慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	棚卸資産評価論の一研究 : 標準原価をめぐって
Sub Title	A study of inventory valuation
Author	会田, 義雄
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1958
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.51, No.1 (1958. 1) ,p.78(78)- 93(93)
JaLC DOI	10.14991/001.19580101-0078
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19580101-0078

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.

棚卸資産評価論の一研究

——標準原価をめぐって——

会田義雄

一、はしがき
二、標準原価の意義
三、標準原価概念と予算原価概念
四、評価論上の標準原価
五、原価差異原因の分析と結語

一、はしがき

標準原価計算制度は管理会計制度の中心的な一環として発展せる計算制度であるに対し、棚卸資産評価論は財務会計の中心課題の一つである。目的の相違に応じてそれぞれ別個の計算体系があるものとして、両者は無関係とするのも一つの割り切り方であろう。然し、企業経営の現実は単純にその様に割り切れるものではなく、管理会計の一環が財務会計のそれと結びつくことによって、それはより以上の進化と発展を約束することとなるであろう。即ち棚卸資産評価基準としての標準原価は財務会計と管理会計との連結帯ともいい得べき領域であり、その結びつきを明らかにすることによって両つの計算体系はより具体性・現実性をもち、又発展するものと思考される。本稿はかかる意図の下に立論しようとするものである。立論に当っては、先ず標準原価の意義を明らかにし、更にその意義を深めるために予算原価との相違にふれ、次いで評価論上いかに解せられているか、又解すべきであるかを文献をひもときつつ明らかにしよう。

二、標準原価の意義

ここでは最初、文献を辿って各説を紹介し、性格により分類し、どの意義が採用さるべきかを明らかにしたい。

（イ）A・A・A原価概念及び基準委員会の報告[注1]によると、「標準原価とは科学的に予め決定された原価である」と。それは極めて明快のようであるが、必ずしもその内容を明らかにしていない。

（ロ）ブロッカーによれば[注2]「製品の標準原価とは、数量標準に対しては、高い能率的生産を示す技術家の仕様書に基づき、価格標準に対しては、将来の価格傾向の予測に基づいて、見積生産数量に対する材料、労働及び経費を貨幣価値額の固定的量で示す、予め定められた原価であると定義される」と。即ちここでは固定的尺度としての標準原価が意味されている。

（ハ）スコットによれば[注3]「標準原価とは正常操業における正常生産能率に対する正常原価」であるとされ、いわゆる正常原価と同一視されている。

（ニ）グリーンによると[注4]「標準原価とは……各作業及び各製品単位に対する見積られた原価であって……それは一単位の製品生産のために、正常能力における能率的な状態の下で要せられる直接材料、直接労働及び製造間接費を表わす目的のものである」とされ、正常能力下の能率的生産を前提とする見積原価であるとされている。

（ホ）ヴァン・シックルによると[注5]「標準原価制度で用いられる標準は、正常なる状態の下で達成せらるべきものに対して設定せられた尺度である。……それは単なる平均ではなく、……現在及び過去の生産活動を丹念に研究し、観察せる後に注意深く設定される。」とされ、正常状態における達成目標としての標準概念が明らかにされている。

（ヘ）メレロヴィッチ。以上はアメリカの文献であるが、ここでドイツ文献の代表としてメレロヴィッチの定義を考察しよう。メレロヴィッチによれば[注6]「標準原価とは科学的研究を以て予め定めた規範的原価（Richt Kost）であり、実際上の標準（Norm）の性格をもち、統制及び活動並びに給付の刺戟を目的とせる原価である」とし、その本質を次の五つに分説している。

「標準原価は第一に、例えば物の価格の如くたえず変動するものではなくして、ある程度固定的なものである。

第二に標準原価は未来に対して適用せらるべき予め定めた原価である。

第三にそれは特殊なもの（Außerordentliches）を表わすものではなくして、正常なもの（Normale）を表わすものであって、達成可能な目標を示すものであるが、高度の経済性を示している。

第四に標準原価の本質は科学的基礎に立脚している。

第五に標準原価は比較原価であり、規範的原価である」と。然しこのメレロヴィッチの見解の中には達成目標（第三）概念と測定尺度（第五）概念とが分解せられずに混在している如く思考される。

以上幾つかの概念規定を辿ってきたのであるが、そこで明らかなことは標準原価について通説的な見解に必ずしも一致はなく、或いは達成目標とし、或いは測定尺度とし、或いは正常原価とし、或いは理想乃至固定原価と解されているのである。そこで吾人はA・A・Aの如く単に「科学的に予め定められた原価」とする概念規定では満足し難いのであって、それらの諸説を何らかの基準で分類する必要を感ずるのである。蓋しそれらの諸説の岐れるゆえんは或いは標準値の厳格の度合に対する見解の相違であったり、或いは標準改訂

