

## 標準原価計算の財務諸表作成機能について

— 松本雅男教授の見解をめぐって —

板垣 忠

### 一 問題の所在

今日、標準原価計算において計算される標準原価は原価管理に有用であるのみならず、財務会計上の仕掛品や製品の評価さらには売上原価の計算にもそのまま利用されるという見解が有力である。このことは、わが国では「原価計算基準」における「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価額および売上原価の算定の基礎となる」という規定<sup>(1)</sup>に最も明瞭にあらわれている。また、アメリカでも、例えば、ディッキーは、経営管理者の職能の達成を促進するという標準原価の一般的な利点のほかに、特別な利点の一つとして、第一に

「棚卸資産原価の計算」をあげている<sup>(2)</sup>。そして、ディッキーもその例証として引用しているが、アメリカ会計士協会の実地調査によると、調査会社七二社中六八社が多少なりとも帳簿に標準原価を記入し、六三社はすべての製造原価要素について標準原価を記入し、そして、そのうちの殆どの会社が完成品と売上原価を標準で記帳しており、この場合発生する標準原価と実際原価との差異は通常それが発生した期間の利益にチャージされ、棚卸資産は財務諸表において標準で報告されていることが明らかにされている<sup>(3)</sup>。ほぼ同じような結果が、同じくアメリカ会計士協会の一九四七年のアンケート調査によっても明らかにされている<sup>(4)</sup>。

このように、標準原価は原価管理目的にとって有用であると同時に、外部報告用の財務諸表作成目的にもそのまま使用されるという見解はむしろ今日では一般的である。とさえいえるのであるが、この見解には全く問題がない訳ではない。というのは、原価管理目的のためにある程度タイトな標準原価を使用する場合には原価差異が発生するので、かかる標準原価を財務諸表にそのまま記載することはできないのではないかという疑念が存在しているからである。標準原価計算が一つの歴史的産物であることからすれば、その生成と発展のプロセスを明らかにすることなしに、この問題に接近することは不可能である。松本教授は、その著「標準原価計算論——その本質と発展——」において、「アメリカにおける標準原価計算は、二人の親をもっている。その一人は、製品原価計算の迅速化・正確化をねらった見積原価計算 (estimated cost accounting) ならびに正常原価計算 (normal cost accounting) であり、いま一人は、原価管理を目的とした技術的な管理型標準原価計算である。両者はそれぞれ異なる要請に基づき異なる環境のもとで成長してきたのであるが、ある時期になって結びつき、近代的な標準原

価計算を生んだのである。それゆえに標準原価計算の本質をいづれか一方のみからみようとすると見解は、その中に潜むいま一つの『血統』の存在を見落としており、ともに不完全なものといわなければならない」とされて、標準原価計算の発展過程を刻明に跡づけ、その結果、標準原価計算は原価管理と財務諸表作成の両機能を同時に果たすものであるという近代的な標準原価計算理論を打ち立てられた。われわれは、教授が歩まれた道をたどりながら、さきに指摘した疑念が教授においてどのような形で克服されているかを明らかにしてみようと思う。

- (1) 大蔵省企業会計審議会「原価計算基準」第三章 標準原価の計算 四〇 標準原価算定の目的<sup>(1)</sup>。
- (2) Dickey, R. I. ed., Accountants' Cost Handbook, 1960, p. 15-7. ディッキーは、標準原価の特別な利点として、このほか、製品の価格決定、事務上の記帳ならびに費用の軽減、原価報告をあげている。
- (3) Dickey, R. I. ed., Ibid., National Association of Cost Accountants, How Standard Costs are being used currently, 1948, pp. 52—62. 山辺六郎教授訳「標準原価計算の実際」白桃書房、昭和三十一年、八九—一〇五頁。
- (4) National Association of Cost Accountants, Research Series No. 10, Cost Included in Inventories, 1947, p.

1958. これによると、標準原価を使用し、いろいろな材料費差異や労務費差異をすべて帳簿で処理している七七社中五四社がこれらの差異を売上原価に振替えていることが明らかにされている。

(5) 松本雅男教授著「標準原価計算論——その本質と発展——」国元書房、昭和三十六年、二一頁。

## 二 実際原価計算の欠陥

まずはじめに、標準原価計算生成の発端となった実際原価計算の欠陥を明らかにするのが順当であろう。厳密な意味での実際原価計算は、生産が行なわれた後で、原価財の実際の取得価格と実際の消費量ならびに実際の操業度に基づいて製品原価を計算する。この実際原価計算には、実際原価計算の特質に由来する欠陥と、実際原価の本質に由来する欠陥とが内在している<sup>(1)</sup>。周知のように、実際原価計算は原価通算の原理 (Grundsatz der Kostendurchrechnung) など<sup>(2)</sup>は原価転嫁の原理 (Grundsatz der Kostenweiterwälzung) に従って、生産の跡をたどって、原則として最初に計上された実際原価で最後まで計算していくことをその特質としている<sup>(3)</sup>。このような特質からして、実際原価計算では製品原価の計算が著しく

