

標準原價の原價能力と其の會計機構

金 田 實

標準原價に關する初期文獻についてチャーター・ハリソン(G. Charter Harrison)が其の著“Standard Cost” 1930 に於て述べて居る所に依れば、ハリントン・エマーソン(Harington Emerson)の“Efficiency as a Basis for Operating and Wages” 1904 が其の最初の文獻で、エマーソンは其の原價計算の章で、從來の作業指圖書別原價計算の缺點を指摘し、この原價計算制度に於ては原價の報告が遅れて價値がないこと及び原價と直接の關係を持たない原價附隨のものを混淆計算せしめることに因つて其の原價は不正確となることを述べ、特に回顧的原價計算(retrospective cost accounting)たる從來の實際原價計算は浪費の除去に何等役立たないことを力説し、標準原價の必要を強調した。然し彼の所説を支持する會計士は久しく現れなかつた。其の後一九一八年一〇月から一九一九年五月に

互り雑誌“Industrial Management”にハリソンの“Cost Accounting to Aid Production”なる論文が連載せられた。この論文はたゞ作業指圖書別原價計算の缺點及び背理につき注意を喚起するのみならず、一九一一年からこの論文發表迄の間にハリソンに依つて提案された標準原價計算法の數多き説明を含むもので、初めて大に世人の注意を引いた。又ニコルソン(J. Lee Nicholson)に依つて一九一九年一〇月に組織されたNational Association of Cost Accountants(全米國原價會計士協會)の一九二〇年に開催された第一回年會の年報にはジャーダン(J. P. Jordan)の“Under what Condition Should Scheduled Cost be Used and How Should They be Proved?”の題下に標準原價の研究が發表せられ、又一九二六年のアムステルダム市に開催された國際會計士會議でも標準原價が討論され、其の後大戰後の過剰生産能力の重壓に苦しんだ米國に於て急速なる發展を遂げ、其の實施以來三十年を閲さざるに既に近世企業の原價計算として支配的のものとならんとしつつある。蓋し自由經濟機構の上に成育し、固定原價の激増著しき近世工業にとりては其の過剰生産能力の疾患に對する最も効果的自療手段であるからである。

かくて標準原價は今日原價統制用具として重要な地位を工業會計に占むるものであるが、尙其の殘されて居る論議は、この制度實施の結果は原價統制の目的を達し得ると共に原價會計自體の目的をも達し得るや否やの問題に關してである。換言すれば標準原價には原價能力があつて、原價主義評價

論に於て棚卸價格計算に用ひ得べきや否や。随つて又損益計算を紊亂せしむることなきや否やの問題である。標準原價の原價能力の肯定は、それは寧ろ標準原價こそ最も完全に原價能力を有する原價と認むることとなるであらう。以下この問題に關して若干の考察を試みよう。

二

この問題に關する米國會計學者の見解は先づローレンス (L. B. Lawrence) が其の著 "Cost Accounting" に於てなせる標準原價を棚卸價格に用ふべきや否やの論述に於て窺ふことができる。其の詳細は會計研究第十六號で論評を試みたから、茲では肯定・否定の主要論據だけを簡単に述べて置く。

肯定論據——實際原價には不能率に負擔せしむべき金額が含まれて居り、随つて實際原價に依り棚卸價格を決定することは不注意乃至浪費に對し賞與を與ふることとなる。蓋し不能率の金額が多ければ多い程棚卸價格は大となるからである。——即ち實際原價には浪費不注意のための價値の費消が其の原價の一部を構成するから標準原價こそ實際原價よりも原價能力を有すると云ふにある。Lawrence 自身は否定論者で、其の要旨は

否定論據——標準原價は會計の眞實の目的に合致しない。標準原價はあるべき筈のものと現さんとするが、會計はあるがまゝのものを取扱ふのである。會計の目的は眞實にして理想にあらざる經營の

状態を示すと云ふことに在る。——即ち標準原價は實際の價值費消費を示さないから原價としての能力はないと云ふのである。之等の論争に對する筆者の批判的考察は會計研究十六號で述べたが實はこの問題の正しき決定のためには原價概念を先づ再檢討する必要を痛感するものである。原價概念の規定如何によつて肯定否定何れとも決せらるゝであらう。

三

原價概念の規定に於て Schmalenbach 並に Lehmann 等獨逸經營經濟學者の學說、隨つて又我國の多くの學者によりて説明せられる處では、原價概念は費用概念と區別せられる。この二つの概念は範圍に於て又評價原則の上に於て相違ありとせられる。之に對し Hahnke 又我中西寅雄教授は、この概念上相違ありとするのは方法論的誤謬で、本質上何等異なる所はない。兩者とも企業がその經濟的目的達成のために費した費消費値量であつて、たゞ損益計算上の費用は、かゝる費消費値を期間的に把握した概念であるに對し、原價は給付單位的に把握した概念で、把握形式上の差異に過ぎないと説明する。費用と原價とが經濟的目的達成のために費消した經濟的價值であると云ふ點で本質上同一であるとするは首肯し得られる。然しかゝる費消費値を二つの異なる形式で把握せんとは其の目的に經濟的活動の計算的把握上特殊の目的を達せんとするための必要からで、費用と原價とは其の目的に