の頻度による相違であるからであって、それは標準概念そのものの多義性に依存するともいい得よう。

以下この見地から分類を試みるならば、

① 標準の強度による分類

(イ) 最高乃至理想標準原価

(ロ) 正常原価…（ビズネス・サイクルの正常性を保った正常操業度における達成可能なもの）

(ハ) 達成可能な目標…（但し良好な業績を前提としている）

② 標準原価適用の期間による分類

（標準改訂の頻度）

(イ) 当座的乃至短期的標準原価…（毎期の製造諸条件の変化に応じ改訂）

(ロ) 固定的乃至基準的標準原価…（長期に亘り持続性あるもの）

以上二つの分類はディメンションを異にする分類であり、固定的標準原価は必ずしも理想としてのそれのみに限らず、①の分類における正常原価、達成可能な目標としての標準原価とも結びつきうると思考される。従って全てを考えれば六コの分類が考えられるであろう。さて然りとすれば、本稿ではどの標準原価概念を採用するかが問題となる。何故ならば、評価論としては択一的な問題解決を求められるからである。結論的には広義と狭義の二つに分ち、広義にはここでの六コの全てを標準原価と解し、狭義には尚二つに分ち、①の強度については(ハ)の達成可能な目標を択び、②の適用期間については(イ)の当座的標準原価概念を採用したい。蓋し、広義の意義を考察するに、ここでの六コの分類は何らかの意味、或いは理想として、或いは正常として、或いは達成可能な目標としての基準性をもった標準値であるからであって、広義には全て標準原価の範疇に属せしめられ得ると思考されるのである。次に後者即ち狭義における見解の理由を考察しよう。

惟うに、固定的尺度としての標準は、それによって実際の経営活動の経済性を比較測定し、かかる見地から経営管理を行おうとする意図は伺える。然しそれは間接的に過ぎないものであり、更に現実の企業をめぐる客観的価格等の経済諸条件の可変性及び企業内部の主体の側における設備、機械、労働等の諸条件の可変性を考察するならば、現代の経済機構下にあっては、当座的、短期的な標準こそ、標準原価制度の目標値として原価管理上採用せらるべきであると思考されるのである。原価管理はいうまでもなく、理想を追求すべきであり、かかる見地から理想原価を以て標準原価と解する東海林氏の主張[注7]も見出される。然し、東海林氏の主張された昭和十六年頃と現代とは歴史的な経済諸条件がおのずから異なるのである。そこで今日の歴史的条件下にあっては当座的な達成目標を以て標準原価概念を規定しようとするものであるが、それが標準原価である以上尚科学性を根底に置く。即ち標準設定は先ず第一に工場の技師例えば工学技師、設計技師及び化学者によって標準値の試案が作成され、次いでその試案は作業を担当する職長又は組長等の管理責任者の参加の下に討議され承認せらるべきである。かくしてそれは一方にはアロウアンスを認められて達成可能性を持つと同時に、他方にはその達成の責任追求をうけるに至るのである。

右の論述から明らかな如く、標準原価概念は歴史的性格をもつものであり、歴史的概念規定がなされねばならず、現代の歴史的条件下、即ち科学の進展、技術の進歩、競争激甚の経済変動下にあっては、右の如く狭義には達成目標としての当座的標準原価概念であるべきであると思考される。かくして本稿においてはかかる原価概念の下に立論を進めよう。但しそれは狭義の概念であって、広義には固定的尺度としての標準原価、正常原価、理想原価としての標準原価の存在も否定しようとするものではない。

注(1) A. A. A. Report of Commitee on Cost Concepts and Standard, p. 177.

(2) J. G. Blocker, Cost Accounting, 1948, p. 375.

(3) J. A. Scott, Budgetary Control and Standard Cost, 1953, p. 9.

(4) W. A. Poton, Accountants' Handbook, p. 225.

(5) C. L. Van Sickle, Cost Accounting-Fundamentals and Procedures, 1938, p. 16.

(6) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, 1933, SS. 212～220.

(7) 東海林健吾著「標準原価の理論と応用」二九頁～三〇頁。

三、標準原価概念と予算原価概念

本節においては標準原価をより明らかにするため予算原価と比較論評しよう。論ずる迄もなく予算統制と標準原価計算とは管理会計の二大支柱として、予定計算を導入し、規範的数値を用い、比較計算、原因分析をする等の諸点において両者は基本的には同一の原理に則るともいえる。然しその領域、数値、強調点等必ずしも等しくせず、通説的には、予算は全体としての一期間又は一計画に亘る目標を設定するに対して、標準原価は単位当り、別言すれば、給付単位についての目標を示すものとして区別されている[注1]。然らば、これを原価の面即ち標準原価と予算原価との概念上から見て、どの様な相違点乃至類似点を見出しうるであろうか、学説を辿って明らかにしよう。

（イ） スコットによると[注2]、氏は前述の如く正常生産高における正常原価を以て標準原価と解したのであるが、それに対して次期の見積り生産量の下における見積り原価を以て予算統制上の原価と解している。これは彼の正常原価としての標準原価概念の規定即ち標準を基準とし、予算を次期の目標とする思考そのものから生じた差異であると解される。

（ロ） ヘンリッチの要約によると[注3]、

（予　算）　　（標　準）

目的……期待された原価であり実際　　高度の望ましい業績での達

原価として用いられる　成されうる原価を示す
強調……オーバーせらるべきでない　原価の低下せらるべきレベルを示す
原価を示す
完全性…企業の全部門に亘る　しばしば製造部門のみであり、統制可能原価にのみ限られることあり
分析の度合…原価が予算の範囲内なら大して問題でない　差異の性格原因を完全に検討する
――――――――
過去の業績判定に意義あり　改善の途を示す羅針盤である