遅延し、そのために売価政策の決定や月次損益計算による利益管理を困難にするという欠陥が生じる。かくて原価計算を迅速化する必要が生じ、いわゆる見積原価計算が誕生した。松本教授はこの辺の事情をおおよそ次のように説明しておられる。すなわち、実際原価計算における計算の遅延は、特に製造間接費の配賦計算においてはなほだしなので、見積原価思考はまず製造間接費の予定配賦となつてあらわれた。この製造間接費の予定配賦は、実際配賦から生ずる計算の遅延を除くための代用的方法にすぎなかったから、配賦差額がなるべく生じないように、予定配賦率はなるべく実際配賦率に一致するように予定された。この製造間接費の予定計算は程なく直接費にも拡大され、ここに製品一単位当りの原価見積 (Cost estimate) をなし、これを実際生産高に適用し、これに対する見積原価を計算し、これに基づいて売価決定や月次損益計算を行ない、後に実際原価と見積原価を比較して、その原価差額を通じて原価見積の正否、したがって価格計算の妥当性や損益計算の正否を検証しようとする計算機構ができた<sup>(3)</sup>。と。このような実際生産高に対する見積原価と実際原価を比較して原価差額を計算す

るといふ機構は、標準原価計算における標準原価差額の計算にそのまま引継がれている。

次に、実際原価計算において多大の労費をかけて計算された実際原価は、そのときどきの生産条件のいかんにより変動する原価であり、変動する価格、能率、操業度を反映した偶然的原価 (accidental costs) である<sup>(4)</sup>。実際原価の本質はこの点にある。このようなそのときどきの生産条件に左右されて変動する実際原価は原価管理目的にとっては全く無力である。すなわち、原価管理目的のためには、(1)事前に実際原価の向うべき目標を指定することと、(2)事後に実際の原価能率を判断するための基準を提供することの二つが必要であるが、実際原価はそのいずれにも役立たないのである。なる程、実際原価計算においても、実際の原価能率を判断するための比較基準として過去の実際原価または平均原価が使用されたり (期間比較)、あるいは同じ期間における他の同種経営の実際原価が使用されたりすることがあるが (相互比較)、いずれも満足できるものではない。すなわち、相互比較は種々の比較障碍が存在するために比較それ自体が困難であり、期間比較には次のような二つの難点があるので

ある。一つは、比較基準として使用される過去の実際原価または平均原価それ自体が回避可能な不能率を含んでいるために、それと実際原価と比較することによって得られる原価差異が管理の対象になる不能率を示さないからであり、第二は、その比較が製品原価を構成する費目別に行なわれるのでなければ、どの費目について変動が生じたかが明らかとならず、いわんや変動の原因もつかむことができず、管理者の責任を追及することができないからである。この第二の点は、松本教授によって次のように明確に指摘されている。すなわち、「しかるにかかる実際原価比較の当面した困難は、その原価差額が、価格変動・操業度変動・作業能率差異の総合的所産であるために、これから原価管理上有益な判断資料を求めえないということであった。というのは価格差異・操業度差異・作業能率差異に対する責任者が異なるために、原価差額が存在するというのみでは、その原価的責任を問えないからである」と<sup>(5)</sup>。かくて、原価管理目的に役立つ新しい原価概念の必要が痛感されたのである。この新しい原価概念こそわれわれのテーマである標準原価にはかならないが、今日一般的な支持をえている標準原価概

念の確立をみるまでにはかなりの紆余曲折をへなければならぬのである。

- (1) 実際原価計算の欠陥は、このように二重構造的にとらえなければならぬ、とされるのは岡本助教である。岡本清助教稿「米國標準原価計算理論発達史序説」一橋大學一橋学会編『商学研究6』昭和三七年、九九頁。
- (2) Nowak, P., *Kostenrechnungssysteme in der Industrie*, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen, 1954, S. 50ff. 岡本・板垣訳「原価計算入門——ドイツにおける原価計算制度」ダイヤモンド社、昭和三四年、八四頁。岡本助教稿、前掲論文、九八—九九頁。
- (3) 松本雅男教授著、前掲書、二二—二八頁。
- (4) 岡本清助教稿、前掲論文、九八頁。
- (5) 松本雅男教授著、前掲書、三六頁。

