

Title	標準原価計算に於ける「標準」の意義
Sub Title	The meaning of "standard" in the standard cost accounting
Author	白神, 俊彦
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1951
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.44, No.3/4 (1951. 4) ,p.152(78)- 157(83)
JaLC DOI	10.14991/001.19510401-0078
Abstract	
Notes	経営経済学特集 = Fundamental problems on the personal management 論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19510401-0078

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

標準原價計算に於ける

「標準」の意義

白神俊彦

元來企業會計の果すべき機能には報告的機能と管理的機能とが存すると言われるが、在來の簿記或いは會計學の研究は主として決算報告書類たる財務諸表の作成を目的とし、報告的機能を中心として論ぜられて來たことは争われないところである。

然るに機械制生産の發達、之に伴う固定設備の大規模化、經營彈性性の喪失等は景氣變動をより激化せしめる有力な一因となるに及び、殊に經濟的不況期に對處する爲には、斯る報告的機能を中心とする會計處理のみでは經營の合理的維持運用は困難となり、一九二〇年代の不況期よりアメリカを中心に次第に會計のもつ管理的機能が重要視されるに至つた。戦後の我が國に於ても經營の合理化という要請の下に管理的機能を重視する所謂管理會計 (Managerial Accounting) が最近再び強く唱えられるに至つた。

管理會計そのものの本質は在來の報告的機能を中心として研究され來たつた所謂財務會計 (Financial Accounting) に基

き得られる諸記録統計その他を分析し、比較し、計畫を樹立して經營の合理性、安全性を確保する爲に經營を統制することにある。この目的の爲に短期損益及び財務計算、經營分析及び比較、經營統計、豫算統制、標準原價等の形に於て早くより各論的研究がなされて來たのであるが、統制乃至管理という目的からして「管理會計の飛躍的發展と特質とは豫算統制、標準原價等の事前計算領域の開拓によつてもたらされたことは事實であり、これこそ管理會計の中心的部分を形成する」ものであると考えられる。

筆者は斯くの如く管理會計の中心的部分を事前計算 (未來計算) たる豫算統制及び標準原價計算に置き、以下後者に於ける「標準」の意義について更に検討を加えて見ることとする。

(註) 青木茂男著「管理會計」二二頁

二

標準原價に於ける「標準」の意義を論ずるに當つて先づ簡單に標準原價計算のもつ利點に觸れる必要がある。ゲーツ (Goetz) によれば、

一、(製品により) 獲得される價格が適應しているか否かを測定するためには、「實際原價」(“Actual” Costs) よりも正常又は標準原價 (Normal or Standard Costs) の方が一般的に望ましい。

二、標準原價の使用は事務上の勞力 (Clerical Work) を節減しうる。

三、標準と現實の資料とを比較、検討することにより、責任の所在を適切ならしめ、差異の存する場合更に詳細な調査に基き標準以下の状態或いは標準そのものを修正することにより經營を管理し統制しうるのである。(Billy E. Goetz; Management Planning and control pp. 34)

斯く標準との比較原價差異により原價統制を行うためには、標準の設定に當つて標準そのものの信頼性、正確性が當然期せられねばならない。

然るにこの標準原價の意義について廣狹種々に解されている。標準原價は科學的事實調査に基き定められた豫定原價であり、統計學でいう假構値であつて廣く解する場合次の如く分類の一例を挙げ得る。

- 一、豫定原價 (Estimated Cost)
- 二、正常原價 (Normal Cost)
- 三、當座標準原價 (Current Standard Cost)
- 四、基準標準原價 (Basic Standard Cost)

以上の中、豫定原價とは製品の生産前に實際原價になるべく近い原價を求めるところを目標として見積られた原價であり、その發出原因について松本雅男氏は二つを擧げてゐる。その第一は註文生産の行われる企業に於て生産開始前に價格を契約する場

標準原價計算に於ける「標準」の意義

合の價格見積りであり、第二は經營規模の擴大に伴い、間接費の種類及び數量が増大し實際原價計算が必然的に遅れて來るに拘らず、他方ではなるべく速かに原價を知る必要の増大に基くものである。

かかる原價も勿論事前計算ではあるが、實際原價を正しい原價と看做し、この實際原價への接近を圖らんとする未來原價であつて、決して標準という意味を持ちうるものではない。この原價計算は、計算の單純化と迅速化とを圖るのが目的であつて、經營管理に役立てるためのもではない。

次に正常原價であるが、その意義については、
一、數期間の平均原價と解する場合—ジョルダン、ハリス、ウィリアムス、ミューラー等の如き—

二、實現しうる最良の經營状態に於ける原價と見る場合—シュラッター、ゼヴェリング等の如き—があるが第二の場合、次に述べる標準原價の意義に解した方がより妥當なので、第一の立場に立つ解釋に基いて、正常原價が標準原價たりうるかどうかを検討する。ここにいう正常原價は過去數期間の、或は一景氣循環期間の、或是一年間の季節變動期間の實際又は豫定原價の平均であり、この意味に於てノーマルな状態に於けるあり得べき原價を示しうるに止り、經營の達成目標たる原價を示すことを目的とするものではない。