然しヘンリッチはその類似性として標準原価制度があると予算統制が容易であり、又両者共に原価を予め定め、勘定によって部門の原価を考え、統制可能の原価を示すものであるとする。ただここでのヘンリッチの所説における両者の相違点のポイントは標準原価を以て理想原価と解する点に求められるであろう。

（ハ）メレロヴィッチによれば、[注4]

（予算原価）　（標準原価）

①短期の変更を伴う未来価値　①より長期の継続性を伴う正常原価乃至基準価値（Richtwerte）

②しばしば平均的・見積り数値　②正確に確定せる正常価値

③期間計算　③単位計算（原価の標準と給付の標準）標準原価による原価計算は期間計算

④収入・支出計算であり、部分的にのみ原価計算　④純粋な原価と給付の計算

⑤取引機能（Dispositionsfunktion）が支配的であり統制がその上に加わる（売上高・価格・利益率、それ故市場機能）　⑤統制機能（費消の統制と給付の統制それ故経営の機能）

⑥市場成果の分析　⑥経営成果の分析

⑦取引的行為に対する優先的手段としての標準　⑦完成的行為（ausführrende Tätigkeit）に対する標準

⑧予測に困難を伴う　⑧比較計算に困難を伴う

として全面的な考察をなされているが、原価そのものについては予算の場合は見積りと解されている。

（ニ）ヴァン・シックルの所説を伺うと、[注5]氏は前述の如く標準原価を正常なる状態の下で達成せらるべき尺度としての標準と解したのであるが、それに対して予算における計算値には二つのもの、即ち一つは過去の経験又は非科学的な基準によるもの、他の一つは標

唯、固定的間接費の場合にはしばしば平均的見積り数値のことがある

準又は科学的な基準によるものとの二つがあるとする。かかる見地からすれば標準原価と予算原価とは同一物を指すこともあってその区別は単純に割り切れなくなる。

（ホ）次に予算制度上、わが国においても論議のまととなっている変動予算を考察すると、両者の関係は更に緊密なることを知る。即ちニッカーソンによれば、[注6]変動予算とは「ありうる幾つかの操業度の範囲内の数量に対して原価の標準を設定する予算制度」であり、「標準原価が設定されているならば、それは予算作成と結びついてその計画を樹立しうる筈である」と。かくしてここに両制度の密接なる結合関係を見出せるのである。

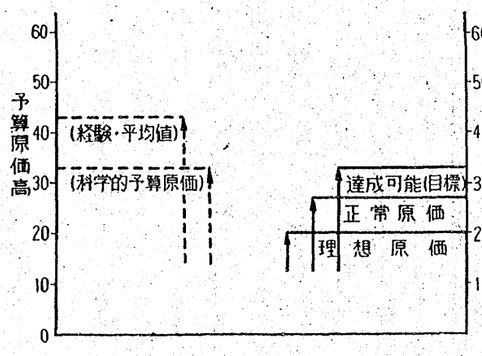
更に両者の相関性を主張する学説をひもとくならば、先ず第一にブロッカーがあげられる。[注7]曰く「予算の作成は材料・労働及び経費に関する価格標準の正確且つ能率的決定を前提するというも過言ではない。換言すれば、予算統制上の計画は標準化された生産工程と標準原価制度の下における経営においてはその実施が成功する」といい、「予算統制と標準原価とは分ち難いものである」とする。かかる関連関係はニューナーの全体としての経営活動の標準（予算）と単位当り製品の標準（標準原価）という考え方に、更にはN・A・C・Aの「予算は建物であり、標準原価はその構造内容」という考え方に、或いはラング、マックファーランド、シフの「注意深く設定せられた標準原価は予算作成上、原価の見積り数値よりも、より信頼しうる基準を提供する」という[注8]主張の中にも伺えるのである。

以上の諸説を基礎として予算原価と標準原価との差異をその範囲と原価数値の面から要約的に考察しよう。

第一に領域に関しては、予算統制は現金予算・資本設備予算等々の特殊な領域をはじめ、収益高についても予測するものであり、経営活動の全ての領域を包む。従って、そこでの予算原価は製造諸費用のみならず、一般管理費及び販売費の全てに亘って同列的に包含する。然るに標準原価の場合は、ニッカーソンの如く[注9]販売費及び一般管理費に関する標準原価乃至標準利益をも考察対象とするものも近時現出してきており、それも無視し難いが、一般的には製造原価を領域とし、そこに管理思考を傾倒するのが支配的である。即ち領域として予算は広く企業全般の利益計画と結びつき、標準原価は対象計算による製造原価統制に重点を置くという差が見出せる。

第二に原価数値上の比較であるが、ここでは前述の如き標準原価の多義性が考えられねばならない。わが国の山辺教授は標準原価から若干のアロウアンスをつけた即ち若干低めたものが予算統制上の原価であるとし、[注10]最近はA・A・Aの一九五六年の原価計算基準における Budget Cost 即ち予算原価であるとされる。従ってそこでは標準原価と予算原価とは明らかに異なる様にうけとれる。然し前述せる所より明らかな如く予算原価にも幾つかのものがあり、標準原価にも幾通りのものがある。それ故に諸説を辿って見るも、或いは別個のものとするスコットの見解、或いは一致するという即ち予算の基準は標準原価であるとするラング、マックファーランド、