### 三 原価管理型標準原価計算の生成

原価管理目的のためには規範値としての原価が必要である。ただし、それによってのみ(1)実際原価の向うべき目標を設定すること、(2)事後に実際の原価能率を判断するための基準を提供することの二つが可能となるからである。かくて、能率的な作業を刺戟し、しかも関係者に信頼されるように科学的に決定された標準原価が必要

となる。われわれは、原価管理を主たる目的とする標準原価計算を原価管理型標準原価計算と呼び(松本教授によれば管理型標準原価計算)、教授の研究に<sup>(1)</sup>拠りながら、その生成・発展の跡をたどることにする。

私見によれば、この原価管理型標準原価計算の生成に貢献した人達は、これを二つのグループに分けることができる。一つは、主として製造間接費の取扱いに着目したグループで、松本教授が研究されたチャーチ (Alexander Hamilton Church)、ホイットモマー (John Whitmore)、ガリー (Stanly Garry) がこのグループに属すると思われる。第二は、科学的管理法の思想に立脚して、主として直接費の問題を重視したグループで、松本教授が研究されたエマースン (Harrington Emerson)、ネッセル (F. J. Knoeppel)、ハリスン (G. Charter Harrison) がこのグループに入るであろう。

第一のグループに属する人達は、操業度の変動が製品原価に及ぼす影響を遮断することを考えた。そのためにチャーチとホイットモマーは実際の生産設備能力を基礎にして製造間接費の正常配賦率を計算し、これを使用して製造間接費を各製造指図書に配賦した。チャーチは、

この方法により配賦された額の多少は実際に要した機械運転時間または作業時間の影響を表わすことになるから、その配賦額を比較することにより作業能率が判断でき、しかも、製造間接費の配賦不足額を補充率によって各製品に配賦すれば、第一に、その補充率の大きさによって工場の操業状態を知ることができ、第二に、それによって実際製造間接費をも計算することができる<sup>(2)</sup>、とした。しかし、松本教授も指摘されるとおり、これらの点は無条件で長所といえるほどのものではない。チャーチの理論は基本的には実際原価計算の域をでていない。それにもかかわらず、松本教授がかれの説に注目されたのは、かれが原価管理を指向して実際原価の期間比較を行なうに当り、その原価差額から操業度差異の影響を除去して標準原価差額分析へ一步前進したからにはかならない<sup>(3)</sup>。

他方、ホイットモアは製造間接費の正常配賦により分離した配賦不足額すなわち不働生産設備費は製品原価を構成するものではなく、その期の利益から控除すべきであるとした。すなわち次のようにいう。「原価の定義について、真実の原価もしくは正しい原価 (true or correct cost) は、必ずしも製品の製造過程で発生した費用を残

らず含むわけではない、と私はいいたい。偶然の事故が生じたり、大失策をしでかしたりすると、そのコストが場合によってはちょうど不働生産設備費のように、非常に巨額となるために、これを当該製品原価の一部とするのは、全くばかげたことであろう。このことが、一般に承認されるならば、正しくないコスト (improper costs) を別にし、これを正しく、かつ必然的に発生する製造間接費 (manufacturing expenses) から区別するような見出しのもとに表示するという原理が確立される<sup>(4)</sup>。このようにしてホイットモアは不働生産設備費の製品原価性を否認したのであるが、これによって標準原価概念が確立されたとみるのはもちろん早計であろう。というのは、かれの場合にも、正常配賦率を使用して製造間接費を配賦する場合の基準は依然として実際機械運転時間であり、また、直接費計算においても、材料消費価格として標準価格が使用されたにとどまり、今日的な意味からすれば、そこで計算された原価は実際原価の領域をでないからである。とはいえ、チャーチとは違って、ホイットモアの不働生産設備費の製品原価性否認論は、標準原価概念への一步接近を意味しており、松本教授は、

この理論こそ、今日の標準原価理論形成のための重要な一礎石であった、としてかれの理論を高く評価しておられる<sup>(6)</sup>。われわれもまた、かれの理論を今日における標準原価真実説の萌芽としての意味をもつものとして注目しておかなければならないし、この意味からして、かれの理論は正しい製品原価の計算を主眼とした標準原価計算の発展上重要な地位を占めている<sup>(6)</sup>、とする説があることも合わせて指摘しておかなければならない。