以上の如く考へて來ると、經營を管理し、原價差異により統

制を行わんとする標準原價としては上述の豫定原價或は正常原價はとり得ないのであつて、今日に於て標準原價として考えられているのは、當座標準原價と基準標準原價とである。

(註1) 「例解原價計算精義」内、松本雅男著「標準原價計算」(註2) 同書 三十四頁。

三

然らば當座標準原價と基準標準原價とは何か。當座標準原價とは一定の市況、經營構造、操業度作業能率等の下で發生すべき筈の原價であつて、(一)實際原價の引下目標となりうる原價であり、規範性をもつ原價である。(二)併しながら夫が規範性をもちうるためには、經營條件の變化に伴い絶えず修正される必要がある。が之を頻繁に修正することは實際上困難であるから相當に重大な變動のない限り之を修正しないのが通例であり、この點ではその規範性はある程度制約される。(三)夫は科學的方法によつて決定され客觀性をもつけれども原則として假構値である。この點についてコスト・アカウンタント・ハンドブックに於ても當座標準原價は「通常そのまま會計帳簿に記入され、また財務諸表に載せられる。そのような標準は方法や價格の變動を反映して屢々改訂されねばならない。然らざれば現狀において實際にそらなるべき原價を示し得ぬことになるからである」(この引用文の前半については後に検討するであらう)と

のべている。(四)當座標準原價は之を決定し、實際原價と比較して原價差異を算出し、差異の生じた原因及び責任の所在を明らかにすることにより、生産品種の決定、價格の決定及び經營管理に役立つ機能をもつている。

之に對し基準標準原價は原價差異を測定する尺度或は基準となる原價であつて、(一)當座標準原價と異り規範性をもたない。(二)尺度たるがために生産物の種類又は製造方法の變化しないかぎり修正せず原則として固定されている。(三)この固定的數値と實際原價との差異を時間的に比較しうるから實際原價の増減傾向を示しうる。(四)基準標準原價は測定尺度たる機能を目的とするから價格決定の機能を果たすためには原價比率による換算が必要となる。

以上述べ来たつたように標準原價における「標準」の意義について達成目標を説く當座標準と、測定尺度たる點を強調する基準標準との二つの概念が對立的に考えられているのである。

いずれの標準をとるべきかについては未だ定説もないが、以下簡単に問題の所在を明らかにするために二・三の見解を紹介する。

都度修正はしないが、かかる場合は發生すべき筈の原價でもなければ原價變動の尺度ともなりえない。

(一)實際に要した原價の代りに、要すべき筈であつた原價を棚卸品原價となすことは「前者は事實であるが、後者は意見である」から正しい賣上總利益を示しえない。

(二)當座標準を屢々變更すれば、實際原價との差額を時間的に比較し實際原價の變動狀況を知ることが出來ないのであつて、之を測定するためには實際原價を不變の基準標準に關係づけて指數を作り、之を比較しなければならぬ。として基準標準をより重視している。

山邊教授もその著「標準原價計算」に於て標準原價を評價基準として採用する財務諸表が決算諸表として果して妥當であるかどうかは疑問であり、標準原價計算を飽くまで決算報告のための財務諸表から切り離して原價の簡素迅速化を圖るべきであるとして基準標準原價を推奨されている。

之に對し松本、青木兩教授は、基準標準原價は當座標準原價と結びつけない限り、そのみによつては實際原價がどの程度原價引下目標から離れているかを明らかにしえないが、之を知り、又之に基づき分析、比較、統制することこそ標準原價の目的であり經營合理化にとつて重要であるとして當座標準原價の採用がより望ましいとされている。

標準原價計算に於ける「標準」の意義

なり、基準標準なりの「標準」の設定に際しいかなる基準によつて行われるかを考察する必要がある。通常かかる基準として次のものが考えられる。

(一)理想的標準—達成し得る最高の能率、最低の價格、最適の操業度等最もすぐれた經營條件に基いて決定される標準。

(二)正常的標準—一經濟變動循環期間を通じて平均的な經營條件に基いて決定された標準。

(三)實際的標準—極めて近い將來に存在する經營條件の實際に基いて決定される標準であり、現在の狀態からして達成可能な目標を示すものである。

以上の如く標準を分類した場合、當座標準原價も、基準標準原價も夫々この三つの見地から三分しうるわけであるが、従業員にその達成の責任を問はうる引下目標たる原價を示す當座標準原價に對しては實際的標準原價が、又原價指數を作り原價變動測定の尺度となる基準標準原價としては、長期間修正する必要のない正常的時として理想的標準原價が有益であると考えられる。然して斯る立場に立つて更に標準原價の目的或いは機能から當座標準原價と基準標準原價との優劣を比較検討して見よう。