シウの見解、或いは予算原価にも二つのものがあるとするヴァン・シックルの見解があり、揆を一にしない。標準原価を広義に解するならば幾つかの解答が与えられるであろう。即ちこれを図示すれば、左図の如くなる（但し数値は全て仮定であり、一般的にこの様な傾向になると想定したものである）。図によれば、右側の達成可能の好能率の目標としての標準原価――本稿における標準原価概念――は左側の科学的に決定せられた予算原価と一致せしめられている。その原価高線をはさんで、原価高の最も低い理想原価、正常原価があり他方それより高い過去の平均乃至単純な経験より割り出した予算原価とがある。而して前述せる所よりして明らかな如くこの両者の数値が一致する場合にはよりよい管理方式が採用せられ得ると考えられる。蓋しそれは一方には客体計算（原価計算）を通して作業員の行為を統制し、他方には予算を通して利益計画と結びつき、従って対象とされた原価に関する限り二つの間に特別な差異計算を必要としないからである。然しこの一



致が理想であるとしても、かかる一致は業種によって不可能な場合がある。業種別の可能性の度合についてはいずれ研究を他日に譲ることとするが、唯わが国においては特に労務費の関係から、石油、セメント、化学工業等の装置工業においては、両者の数値上の一致が比較的容易に達し得ると思考される。それに反して個別的組立作業の場合には両者の一致は比較的困難であろう。

注（1） A. A. A., Readings in Cost accounting, Budgeting and Control, p. 621.
（2） J. A. Scott, op. cit., p. 9, p. 54.
（3） S. B. Henrici, Standard Cost for Manufacturing, pp. 232-233.
（4） K. Mellerowicz, a. a. O., SS. 222～223.
（5） C. L. Van Sickle, op. cit., p. 435.
（6） C. B. Nickerson, Cost Accounting, 1954. p. 286.
（7） J. G. Blocker op. cit., p. 381.
（8） J. Lang, W. B. McFarland, M. Schiff, Cost Accounting, p. 324.
（9） C. B. Nickerson, op. cit., pp. 154～155.
（10） 山辺・溝口両教授稿〃標準原価計算と直接原価計算〃産業経理 昭和三二年一月号内。

四、評価論上の標準原価

前述の立論より明らかにせられたかかる標準原価を以て棚卸資産評価の基準と認め得るか否かに関しては議論多く、わが国にあっては主として原価差異の問題と関連せしめて論ぜられている。ここでは以下その諸説を反対論、支持論、折衷論の三つに分けて論じよう。

（第一） 反 対 論

反対論は実際支出原価主義の立場であり、実際原価との差異額が僅少なる場合には例外的に認めようとする見解である。これは米国にあっては実際界の取扱いにも拘らず比較的公式的見解にとり入れられている。即ちA・I・A によれば、[注1]「標準原価は、もしも一般に認められた基準に基づいて決定される棚卸品の大凡の額に一致するか、又は適切なる調整によって一致せしめられるに非ざれば、棚卸資産が計上される代替的基準とは見做し難い」とされ、又米国の税法では申告書調整を認めているとしても、標準原価を特に評価基準として認めてはいない。[注2] これと同一の見解はスミス、アッシュブレン[注3]の「標準原価制度を採用して……もしも当該期間中に発生せる実際原価が予め定められた標準原価と一致しないか又は極めて近似値でないならば、標準原価で評価せられた棚卸資産は貸借対照表上に表わされる以前に修正さるべきであろう」という主張及びワレス[注4]の「原価統制の目的と棚卸資産評価目的とは両立し難い。標準原価は必然的に原価統制として貧弱な機構であるか、棚卸資産の評価手続として貧弱であるかの何れかである。」とし、両目的を同時には達成し難いとする見解に見出される。更にわが国の東海林氏は、標準原価は真実原価ではなく、その評価は真実の財政状態を示すものではない[注5]という見地から、これを標準原価の短所に掲げている。

以上によって明らかなる如く公平性を尊重する税法の立場――わが国の税法も然りとする――乃至投資家保護的な財務会計の見地においては一般に標準原価を以て棚卸資産の評価基準とするには消極的であると解されよう。

（第二） 支 持 論

支持論についても極めて多くのニュアンスがあり、単に標準原価制度の長所とするものから、積極的に標準原価こそ真実原価であると主張するものもある。以下支持論の性格の弱いものから逐次強い見解を明らかにしたい。

最初最も弱い支持論は反対論と僅かの差に過ぎないものであって、それは第一にリトルトン[注6]の「〃もしもその制度の運営が標準原価数値を時々改訂するものとすれば〃標準原価を以て実際原価に代用しうることが認められる」という見解及びニューナー[注7]の「理論的に言えば、……差異を棚卸商品と売上原価に割り当てることは誤っている。何故ならば、原価と損失との間に区別があるからである……実際上困難であろうが……もしも標準が賢明に設定され、且つ管理不能の要因が当初の見積りを変更せしめる場合に、改訂することによってその正確性が維持されるならば」認められるという見解に見