しかし、以上にみられるように、第一のグループの人達によつては真の意味での標準原価概念は確立されなかった。それは第二のグループの人達の努力を必要とした。というのは、「管理用具としての標準原価計算における基本的な思考である『標準と実績との比較』という理念は、古くから能率技師たちの頭の中にあつた。というのは工場の科学的管理のためには、かかる比較を必要としたからである<sup>(7)</sup>。」例えば、エマーソンは能率技師が設定した予定原価と実際原価とを組み合わせる必要があるとして、次のように主張した。すなわち、「能率技師達は、残念ながら次の事実が気がつかざるをえなかった。すなわち、もし予定原価が、コントローラーによつて記録され

たその期の原価の中に組み込まなければ、彼等の報告書の正確性を期することは不可能であり、さらにまた経営管理者の支持が不可欠なのであるが、その経営者達に使用されている諸方法が実際に所期の成果を生み出していることを納得させるための証拠がないということであつた<sup>(8)</sup>。」と。もっともかれにおいては、今日におけるように、標準原価と実際原価が比較された訳ではない。かれによる場合、「当期浪費損失額」は当期にも前期と大体同じ割合で浪費が発生すると仮定して予定され、能率技師によつて予定された「標準ないし能率原価」がこれと合計されて予定総原価となり、これが真実の原価である。そして、能率技師は、これら三者つまり標準原価、当期のむだならびに予定原価を比較してむだを減じ、予定原価を標準原価に近づけるように努力する。これに対して、コントローラーは、予定原価を実際原価に一致させることを問題にするのである<sup>(9)</sup>。このように、エマーソンにおいては標準原価概念を導入することによつて、まず予想される「当期浪費損失額」を分離して示し、それを通じて引下げの可能な額が明らかにされ、それと同時に、普通であれば実際原価は両者の合計に一致するはずである

というところから、それが真実の原価たりうる、とされたものようである。

しかし、何といつても、かれの場合、使用される標準原価概念の内容が明確でないようだし、<sup>10)</sup>それと実際原価との比較の方法も判然としない。それでもなお、松本教授は、エマースンが、標準原価、予定のむだ、予定原価、実際原価、予定原価と実際原価との間の原価差額を年次別に比較していること、ならびに原価の標準実績比較を製品別・部門別・作業種類別に行なうべきことを述べていること、さらに、別の著書では、企業全体の総能率を

$$\frac{\text{標準原価}}{\text{実際原価}} = \frac{\text{標準材料費}}{\text{実際材料費}} \times \frac{\text{労働能率}}{\text{実際労働能率}}$$

$$\frac{\text{標準労働費}}{\text{実際労働費}} = \frac{\text{標準設備費}}{\text{実際設備費}} \times \frac{\text{標準材料費}}{\text{実際材料費}}$$

ところから、かれによって従来能率技師たちが行なっていたような単純な物量的標準 (physical standard) による即物的管理をのりこえて、原価による部門別・製品別の総合的管理への道が切り開かれたとみることができ、かれが総合的な標準差異の計算に重点をおいたところにその価値を見出したとされている。<sup>11)</sup>

次に、原価管理型標準原価計算の生成に対する第二の

グループの人達の貢献を明らかにするに当って見逃せないのはネットベルである。かれによると、工業会計においては(1)見せかけの原価 (apparent cost)、(2)真実の原価 (true cost) および(3)標準原価 (standard cost) の三つの比較可能な原価が計算される。見せかけの原価は、最もよく知られている原価で、通常実際原価と呼ばれている。これが真実の原価や標準原価と比較されて避けうる減損が測定されるのであるが、ネットベルの場合、単位当り標準(かれによると基本的標準 basic standards)と実際生産高に対する標準(かれによると測定標準 measurement standards)とが区別され、<sup>12)</sup>正しい形での標準実績比較が行なわれることになった。すなわち、かれの場合次のような比較が行なわれた。<sup>13)</sup>

第一比較……実際生産高に対する標準時間と実際時間。

第二比較……実際時間で可能であった標準生産量と実際生産量。

第三比較……実際生産高に対する標準加工費と真実加工費—これは直接作業時間または機械運転時間当りの基本的標準加工費に実際時間を乗じ、さらに不当な材料減損額を加えて計算される—ならびに見せか



け加工費。

第四比較……標準ならびに真実材料費―これは製品單位当りの基本的標準材料費に實際生産量を乗じて計算される―と見せかけ材料費。この見せかけ材料費は材料の不当な減損を含まないで標準消費量のみを含んでいるから、この比較からは材料価格差異が示されることになる。

第五比較……見せかけ加工費と真実加工費に不当な材料減損額を加えたものとの間の差額と工場の管理不能な最大限の不能率費 (maximum possible cost of inefficiencies due to the non-shop organization)。

