構造をはじめとする企業経営に関する多角的な議論の素材として活用することもできるのである。

V 日商記検定

1 出題傾向

製造原価報告書⁶は、日商簿記検定2級・工業簿記の出題範囲である。直近

⁶ 日商簿記検定では、一貫して製造原価報告書という呼称を用いているため、本節では一部を除いて、この呼称で記述する。

10 年分 (30 回分) では、①第 118 回 (2007 年 2 月)、②第 121 回 (2008 年 2 月)、③第 134 回 (2013 年 6 月)、④第 137 回 (2014 年 6 月) と計 4 回出題されている。②と④の出題が、直前の出題である①と③の 1 年後となっているのは、たまたまであろうか。

①は個別原価計算に関する問題で、製造指図書等の資料をもとに、製造原価報告書と損益計算書の作成を要求している。②と③は、棚卸資産の有高や原価要素の支払高等に関する資料から、製造原価報告書と損益計算書を作成する問題である。①②③の製造原価報告書は、いずれも様式Bである。④は、②③に類似した資料をもとに、様式Aの製造原価報告書と仕掛品勘定を完成させる問題である⁷。

すでにみてきたように、実務で作成、開示されるのは様式Aである。一方、簿記検定では様式Bが優勢である。これをどう解釈すべきであろうか。

工業簿記の仕組みをより深く多面的に理解させるための方便だと考えれば、様式Bの存在価値も認められるだろう。2つの様式の裏にある考え方の違いや、それぞれの利点・欠点などを理解することは有意義である。ただ、検定試験の学習者・受験者は、通常そうした高級な見方をしない。様式A・Bがどのような資料とともに出題されるのか、どちらの様式がより難しいのか、正答にたどり着くためのポイントはどこにあるのか、残念ながら、彼らの関心はこうした点に集中しがちである。

なお、①～④はすべて、「製造間接費の予定配賦」を前提としている。この場合、筆者の見立てでは、①～③の問題、すなわち様式Bの方が、受験者にとってはより組しやすい。様式Aでは、製造原価報告書上で製造間接費の実際発生額が集計されないため、これを別途計算する必要がある。一方、様式Bではその手間を省け、配賦差異 (実際発生額と予定配賦額の差額) をこの報告書上で確認できるのである。

④について、ひとつ付言しておきたい。本問では、製造原価報告書は様式A、

7 紙幅の関係で、各問そのものの転載は省略する。簿記関係の専門学校等が出版する過去問題集などを参照されたい。

すなわち、原価を形態別に区分したものであるが、仕掛品勘定は「製品との関連による分類」となっている。「製造原価報告書は仕掛品勘定の中身をあらわす」と説明されるのが通例であるが、この問題はそうになってない。実務に照らしてみても奇異に感じる設定である。個人的には、違和感を覚える。

2 製造原価報告書の重み

日本商工会議所では、簿記検定試験の採点終了後に大問ごとの「出題の意図」と「講評」をウェブサイト上で発表している⁸。たとえば第134回の「出題の意図」には、次のような文言がみられる。「原価資料にもとづいて製造原価報告書と損益計算書を作成する問題です。……原価資料は財務諸表作成という原価計算の主要目的達成のための基礎資料として重要な役割を負っています。このため、本問は原価計算の基礎として理解不可欠な問題であることから出題しました。本問は計算上、基本的な問題ですが、工業簿記の全体像を理解していないと完全正解することはできません。」

この記述から、工業簿記の世界においては、製造原価報告書は財務諸表の一部を構成しており、その全体像の理解にかかわるものであることがわかる。しかし一方で、製造原価報告書に関する問題は、過去30回（工業簿記は毎回大問で2題出題されるので全60題）のうち4題にとどまっている。「出題の意図」の文言とのバランスがあまりよくない。

工業簿記の分野では、各種仕訳に関する問題、総合原価計算を通じてユニットコストを計算させる問題などが頻出である。筆者は、工業簿記に特有の財務諸表である製造原価報告書は、仕訳やユニットコスト計算と同程度の重みであつかわれるべきだと考えているが、実際の出題数は少ない。

今般の財務諸表等規則の改正は、製造原価明細書の開示ルールに関するものであり、その作成とは関係がない。製造業の実務においては企業規模にかかわらず製造原価明細書の作成は必須である。その証拠に「中小企業の会計に関する

8 詳しくは日本商工会議所のウェブサイト (<http://www.jccci.or.jp/>) を参照。

る基本要領」⁹でも様式Aと同様のものが例示されている。こうした事実を鑑みたとき、製造業の主要な財務諸表である製造原価明細書を検定試験で出題する意義は大きいといえる。

3 名称の問題

日商簿記検定に関するこの節では、前項での一部を除いては製造原価報告書と記してきた。検定試験では少なくとも過去 10 年はこれが使われている。なにか特別な意図があってこの名称を使っているのだろうか。もしそうでなければ、現行の開示ルールでは製造原価明細書という名称しかないのであるから、これに改めるべきであろう。初学者に無用の負担をかけてはならない。