出されるのである。このニューナーの見解の中には原価と損失とを区別する考慮がなされており、そこでは二番目の若干強い支持論たるヘンリッチの思考に一脈通ずる。

そこでヘンリッチの見解であるが[注8]、彼は標準原価の優れた点としてその㈣に「標準原価は在庫品評価のために真実（true）であり、且つ保守的な原価である」とする。従ってここでは前述の東海林氏の見解とは逆に標準原価こそ真実原価となるのであり、而もその標準原価が不能率な費用を含まざるために保守的低価主義評価と考えられているのである。然しヘンリッチの所論を仔細に検討すると必ずしもこの見解が一貫して主張されていない。即ち彼は標準原価の短所として「①多くの経営執行者はむしろ棚卸品に費された、又はそれについて発生せる実際の貨幣価値額で評価された棚卸品を知ることを欲するのである」とし、かくて彼は標準原価計算体系について実際原価との修正計算を掲げ、更に「標準原価が真実原価であろうとなかろうと……真実原価の主張者達は[注9]」と述べ、配給費については真実原価の主張者に組し難いとする。この様に検討するときヘンリッチの所論に論理の一貫性が欠けるものの如く思考されるのである。

かくして吾人は第三の最も強い支持論の立場としてアンダーソンの見解に到達するのである。その主張を考察する前に[注10]N・A・C・Aの調査によって実際の取扱いを見るに、「多くの製造会社は期末棚卸品の評価に当って当期の標準原価又は次期に用いられる標準原価

を以て評価している。而もそれは〃実際原価〃に到達するために何らの調整をも施さずに」と。尚詳細な紹介は山辺教授の著書[注11]に譲るとして、ここではかかる積極的処理を最も強く主張する理論的研究としてアンダーソンの論拠を探ってみよう[注12]。

アンダーソンは個別原価に対立する割当原価の一形式としての標準原価を考察せる後、曰く「この方法は……原価従って棚卸資産の評価から不規則な能率乃至不能率又は異常な時間による原価の差異を除去するという功績を有している。而してもしも標準が正常量に基づいて算定されているならば、生産上における季節的及び循環（サイクル）的差異を除去するのである。かかる差異は一般に棚卸品の価値の上に何らの効果をもたないものである。即ち貸借対照表の見地にも損益計算書の見地にも何らの効果をも持たないものである。従ってこれらの差異を除去することは経営成果及び財政状態のより真実なる表示という効果をもつのである」と。氏にあっては明らかに標準原価は実際原価を超えて真実原価なのであり、而もその真実なる意味は二つの観点、一つは原価に損失を含まざるという原価の真実性、他の一つは棚卸品価値の真実性という二つの観点を含んでいる。而してこの価値の真実性とは企業に対するサービス・ポテンシャル（service potential）としての実現可能価値を意味しているものと解される。何故ならば、不能率乃至不規則な費用がいかに大であるとしても、それは回収せらるべき費用ではあるが、何ら棚卸資産の実現可能額を決定するものではなく、むしろ当期に負担すべき責任額を示すものであり、従って当期回収分として期間費用に負担せしめるのがより理論的であると考えられるからである。但しアンダーソンはいかなる標準原価をも認めようとするのではなく、常にこの標準が検討せらるべきであると説く、曰く「この……標準原価の採用は、勿論次の仮定の上に成り立つ。即ち標準は慎重に且つ現実的に設定せられ、而もそれらは実際の作業条件の下で達成しうる所の原価を表わしているという仮定の上に成り立っており、この仮定はしばしば検討されることが重要である」と。即ちそこでの標準原価は次期において達成可能な当座的標準原価を前提としているものと推論される。更に曰く「万一、標準原価と実際原価との間の差異を棚卸品評価の中へ反映することが望ましいとするならば、それは殆んど常に包括的基準（over-all-basis）に基づく調整計算によってなされる」とし、包括的評価準備金勘定（over-all valuation reserve）を設けることを主張する。而してその調整計算は、数量が長期に亘って実際と異なる場合、又は賃率の変更等の重要なる変更に止めており、それら以外のものは棚卸資産評価に反映せしめる必要のないことを説いている。従ってアンダーソンの場合には当座的標準原価の見地を貫いており、重大なる変更のみ例外的に考察しているのである。而してこの例外の場合を強調するのが次の折衷論の一つ（前者）である。

（第三）折衷論

ここで折衷論というのは二つのもの即ち、原価差異の種類によって原価性の有無を判断するものと保守的見地からする折衷説を含む。

先ず前者については、価格差異を別個に取り扱う主張であり、この見地はヴァン・シックル及びギレスピーのノートン会社に関する主張に見出せる。ヴァン・シックルは曰く[注13]「標準原価制度が用いられている時に作成される財政状態の報告書は一つの例外を除いて他の何れのタイプの原価制度と結合して作成されるものとも形式上は何らの相違を示さない」と。而してその例外というのは購入価格差異勘定の残高の調整であることを明らかにしている。次にギレスピーの調査せるノートン製造会社では[注14]「材料の棚卸高を標準原価で計上することに反対するのは、材料価格差異を購入の時の損益とすることは、その材料を基礎とした財の生産及び販売の時点と何らの関係もない期の純利益に著しい変動をもたらすであろう」とし、材料価格差異については調整する意見である。更にN・A・C・Aの別の調査にあっても[注15]、材料価格差異については、その標準設定の困難なるためと、数量差異の如くには厳格な意味で業績の尺度とは考えられていないとし、その差異を棚卸品と売上原価に分割している。これらの所論には確かにそれぞれの論理を見出し得る。