この比較は標準原価率の正しいことを証明するために行なわれる。ネットベルの場合、真実加工費はそれ自体不当な材料減損額を含んでいるから、松本教授も指摘されるとおり、ここにいう真実加工費は、實際は基本的標準加工費に實際時間を乗じて求められた配賦済加工費にほかならない。とすれば、この比較における前者の差額は加工費配賦差額から不当な材料減損額を控除したものにほかならない。これに對して、後者は不働時間に時間單位当り標準原価率

(時間当り直接労務費は除外される) を乗じることによって求められ、いわゆる操業度差異にほかならない。前者の加工費配賦差額は操業度差異と予算差異から成り立っているのに、ネットベルにあっては、これが工場にとって管理不能な費用と考えられたことからして、かれにあっては予算差異は考えに入れられなかった、と思われる。したがって、この前者の差額は操業度差異から不当な材料減損額を控除したもので、これは当然後者の操業度差異よりも小さいはずである。もしも逆に前者が後者よりも大であれば、後者が不適切であったためか、すなわち標準時間率を低く定めたためか、あるいは前者が異常となったため、すなわち思いもよらない要素または説明のつかない要素が加工費の中に忍びこんだためにほかならない。ネットベルにおいては、おおよそこのようにして標準原価率の正確性が証明されたものと思われる。

ネットベルにおける標準実績比較の概要は以上のとおりであるが、松本教授はかれの理論を「今日の原価理論からみて、きわめて貴重な示唆が含まれているのみならず、

いまだかつてないほどはつきりと今日の標準原価計算の基本的理念が述べられているのである」として非常に高く評価しておられる。<sup>(14)</sup> われわれも同じようにネットルの理論を、原価管理型標準原価計算生成史上高く評価するものであるが、岡本助教教授によって適確に指摘されているとおり、<sup>(15)</sup> それは何と云っても、かれが実際生産高に対応する標準時間概念を導入することにより、実際原価と比較するために真に必要な標準原価概念を確立したからにはかならない。

松本教授は、ネットルに続いて、「能率技師たちの新しい主張と伝統的な会計士の考えとの間に存在したギャップを連結し、近代的な標準原価計算を建設した人」として、ハリスンをあげ、かれの理論を細かく検討されている。<sup>(16)</sup> しかし、残念ながらそれをここで再現することは不可能であり、ハリスン理論の特徴を指摘するにとどめなければならぬ。

ハリスン理論の特徴は何といっても、かれが組立式個別生産工場を前提とした場合の複記法による標準原価計算の会計機構を示した点である。すなわち、かれの場合、それぞれの勘定の借方と貸方の両方に標準原価と実際原

価が並記され、標準原価を実際原価に換算したり、逆に実際原価を標準原価に換算するには価格調整比率 (Price adjustment ratio) が用いられている。この方法は、今日からすればむしろ不完全なものであるが、たとえそのような形であるにせよ、標準原価計算の一つの会計機構を示したことは、ハリスンの大きな功績といわなければならぬ。

以上のように、第二のグループの人達は原価管理目的のための標準原価概念を確立し、遂にはそれを会計機構に組入れることに成功したのであるが、かれらにおいては、一般に財務諸表作成目的に役立つ原価はそれとは別個であると考えられており、この意味でかれらの理論は明らかに二元論であったことを確認しておかなければならない。そして、これはかれらの考えていた標準原価が、多くの場合、いわゆる理想標準原価であったためでもある。

(1) 松本雅男教授著、前掲書、三五—八九頁。

(2) 松本雅男教授著、前掲書、三八頁。Solomons, D., The Historical Development of Costing, In: Studies in Costing, edited by Solomons, D., London, 1952, p. 28.

- (3) 松本雅男教授著、前掲書、四一—四二頁。
- (4) 同右、四五頁。
- (5) 同右。
- (6) 岡本清助教授稿、前掲論文、一一三—一一七頁。
- (7) 松本雅男教授著、前掲書、四九頁。
- (8) 岡本清助教授稿、前掲論文、一五〇頁。松本雅男教授著、前掲書、五〇頁。
- (9) 松本雅男教授著、前掲書、五一—五二頁。
- (10) 同右、五二頁。
- (11) 同右、五三頁。
- (12) Knoepfel, F. J., *Fundamentals of Accounting for Industrial Waste, The Journal of Accountancy*, May, 1918, Vol. XXV, No. 5, p. 355. 松本雅男教授著、前掲書、五五—五六頁。
- (13) Knoepfel, F. J., *Ibid.*, pp. 356—359. 松本雅男教授著、前掲書、五七—六〇頁。
- (14) 松本雅男教授著、前掲書、六一頁。
- (15) 岡本清助教授稿、前掲論文、一七九頁。
- (16) 松本雅男教授著、前掲書、六二—八九頁。