VI ビジネス会計検定

1 ビジネス会計検定の概要

ビジネス会計検定は、大阪商工会議所が 2007 年からはじめた比較的あたらしい検定試験であり、これまでに 15 回実施されている (2014 年 9 月時点)。同会議所による受験者向けパンフレットの冒頭には「財務諸表理解力検定」との文言がみられ、この検定試験のコンセプトを端的に示している。また、簿記検定とビジネス会計検定の守備範囲は、それぞれ「財務諸表の作成」と「財務諸表の利用」とされ、住み分けも明確である。

大阪商工会議所は、この検定試験の公式テキスト・公式過去問題集を発売している。以下では、これらを参照しながら、各級ごとに検討してみたい。

2 3級でのあつかい

大阪商工会議所によれば、この級の到達目標は「会計の用語、財務諸表の構造・読み方・分析等、財務諸表を理解するための基礎的な力を身につける」ことにある。

⁹ 中小企業庁が2012年2月に公表したものである。詳しくはウェブサイト (<http://www.chusho.meti.go.jp/>) を参照。

製造原価明細書に関連する記述は、公式テキスト第3章「損益計算書」にみられる。この章の第3節「売上総利益とは」・第3項「売上原価」において製造業における売上原価が説明され、その計算式の中で当期製品製造原価が登場する（大阪商工会議所，2014a，pp.71-74）。しかしながら、当期製品製造原価そのものに関する説明はなく、製品勘定を示すボックス図のなかで、「当期製品製造原価（材料費・労務費・経費）」との記述がみられるだけである。この記述は誤りではないものの、やや不正確な書き方である。工業簿記、原価計算の知識を前提とせずに、製造業の売上原価を説明するのであれば、この程度でとどめるのが妥当というところであろうか。

3 2級でのあつかい

この級の到達目標は「企業の経営戦略や事業戦略を理解するため、財務諸表を分析する力を身につける」ことである。製造原価明細書は、公式テキスト第4章「損益計算書」・第3節「売上総利益の計算」・第3項「売上原価」の中で、次のように記述されている。

「当期に製造した製品にかかった製造原価（当期製品製造原価）の計算内容を詳しく示すために製造原価明細書が作成されます。製造業は、個別財務諸表で、損益計算書の次にこの製造原価明細書を添付しなければならないことになっています（連結財務諸表では添付されません）（大阪商工会議所，2012，pp.71-72）」。

必要最小限ではあるが、説明文としてはこれで問題ないだろう。ただし、第2文のカッコ内は次の改定時に修正する必要がある。

公式テキストでは、製造原価明細書の例示として様式Aが示されており、開示ルールに忠実である（p.72）。また、当期製品製造原価に関する説明も過不足なく、工業簿記の知識がない学習者にも一定の配慮がみられる（pp.73-74）。

つぎに2級の出題例をみてみよう。以下は、公式過去問題集の「例題」「類題」から、製造原価明細書に関連する問題を抜き出したもので、大阪商工会議所によれば、「易しい」「標準」「難しい」の3段階のうち、両問とも「易しい」と

いう評価である（大阪商工会議所，2012，p. ii，pp.38-39）。なお，この検定試験は，1 級の一部の問題をのぞいては，すべて選択肢を選んで解答するマークシート方式である。

第 6 回出題例：

次の計算式について，正誤の組み合わせとして正しいものを選びなさい（選択肢省略）。

(ア) 当期製品製造原価＝期首仕掛品棚卸高＋当期総製造費用－期末仕掛品棚卸高

(イ) 売上原価（製造業）＝期首製品棚卸高＋当期総製造費用－期末製品棚卸高

第 9 回出題例：

次の資料により，売上総利益の金額を計算し，正しい数値を選びなさい（選択肢省略）。

売上高	550	期末製品棚卸高	150	期末仕掛品棚卸高	90
労務費	90	材料費	230	期首製品棚卸高	120
期首仕掛品棚卸高	100	広告宣伝費	50	製造経費	90
				売上割引	110

第 6 回の正答は，(ア) が○，(イ) が×である。(ア) と (イ) を個別に出題されると混乱する可能性もあるが，両者をセットで見比べながら考えれば，難しくはない。大商の判定「易しい」に同意したい。

第 9 回の正答は 160 であるが，案外むずかしいかもしれない。例示された項目のうち，広告宣伝費と売上割引は計算外となることに，まず気づくかどうか。そのうえで，原価の 3 要素（材料費，労務費，経費）を加え，これが当期総製造費用となり，あとは「公式」通りの計算となる。ゆっくり考え計算すれば，正答できそうであるが，限られた時間（問題の総分量を考えると，この問にあてられるのはせいぜい 1 分ほど）の中でそれが可能であろうか。この検定の受験者の多くが工業簿記の知識をあまり持ってないことを考え合わせると，当問は「難しい」部類に入ってもおかしくない。

以上のように、作問者の苦勞が感じられる出題内容であるが、回を重ねるごとに良問が増えているように思われる。ただ、この検定試験は、工業簿記の基本知識を前提としないということが、暗黙の足かせになっているため、今後も作問者の苦闘は続きそうである。