他の一つの折衷論として保守的見地からするケラーの説があげられる[注16]。ケラーは標準原価と実際原価との調整方法として準備金勘定の設定を提唱しており、その勘定を設けるのは標準原価が実際原価より高い場合に限るのであって、もし標準原価が実際原価より低い場合には実際原価まで引き上げて、その結果、準備金勘定の借方残

高とすることはしない。それを実際原価まで引き上げて調整することは棚卸品に非能率要因を反映せしめるとするのである。このケラーの折衷論は理論的とはいえず、ただ保守的見地からのみ首肯されるに過ぎない。

以上積極的支持論及び折衷論の一部は不能率の原因による原価を貸借対照表上の能力をもたないものとするのであったが、そこには原価性、サービス・ポテンシャル、真実性の概念の示す如く一面の論理を見出すことを得た。然し、ここに全ての原価差異が不能率に原因するものであるかどうかを検討しなければならない。かかる局面の分析は節を改めて分析しよう。

注(1) W. A. Paton, op. cit., p. 557.
(2) C. Gillespie, Accounting Procedure for Standard Cost, 1952, p. 160.
(3) C. A. Smith, J. G. Ashburen, Financial and Administrative Accounting, 1955, pp. 133～134.
(4) Wallace, Inventory in "Accountants' Handbook, 1956. pp. 12～38.
(5) 東海林健吾　前掲書　一六六頁。
(6) W. A. Paton, op. cit., p. 557.
(7) J. W. Neuner, Cost Accounting, p. 562.
(8) S. B. Henrici, op. cit., p. 134.
(9) S. B. Henrici, op. cit., p. 278.
(10) W. A. Paton, op. cit., p. 557.
(11) 山辺六郎著「標準原価計算の実際」A. A. A. Readings in Cost Accounting Budgeting and Control, 1955, pp. 190～218.
(12) D. R. Anderson, Practical Controllership, 1949, pp. 342～343.
(13) C. L. Van Sickle, op. cit., p. 447.
(14) C. Gillespie op. cit., p. 158.
(15) N. A. C. A. Bullitin, Standard costs for costing inventories, 1948, p. 1251.
(16) I. W. Keller. Management Accounting for Profit Control, 1957, p. 154.

五、原価差異原因の分析と結語

原価差異を招来する原因は単純でない。例えば前述せる材料価格差異は経営外的な市場の変動によるものであるから経営の統制不可能の差異であり、従って不能率を示すものでないから当然原価性をもち棚卸品に再調整せらるべきであるという意見が一般的である。然しその価格差異を生ずる原因を分析すると、必ずしも経営の管理不能のものであるとは限らない。例えば製造部で購買の権限がない場合にはその価格差異は製造部の責任でないことは明らかであろう。然しその原因は或いは購買部が必要以上の良質の品種を購買したため、或いは仕入時期を失したために生ずる場合もあるし、或いは資金不足により適切な予想の割引を利用し得なかったか又は仕入時期を誤ったためにも由来する。或いは更に価格標準の予測の誤りであったかも知れない。従ってこれらの原因をひっくるめて経営の統制外とすることは妥当とはいえない。時には購買部の責任であったり、時には財務部の責任が問われることもあろう。原価管理のためには、その差異は発生の時点・場所及び原因について追求されねばならないが、ここでは原価性の有無を問う見地から差異の原因を探究しよう。論述に当っては紙面の関係もあり、ラング、マックファーランド、シフ及びブロッカー並びにヘンリッチ等(注1)の前掲著書を主に手引として列挙的にその原因を掲げてみよう。

(1) 直接材料差異の原因

(A) 材料価格差異……〔比較的管理困難〕
(イ) 材料の市場価格における標準値を超える変動
(ロ) 標準でないロットでの購入
(ハ) 不可避的原因による貯蔵品の購入で、そのため標準に比し追加的な輸送費を発生せしめたこと
(ニ) 輸送中における標準以上の過度の減耗
(ホ) 特殊な処理乃至迅速な輸送のための追加負担額
(ヘ) 最も有利な条件を提示せるもの以外の供給者からの購入
(ト) 予想の現金割引を利用し得なかったこと

(B) 材料使用量差異……〔重要な管理対象〕
(イ) 材料処理乃至工程中における浪費、滅失及び仕損品で標準以上のもの
(ロ) 損耗及び過度のスクラップの発生
(ハ) 材料から得られた産出高の標準からの差異
(ニ) 貯蔵中の不適切な保管による品質の劣悪化
(ホ) 非標準的材料の使用
(ヘ) 標準に組み入れられなかった製造仕様書の変更

以上を見るに、材料では価格差異に対して数量差異の場合には経営能率を示す原因がより多いことは明らかである。

(2) 直接労務費差異の原因

(A) 賃率差異……〔比較的管理困難〕
(イ) 標準に組み入れられなかった賃率の変更
(ロ) 標準賃率が平均である時により低い又は高い賃率の従業員を含んでいること
(ハ) 作業に対する標準が定められた時に考えられたのと異なる賃率の従業員を使用すること、例えば技術者の単純労働への使用
(ニ) 超過労働時間による割増賃率の標準との差異
(ホ) 奨励加給の増減で標準額との差異