#### 四 正常原価計算の成立

ところで、売価政策の決定のためには、製品原価は迅速に計算される必要があると同時に、そのときどきの生

産条件に応じて変動することのない安定した原価でなければならぬ。安定した原価は、実際原価がそれを中心にして上下に変動する原価つまり平均原価としての正常原価を計算することによってえられる。この正常原価の計算はまず正常配賦率による製造間接費の配賦となつてあらわれた。

正常配賦率は長期正常配賦率と短期正常配賦率に区別できる。松本教授は前者によることを提唱する論者として、ローワン (David Cowan)、『ウィリアムス (C. B. Williams)』をあげておられる。<sup>(1)</sup> ウィリアムスは、「資本家は、たった一年限りの事業のつもりで、その資金を投資し、製造工場を建設しない。彼らはある一年間で特定の収益率をあげることばかりを考えて投資しないのである。むしろ彼らは、まとまった数年間にかけて、満足するいく収益を得るのをあてにするのであり、この収益は、予期される販売価格と同じ程度に、正常製造原価に基づいている。」したがって、製造間接費をたった一か月または一年の見地からではなくて、むしろ合理的な長期間の見地から考察すべきである、と。<sup>(2)</sup> しかも、かれは可能作業時間のほぼ七五パーセントから八五パーセントの正

常時間を基礎としているところから、かれの理論はまさに長期正常配賦率であったのである。このウィリアムスの理論において注意を要するのは、さきの主張から既に伺い知ることができるよう、これによる配賦が売価決定基準として役立つほかに、企業家の経営思考に適合した、適正な損益を計算せしめるものである、という主張がなされていることである。松本教授は、このウィリアムスの理論を援用されて、「この理論（ウィリアムスの理論……板垣注）は、数年間の平均的な正常配賦率のほかに、一年間またはこれよりも短い期間の平均的な正常配賦率を基礎づける理論ともなりうるのである。この意味においてウィリアムスの主張は、傾聴に値するのである。このように、売価決定基準と損益計算基準となる製品原価を得る目的をもって平均原価的性格をもつ正常配賦率が提唱された」とされている。われわれはこのことをはっきり確認しておかなければならない。

他方、短期正常配賦率によることを主張する論者として、松本教授はジョーダン・ハリス (J. P. Jordan and Gould I. Harris) をあげられる。かれらは次のようにいう。「部門別間接費配賦率は、当該工場の製造間接費

を適切に表わすに足る十分な期間にわたって長期平均基準 (long average basis) とも名づけられる基準に基づいて、見積や原価の計算に使用しうる平均数値に修正されなければならない。このようにして予定された標準間接費配賦率は、当該経営のある一定期間または一循環期間、すなわちすべての季節的な特徴を包括するに足るほどの長期間にわたって使用される。通常の製造工場においては、この循環期間は一年である」と。

このように、われわれは長期と短期の二つの正常配賦率をもつことになったのであるが、予算統制の発展にもない、予算統制のための製造間接費予算を正常配賦率の計算基礎として利用するのが、非常に有益であり、便宜であったから、正常配賦率の重点が長期にわたるものから、年度予算に結びついたものへと移行した。

また、価格計算ならびに損益計算の両目的にとつては、製品原価概念としての正常原価が必要であり、製造間接費についての正常化の思想は直接費にも拡大されなければならないが、松本教授は、この点で力があつたのは一九二〇年代の初めごろから発展した予算統制であるとされる。というのは、企業全体にわたる総合的な利益計画

をたてるには、直接費予算の編成をも必要とし、そのために、「ノーマルな経営条件」つまり「通常すなわち平均的に発生すると思われる経営条件」のもとで達成可能な、平均的性格をもった正常原価を必要としたからである。これは、製造間接費の正常配賦率と同じもので、ここに損益計算・予算編成・売価決定の用具としての正常原価計算が成立してきたのである。<sup>6)</sup>

以上のようにして、われわれの主題である損益計算と原価管理のためには、正常原価計算と標準原価計算という内容を異にする二つの原価計算が発展したのであり、今日標準原価計算が同時に両目的を果たすには、何らかの形で両原価計算の統合が必要なのである。次に松本教授におけるその過程を明らかにしてみよう。

- (1) 松本雅男教授著、前掲書、九四—一〇二頁。
- (2) 同右、一〇一頁。
- (3) 同右、一〇二頁。
- (4) 同右、九八頁。
- (5) 同右、一〇四頁。
- (6) 同右、一〇五頁。