一、原價差異分析

基準標準原價が差異分析に於て當座標準原價よりも一段と進歩しているといわれる點は絶對額によらず原價比率を用いる點

で、異なる經營間の比較可能性と時間的比較可能性という點である。併しながら當座標準原價に於ても實際原價との比率を求めめることは出来、前者については解決しうる。時間的比較の可能性という點では絶えず修正される當座標準原價では不可能である。併しながら基準標準原價は單に原價變動率を示しうるに止り、その差異の發生原因については當座標準原價の計算も亦必要とされるのである。

又原價比率の分析は原價差額の分析よりも素人にはわかり難いという非難もなされる。

併し乍ら當座標準原價による差異分析に於ても基準標準原價を媒介とすることにより、例えば操業度差異に基づく原價差額と、作業態容差異に基づく夫とを區分しうるが如く、より精細な差異分析を行うことが出来る。

かくして「基準標準原價計算は規範(當座)標準原價計算と對立する原價計算としてではなくて、後者を補強する原價計算として新しい發展の道を見出し」たということが出来る。

二、經營管理機能

當座標準原價は前述せる如く規範性をもち現實の原價引下目標たるものであるから、従業員に對し達成の責任を問ひうるものであるが、固定的な基準標準原價はかかる機能をもたず、殊に正常的又は理想的標準を用いる場合原價差異は従業員に責任を問ひえない條件が混在し、従業員は標準を達成しえない口實

を豫め與えられていようなことになる。

三、事務勞力節減

標準を何れにとるにしても標準原價計算は實際原價計算に比し事務處理を極めて簡單、迅速化しうる。何となれば原價要素の消費、製品製造量等が凡て標準原價で計算しうるから實際原價計算の如き詳細な記録を行う必要がない。併して、標準原價によつて計算される原價が會計帳簿に組入れられ、従つて決算報告書に計上されるか否かに於て、當座標準原價と基準標準原價とは事務處理上の煩雜さを異にする。在來は標準原價は單に原價管理の要具と考え、決算報告書類には實際原價を以て計上すべきものとなして來た。従つて(一)標準原價は統計資料として扱われ、全然會計帳簿に示さない。(二)備考として比較目的のために會計帳簿に複記的に記録するという方法が一般に採られて來た。然しながら報告會計より管理會計へという認識の深まると共に、標準原價はその經營條件の下では當然達成さるべき原價であるから、之こそが眞の製造原價であり、これ以上に要した費用は浪費であつて製造原價の要素たり得ない損失であると解する傾向が深まつた。従つて會計帳簿も、決算報告書類も標準原價で計上し、之に對する實際原價の差額は原價差額勘定の如きで處理し、之が發生した期間の損益計算に計上し、之をその製品の販賣されるまで繰越すべきでないということになる。今日の税法では標準原價で決算報告書類を作成することは

内部統制とその監査

關 口 操

許されていないが、標準原價が科學的な調査に基づく正確なものである場合は當然かかる處理が認めらるべきであらう。かかる處理をなす場合、當座標準原價は眞の原價と考えらるるから、之をそのまま會計帳簿にまた決算報告書に計上しうるわけである。然るに基準標準原價は眞の原價とは考えられないから、もし之を會計帳簿に組入れ、決算報告書に計上するためには、原價比率によつて實際原價に換算する必要がある、元帳に於て標準原價を二重記帳するため會計手續が複雑となる。

四、價格決定基準

價格決定要素としては通常實際原價が使用されるが、不況期に國家が最低價格を制定したり、或いは企業が廉賣價格を定める場合當座標準原價は引下目標であるからその基準となりうるが、基準標準原價はなりえない。

以上紙數の關係で當座標準原價の長所のみを主張し過ぎた感みが多いが、標準原價に於ける「標準」は實際的當座標準原價の意味に解すべきであり、基準標準原價は之を補強する原價計算と解すべきであると思ふ。

(註1) 黒澤清著「管理會計」一〇二頁。

(註2) 松本雅男著「標準原價計算」六七―七八頁。

(註3) 同書 六十九頁。

内部統制とその監査

企業規模擴大の傾向の中に有機的な經營組織の出現を求めることが出来るが、經濟活動に於いて協調の原理が自由競争に代つて現はれたことによつて、經營の方法にもその原理が支配するようになつた。即ち經營管理の方法は利潤追求という經濟行為決定の唯一の標準を失うに至つた結果、企業の目標と生産計畫に合致すべきその管理活動を統制することによつて、社會經濟に於ける企業の存続及發展を不斷になさしむるに至つたのである。こゝに有機的な經營組織とは組織の Specialisation の原則と Kooperation の原則とが混合され合ひ乍ら、その運営方法が協調の原理に立つてあることを意味する。

經營組織内に於いては一方に特に専門化すると同時に、他方分散されたる夫々の職能を統合する必要が存する。詳言すれば夫々職能に應じて分化された諸機關は、専門化された活動が權限若しくは責任を背景として自主的に行われると同時に、計畫乃至目標に即應すべく監査することが必要である。かかる監督は夫々の職能に直屬する上部機關に附與され、經營管理の最