(B) 直接労働能率差異……〔重要な管理対象〕
(イ) 作業員の努力及び能力の標準との差異

(ロ) 作業員の訓練及び適性選択上の標準との差異
(ハ) 給与制度の如何による能率のむら
(ニ) 健康状態及び厚生施設の良否による標準との誤差
(ホ) 新しい機械の採用と標準改訂のずれ
(ヘ) 方法の変更と標準改訂のずれ
(ト) 工具・器具の改良変更と標準改訂のずれ
(チ) 製品仕様の標準との差異
(リ) 材料品質の標準との差異
(ヌ) 標準時間の見積りの厳格さ如何
(ル) 段取時間の見積り上の誤り
(ヲ) 作業計画の良否

等に分析される。従ってそれは作業者の努力又は能力の如何のみならず、管理部門及び補助経営部門等のサービス部門における創意工夫の如何に依存する所も大である。但しこれらは価格乃至賃率差異と異なり殆んど全部製造部門の能率の指標であると解される。

(3) 製造間接費差異の原因

間接費の差異は二分法乃至三分法によって分析されるのであるが、ここではそれらをもたらす個々の原因について直接追求しよう。

(イ) 標準に比し劣悪な等級の材料の使用
(ロ) 標準に比し劣悪な等級の労働の使用
(ハ) 原材料及び諸用役の購入に当って最も有利な条件を利用し得なかったこと
(ニ) 市場価格における変動
(ホ) 能率 (a) 材料の浪費
(b) 非能率的な労働作業
(c) 生産高に対応する材料及び用役の節約をなし得なかったこと
(d) 作業員の待機時間
(e) 避けられうる機械の故障
(f) 作業員の不足
(g) 道具の不足
(h) 訓練の不足
(ヘ) 数量 (a) 顧客の需要上の減少
(b) 歴年の変動
(c) 工場能力の過剰

かかる間接費の差異原因の多くのものは材料及び労務費における差異原因と共通点をもっている。蓋し間接費の中には材料及び作業時間と函数関係に立つものが多いからにほかならない。而して一般には(イ)から(ホ)までは予算差異乃至能率差異として管理可能費とされ、(ヘ)の数量差異は操業度差異として区別されている。然しこれらの差異も標準設定が例えば変動予算によって合理的なる限り比較的僅かな差異に縮小せしめられる筈である。更にその標準値が正確であるとすれば、かかる差異を生ぜしめた原因は、或いは計画せられた生産量を生産せざる製造部の責任、或いは販売部における販売政

策上の責任、或いは工場施設の拡充を図った技術乃至工場管理部の責任に帰せられるであろう。かくして通説では管理不能とされているものも、階層を異にするとは言えある程度は管理可能であり、且つ責任追求がなされうるのである。

それ故に、これらの原因分析がなされ、かかる責任追求がなされるためには各階層の縦の系列のみならず、各部門の横の系列に亘っても責任・権限が明確に設定されていることを前提とする。かかる近代的管理組織が樹立されておらなければ、責任追求の標準原価制度も完きを得ない。而してその管理組織が設定されるに至れば、ここで分析せられた原因の大部分のものはそれぞれの権限を通して各部門に直結せしめられるに至る。いうまでもなく標準原価計算制度は製造工程を主体とするものであるから、かかる局面にはより詳細な階層関係が成り立たねばならない。更に、これらの差異原因から明らかな如く、そこには前述せる技術的・科学的標準値の算定が他の一つの前提とされねばならない。

以上の分析を基礎とし、これを評価論の見地から再考して小稿の結語としたい。

先ずこれらの差異原因は評価目的即ち原価性の見地、ここでいう原価性は不能率、別して損失を原価から除外するという思考であるが、かかる見地から前述の差異を次の四つに分類したい。

(1) 経営外的要因によるもの
(2) 標準設定即ち予測上の誤り
(3) 製造部門の不能率によるもの
(4) 販売部・財務部等の経営執行部の責任によるもの

而して(1)には材料価格差異の大部分、賃率差異の一部分、間接費差異の操業度差異の大部分が入り、(2)には標準時間、賃率等々の見積り上の誤りが入り、(3)には労働能率、材料数量差異を始め作業上の大部分のものが入り、(4)には操業度差異の一部、材料価格差異の一部、製造間接費の予算差異の一部が入るものと思考される。

而してこれらの分類に基づいて前述の原価性から判断するならば次の如く言いうるであろう。即ち第一の経営外的要因に基づく差異は経営の不能率を反映するものでないから原価性をもつことは明らかである。第二の標準設定上の誤りも同様に解される。然し第三の重要な大多数のものは製造活動自体の不能率を示すものであり、従って損失と解されるものであるから原価性ないものと解される。最後に第四のものは成程、製造活動本来の能率には直接関連を有しないとしても経営全体から見れば不能率を示すものであり、領域の観点から若干問題であるがその大部分のものは原価性なきものと解したい。蓋しそれはストライキにおける経営の損失と同列であり、それとは程度の差異に過ぎないからである。