## 五 期待実際標準原価概念の確立

松本教授は、両計算の統合の過程は、一つには「科学的方法による決定」<sup>(1)</sup>概念の拡充にはじまる、としておおよそ次のように説明される。すなわち、標準原価計算における原価標準は科学的方法により決定されなければならない。この「科学的方法による決定」は、従来は「測定具による決定」であると厳密に解釈されていたが、それが次第に拡張され、「何びとも納得するような信頼できる方法による決定」であつてもよいようになり、正常原価の決定方法それ自体の改善と相まって、損益計算・価格計算目的のための正常原価が標準原価と呼ばれる可能性が生じ、実際にそう呼ぶ人がふえてきた、と。しかし、それはいわば名称の統合であり、それは内容の統合を伴わなければ混乱を増すばかりで意味がない。松本教授においては内容の統合はどのような過程をたどつたのであろうか。

この点についての教授の説明はおおよそ次のとおりである。<sup>(2)</sup>すなわち、以上のようにして正常原価が標準原価と呼ばれるようになって、いわゆる正常標準原価概念の生成をみるにいたつたが、「科学的方法による決定」概念の拡張と相まって標準原価概念それ自体が多様化の道

をたどることになる。その最も大きなあらわれは、原価管理目的のための標準原価の厳格度の緩和である。この傾向は製造間接費の配賦計算と直接費標準の決定の両方にみられた。すなわち、まず生産設備の完全利用はいかに努力しても達成しえないものであることが判明するにおよんで、標準配賦率が予算期間内における予定操業度を基礎にして計算されるようになった。次いで、作業能率の厳格度も、「一流工員の理想的な能率」から「ノーマルな工員のノーマルな能率」へ移ってきた。それは、前者が達成不可能なものであり、現実に達成目標ともなりえないし、またそれを基礎にしたのでは真に不能率による原価差異も計算できず、原価管理に役立たないからである。このようにして、従来の理想標準原価概念に代って、達成可能な良い業績を表わす期待実際標準原価概念が確立したのである。

このようにして期待実際標準原価概念が出現したが、なかには、これは原価管理目的のみではなく、損益計算目的にも役立つ原価であるという主張もあらわれた。すなわち、この期待業績基準の標準原価は、合理的に達成可能なむだを含まない原価であるから、いかなる原価よ

りも真実である。したがってこれを原価管理に用いるとともに損益計算に役立つ製品原価と認め、実際原価との間の原価差額を損益勘定にチャージすべきである、と。

また、標準原価は、普通実際原価よりも低いから、標準原価を棚卸資産評価の原価基準とすることは、保守的会計の原則に適合することになるから、決算報告書において仕掛品・製品の有高を標準原価で示してもさしつかえないという見解も、しだいに有力になってきた。

このように、原価管理目的のために、理想標準原価ほど厳格でない現実に達成の目標となる期待実際標準原価が使用されるにおよんで、これを損益計算にも用いようとする主張が生じてきたが、両目的のための標準原価はその固定性の程度を異にするはずである。すなわち、原価管理目的のためには、標準原価は常に現実の経営条件に適合せしめなければならないが、損益計算目的のためには、原価標準をひんばんに変更するには及ばないし、不便だからである。この点は、松本教授によると次のように解決されている。<sup>(5)</sup>すなわち、「そこで原価管理のための標準原価計算は、『表式による統計計算』として行ない、その原価標準を月々検討し、必要があればこれを

修正する。損益計算のための標準原価計算は、会計帳簿と結びつけて行ない、その原価標準を会計年度末に検討し、必要があれば、修正するという方式がとられるに至った。そして形式的には原価管理のための標準原価計算は、損益計算のための標準原価計算の内訳計算または分析計算として行なわれるというようにして、両標準原価計算が結合されるに至った」と。

松本教授は、正常原価計算と標準原価計算の統合の過程を以上のように説明されたのち、結局「正常または期待實際標準原価は、計画期間の長短こそあれ、いずれも事後に計算される正常原価として、實際原価を科学的方法で予定したものであるから、見積間違いがないかぎり、これと一致するはずである。たとえ若干見積違いがあったにしても、『継続性の原則』と『重要性の原則』に従っているかぎり、かかる標準原価に基づいて公開財務諸表を作成することは、公共会計の要請に反するものではない」という見解に到達されている。