4 1級での扱い

この級の到達目標は「企業の成長性や課題、経営方針・戦略などを理解・判断するため、財務諸表を含む会計情報を総合的かつ詳細に分析し企業評価できる力を身につける」ことにあり、本格的である。

製造原価明細書は、公式テキスト第5章「財務諸表分析」・第3節「生産性の分析」でまず登場する。ここでは、個別の損益計算書、製造原価明細書を利用して、加算法により付加価値額を計算するという例題が示されている（大阪商工会議所，2014b，pp.298-300）。

また第5節「不確実性の分析」の「損益分析点分析の実践」の項では、製造費用を変動費と固定費に分解する作業に関連して製造原価明細書に言及しているものの、「製造費用においては親会社に関してだけの、しかもきわめて集約された形のデータしか公表されていない」として、「変動費と固定費の分解を厳密に行うのは、事実上、不可能である」と述べている（p.324）。しかしそれでも、「費目別法」により、限定された情報の範囲内での固変分解が試みられており、そのプロセスは学習者の参考になる（pp.330-334）。ただ、こうした不確実な手続きでは、検定試験の問題にはなりにくい。「費目別法」は、同じ理由で簿記検定でも出題されることはない。

こうしてみると、製造原価明細書は、簿記検定の工業簿記の守備範囲となるのが適当である。また、今般の開示ルールの改正により、ビジネス会計検定における製造原価明細書のプレゼンスは、今後はますます減っていくことが予想され、さびしいかぎりである。

おわりに

本稿は、「忘れられた製造原価明細書」について、主にその教育・学習面での役割等に着目し、議論をすすめてきた。開示ルールが変わったとはいえ、製造原価明細書が、製造業における重要な決算書類であることには変わらない。これは大企業でも中小企業でも同じである。研究対象としての魅力には乏しいかもしれないが、教育・学習面では、使いでのある明細書である。さいわい、今回の財務諸表等規則の改正によって製造原価明細書の開示を免除されるのは、連結財務諸表で事業セグメント情報を開示する企業だけである。「さらなる改正」が行われるまでは、上記に該当しない企業は、これを開示し続ける義務がある。

教育・学習面における、製造原価明細書の現状、有効な使い方、問題点等については、本稿の中で逐次、言及しているので、ここでは繰り返さない。本稿が、工業簿記・原価計算の教育者にとって、何かのヒントになれば幸甚である。

(参考文献)

- 青木茂男「忘れられた製造原価明細書 —消えゆく原価情報への挽歌—」『会計プロフェッション』第5号、2010年3月、pp.47-59
- 阿部光成「財務諸表作成にあたっての留意点と監査上の論点」『企業会計』第66巻第7号、2014年7月、pp.126-135
- 上埜進・長坂悦敬・杉山善浩『原価計算の基礎 —理論と計算— (第2版)』税務経理協会、2008年
- 大阪商工会議所編『ビジネス会計検定試験公式テキスト3級 (第3版)』中央経済社、2014a年
- 大阪商工会議所編『ビジネス会計検定試験公式テキスト2級 (第3版)』中央経済社、2011年
- 大阪商工会議所編『ビジネス会計検定試験公式テキスト1級 (2014-15年版)』中央経済社、2014b年
- 大阪商工会議所編『ビジネス会計検定試験公式過去問題集2級 (第2版)』中

中央経済社, 2012年

大津広一『戦略思考で読み解く経営分析入門』ダイヤモンド社, 2009年

岡本清『原価計算 (第6版)』国元書房, 2000年

貝増眞「財務諸表利用者から見た単体開示の簡素化」『企業会計』第66巻第7号,
2014年7月, pp.119-125

加登豊・山本浩二『原価計算の知識 (第2版)』日本経済新聞出版社, 2012年
企業会計審議会「国際会計基準 (IFRS) への対応のあり方に関する当面の方針」
2013年6月19日

桜井久勝・須田幸一『財務会計・入門 (第9版)』有斐閣, 2014年

櫻井通晴『経営原価計算 (増補版)』中央経済社, 1981年

櫻井通晴『原価計算』同文館出版, 2014年

佐藤英一「製造原価明細書で見る上場会社の原価計算」『茨城大学人文学部紀要・
社会科学論集』Vol.16, 2014年3月, pp.45-54

税務研究会『週刊経営財務』第3168号, 2014年6月23日

高田直芳『「経営分析」・入門』日本実業出版社, 2014年

高橋賢「製造原価明細書をめぐる問題点」『企業会計』第66巻第7号, 2014年
7月, pp.105-111

西山茂『企業分析シナリオ (第2版)』東洋経済新報社, 2006年

廣本敏郎『原価計算論 (第2版)』中央経済社, 2008年

三浦克人「CVP分析の教授と学習 —実務への適用を視野に入れて—」『商経
論叢』第64号, 2013年10月, pp.107-128

山床眞一「財務諸表作成者から見た意義と課題」『企業会計』第66巻第7号,
2014年7月, pp.112-118