而して前述せる所より明らかな如く、本稿では標準原価の概念規定に当って、会計制度と結びつき、評価論と結びつくものは当座的、達成可能な好能率標準概念を採用した。従ってそれは当然、前記分類における(1)と(2)のものは例外とする。それ故にかかる例外事項は

会計年度末より若干以前に調整計算さるべきものであり、従って(1)と(2)とは修正さるべきものと思考する。ここでこの理論を裏づけるものとしてN・A・C・Aの調査を借用したい。即ちその現地調査によると、[注2] 大抵の会社は通常標準原価を会計年度の後半において検討するとのことである。当座的標準原価の場合かかる処理は至当のものと考えられるし、かくして外部的要因及び予測の誤りは期末会計報告までに調整されることであろう。従って期末には、僅かなものを除き特別の修正計算を必要とせず、一貫せる会計制度と自動的に結びつくに至るのである。

唯ここでブロッカーの指摘する様に、[注3] 期末在庫品が過大なる時に一つの困難がある。一例をとってみるならば、一定製品の製造に直接結びつく価格差異及び労働能率差異があった場合、その原因を本来負担すべき当該製品がその期に殆んど販売せられざる時を想定すれば明らかである。即ち当該不能率を負担する製品が来期に繰り越されるに拘らず当期がその損失を負担する場合が発生する。そこでブロッカーは在庫品が相当残っている場合にはこれを繰り延べよと主張する。この主張を生ぜしめる根拠は損益対応の原則であると思考される。然し乍ら、成程即物的対応のみを以て損益対応の原則とするならば、その物自体を製造する上の費用はたとえ不能率のものであってもその物と結びつけることを以て損益対応と思考せられるが、損益対応の原則には他の意義即ち期間的対応、別して実現収益と発生費用との対応の原則の認められることは[注4] 既に通説的見解であって、かかる浪費乃至不能率による損失は当期の発生費用として当

該期間に直接賦課することは損益対応の原則の他の意義を満たすものであり、その原則と根本的に矛盾するとは考えられない。これが第一の反論である。第二にかかる不能率による費用は何らサービス・ポテンシャルを形成するものとはいい難い。従ってこの見地から貸借対照表能力を与えることも問題である。惟うに資産におけるサービス・ポテンシャル概念は会計学上既に一九〇七年頃よりスプレグーによって認められてきた基本的思考であって[注5]でそれを無視することはできない。他方前述の不能率又は浪費はかかるポテンシャリティを有するものとは必ずしもいい難い。それ故にかかる原因に由来する費用は評価から除外し、むしろ発生期間の責任として直接負担せしめらるべきでなかろうか。がくして当期の成果は当期の責任を表示し得るに至るのである。

かかる見地からして、最近発表されたA・A・Aの一九五七年の会計基準が資産の本質をサービス・ポテンシャルに求め乍ら、標準原価による評価については否定的見解、即ち「標準原価は……公表される財務諸表においては歴史的支出原価に修正されるのが一般である」[注6]という見解を公表せることは吾人の納得し難い所である。その前半の資産の本質に関する考えは理論的見地であり、後半の「一般である」というのは実務上の取扱いとして別個に考えているのであろうか。然らざれば吾人の結論と異なることとなる。又実務上の処理とするならば前述第四節のN・A・C・Aの調査と隔ることまさに逆である。調査対象の如何によるとはいえ、最近特に標準原価が否定されるに至ったということを聞かない。それ故にその後半の結びも問題となろう。所で、前半の資産のサービス・ポテンシャルの論理を一貫するとすれば、かかる基準の設定に当ってはむしろ標準原価を以て評価基準の一つとして認めらるべきものと思考される。その立論の基礎は前述せる論理から明らかであろう。以上の論述から一九五七年のA・A・Aの会計及び報告基準はこの小論の関する領域においてさえ尚推考さるべき問題点を内包している。勿論、サービス・ポテンシャルという概念自体はむしろ販売価格と結びつくものであり、標準原価と積極的に直結すると主張しようとするものでないことは断るまでもない。

以上本稿は達成可能の好能率標準としての当座的標準原価概念に立脚して、標準原価制度と財務会計との結びつき、即ち評価論上の処理を考察し、それを評価基準として積極的に容認する立場を立論してきたのであるが、当初に述べた如く標準原価概念にはそれ以外に幾つかの概念があることを否定してはいない。例えば理想原価としての固定的標準原価乃至正常原価としての固定的標準原価の設定される場合も予想される。しかしそれらはこの立論からは特殊原価調査の系列と解するか、或いは制度として採り入れられるならば、その原価差異はその一部をプロダクトコストとして修正計算さるべきものと解する。蓋しそこでの原価差異は必ずしも当期において達成可能であるに拘らず達成し得なかったという不能率乃至浪費を意味するとは限らないからである。

注(1) J. Lang, W. B. McFarland, M. Schiff, op. cit., pp. 363～379.
J. G. Blocker, op. cit., pp. 414～416.
S. B. Henrici op. cit., pp. 162～231.
(2) 山辺六郎著 前掲書 九五頁。
(3) J. G. Blocker, op. cit., pp. 413～414.
(4) 黒沢清著「近代会計学」三六〇～六六頁。
(5) C. E. Sprague, Phylosophy of Accounts, 3nd 1910 p. 46.
(6) A. A. A.—Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement and Preceding Statements and Supplements. (1957) pp. 3～6.