この見解は、教授の別の論文に一層明瞭に示されている。すなわち、真にたな卸資産価額の決定基準として役立つのは、給付生産後に科学的、統計的調査に基づいて

算定した正常消費量に實際取得価格を適用したいいわゆる事後正常原価である。しかるに、「原価計算基準」のいう「制度としての標準原価」は、あらかじめ科学的、統計的調査に基づいてこの事後正常標準原価を予定したものであるから、見積間違いのない限り、それは事後正常標準原価と一致するはずであるから、これを「真実の原価」として財務諸表の作成に役立つ原価とみなすのである。正常標準原価には現実的標準原価と正常原価の二種があるが、現在のように技術革新がはげしく、政治情勢の不安定な時代には、「経済状態の安定」という前提は与えられていないし、また、正常原価制のもとでは理論的にはとらねなければならない原価差額の繰延処理はわが国の商法や税法上認められていないところから、現実的には正常原価をたな卸資産価額算定の基礎にすることができないのである。したがって、正常原価の優越性は、観念的なものにすぎなくて、実践性をもたない。却って実務的には現実的標準原価が正常原価よりもすぐれていることになる、と。そしてここにいう現実的標準原価はまえに述べた期待實際標準原価にはかならないのである。

(1) 松本雅男教授著、前掲書、一〇八—一一〇頁。

- (2) 同右、一一〇—一一二頁。  
 (3) 同右、一一四頁。Maynard, H. W., The Accounting Technique for Standard Costs, N. A. C. A. Bulletin, sec. 1, Feb. 15, 1927, p. 543.  
 (4) 松本雅男教授著、前掲書、一一五頁。  
 (5) 同右、一二七頁。もっとも、両標準原価計算の結合の形態は、ここに示されたものではなく、別のところでは、修正した新標準を会計機構に組み入れ、旧標準と併用することによって、数量差異と標準改訂差異を経常的に計算する形態が示されている。同教授編著「新原価計算詳解」春秋社、昭和四三年、二五五—二五六頁。  
 (6) 松本雅男教授著、前掲書（標準原価計算論—その本質と発展—）、三四二頁。  
 (7) 松本雅男教授稿「たな卸資産価額決定基準としての標準原価」『産業経理』二三巻五号（昭和三八年五月）七二頁。

## 六 むすびにかえて

以上で、われわれが最初に設定した問題は解明しえたと思う。すなわち、松本教授においては、標準原価に正常性という性質が与えられることと、その決定が科学的、統計的に行なわれることによる客観性の増大によって、それが原価管理に役立つと同時に、財務諸表作成目

的にも有用である、とされたのである。そして、正常性はいうまでもなく標準原価の達成可能性に由来しているのである。つまり、標準原価は現実には達成できないものでなければ、これに対する従業員の協力がえられないからである。そこで、標準原価には通常生ずると認められる程度の不能率による原価増加を含めなければならない。ここに標準原価の正常性という性質が浮かびあがってくるのであるが、われわれは、このような見解の根底に教授の民主的経営管理の思想が存していることを見逃すことはできない。

次に、松本教授においては、一貫して標準原価の科学的、統計的決定ということが強調されている。そのことは、原価管理目的のために標準原価を信頼できるものにするために必要なだけの客観性をもたせるためにも是非必要なことである。この点は、溝口教授による次のような説明によってさらに補強されている。すなわち、「標準原価算定の基礎的条件の決め方について、科学的な調査・測定の方法が次第に発達し、個々の企業の経験の積み重ねが進むにつれて、標準原価の計算がより客観的となり、



(97) 標準原価計算の財務諸表作成機能について

信頼性を増すことが期待される。恣意性の排除が進展するにつれて、標準原価計算の財務会計機能も一般的に承認されることが多くなるといってよい」と。

このようにして、標準原価の財務諸表作成機能は認められる、という松本教授の説は一層強固なものとなっている。しかし、原価管理目的のために、ある程度の原価差異の発生が予想される厳格度のきびしい標準原価を使用する場合には、これをそのまま財務諸表に記載できないことはいうまでもないであろう。このように、標準原価計算の機能についての見解の相違は、実はそこで使用される標準原価それ自体の種類ないしは解釈の相違に由来しているのである。したがって、一般に標準原価計算の機能を考察する場合には、使用する標準原価それ自体の内容を明らかにしておくことが必須の前提となる。この意味で、われわれは松本教授の研究に多くを学ばねばならないし、また、財務会計と管理会計の統合の姿が探索されようとしている今日、その理論は疑いもなく大きな影響力をもつであろう。

(1) 松本雅男教授著「管理会計概論」春秋社、昭和三九年、一頁参照。

(2) 溝口一雄教授稿「標準原価算定の目的」関西産業経理協会編「予算統制と標準原価計算——原理と事例——」同文館、昭和四二年所収、三六頁。

(付記) 『一橋論叢』松本雅男教授退官記念号に執筆の機会を与えて下さった一橋大学一橋学会に対し、深甚なる謝意を表す。

—一九六八・六・二九—(山口大学助教授)