係らしめるとき概念上の區別が生ずる。即ち原價概念は目的概念として費用概念と區別し得る。特殊任務に係らしめて概念規定の必要ありや否やはそこに特殊任務の存する限り肯定できる。特殊任務のために消費せられた經濟的價值を特殊任務以外に消費された經濟的價值と區別して原價概念を規定することは差支へない。否企業の經濟的活動の計數的把握に於て特殊任務を明にせんとする限り必要である。たゞ吾々は經濟的價值の消費を特殊任務に係らしめて費用概念との區別を認めるものであるから、特殊任務と切り離せば兩者は同一ならざるを得ないのである。Schmalenbachが費用にして原價たらざるもの即ち中性費用として擧げる過大の減價償却費は實質的に價值の消費が生じて居るか否かは一定して居る。把握形式の如何で變化するものではない。たゞ之を原價計算の特殊任務からは價值の消費の起らざるものとして取扱ふ必要があるから原價に入らないのであるが、損益計算の任務上之を收益に對照して價值の消費ありたるものとして取扱ふ必要がある場合費用となるのである。又原價とはなるが費用とはならないもの即ち附加原價として擧げられる償却設備財産の減價にしても、價值の消費が生じて居るか否かは定まつて居る。之を原價計算の特別任務からは價值消費のありたるものとして取扱ふ必要があるから原價に入るが、損益計算上で之を價值の消費の起りたるものとして取扱ふことが其の計算任務遂行を妨げるとすれば費用には入らない。損益計算の計算任務の規定如何によつて定まるべきことである。尙 Lehmannは述べる「損益計算は既往計算の性質をもつに反し、原價

計算は實際上一の現在計算と看做さるべきものである。その結果損益計算が目的費用として記帳し、原價計算が基本原價として記帳する所の同一の費消額が、相異なる價格によつて計算されるといふ可能性が生ずる。之も損益計算が其の任務上既往計算を必要とし、原價計算が現在計算を行ふことによつてのみ其の任務を遂行し得るものとすれば任務上兩計算の評價原則の差異は生じて来る。

かく原價概念を目的概念と見る。原價概念が目的概念であるとすれば其の目的の規定の相違で原價概念は異らざるを得ないであらう。

費用計算の外に給付單位的計算と云ふ特別の計算形式を用ひて特殊の計算任務を遂行せしめんとする目的は何れにあるか。少くも工企業に於ける期間損益計算を行ふためには製品・仕掛品について給付單位的計算を行ふことを必要とする。蓋し之を行はざれば一定期間の價値費消は決定されないからである。然し之は原價計算獨自の目的ではなく、損益計算支持のための計算である。原價概念の規定は原價計算獨自の目的からせられるべきである。Schmalenbachに依れば原價計算の理論的構成は經營の經濟性を可及的よく發揮せしめんとするにある。而も其の經濟性は共同經濟的經濟性であつて私營的經濟性ではない。この立場を採る原價計算は財の浪費を防ぎ、經營の經濟性を高めることを目的とする。このためには最適操業度に於ける經濟價値の合理的費消量を以て原價となし、他の費消價値は原價に含めないことを必要とする。之に對し原價計算の目的は給付單位の原價を其の収益と比較し

企業者の現實の利益を明かならしむるにありとする見方がある。この立場を取れば現實に經營の目的のために費消せられた給付單位當り經濟的價値を以て原價としなければならぬ。茲に現實原價と經營經濟的原價と原價概念に分岐を生ずる。會計の目的はあるがまゝの、動くがまゝの姿を把握表現せんとするに在りとするのは正に現實的損益的原價概念に相應するものである。標準原價は最適操業度に於ける合理的原料消費量・勞働消費量・用役消費量に夫々の標準價格を乘じ綜合したものである。随つて經營經濟的原價を以て原價概念を規定するときは標準原價こそ原價能力あるもので棚卸計算に原價として用ふべく、所謂標準差異は損益に計上すべきものである。標準差異を損益として取扱ふことにより紊亂せしめらるゝ損益計算は、現實的損益計算で經營經濟的損益計算即ち經營經濟性を示す損益計算ではない。否標準差異を損益に計上することによつて經營の經濟性が計算に示され得るものである。消費原料の計原價格を認め、間接費豫定率配賦に於ける未吸收間接費の損益的取扱に賛する論者にして、而も標準原價の原價能力を否定し、標準差異を損益に計上することを會計の目的に合致しないと主張することは矛盾ではなからうか。消費原料の計原價格も、豫定率による間接費配賦額も、豫定原價たる標準原價も、何れも經營の經濟計算のための非現實的擬制計算である。

經營統制を支持し價格政策にも役立つ經營經濟的原價としての標準原價は、勿論 Camman の理想標準原價 (Ideal Standard Cost) で其の標準價格水準は豫定價格でなくてはならぬ。この價格水準は

標準適用期間内の時價變動を考慮したもので其の何れの場合に於ても時價と大なる隔があつてはならぬ。茲に所謂價格差異は市價變動と云ふ外部事情に主として基因するもので生産統制の計算に役立つことは少くない。随つて價格差異を損益として取扱ふことは經營統制の損益計算から見ても、標準原價の原價能力の點から見ると妥當ではないと考へられる。

四

經營經濟的原價を以て原價概念を規定し標準原價の原價能力を認め、經營統制の損益計算の目的を達せしめんとする場合には、標準原價に關する會計機構を次の如くする必要があらうと思ふ。今之を、煩雜を避けるため原料會計につきのみ示すこととする。

分 折

(1) 原料費差異	
實際の原料費.....	¥ 685.40
生産高標準原料費	
$¥ 796.60 \times \frac{850 \text{個}}{1,000 \text{個}} = ¥ 677.11$	
$¥ 11.71$ (減)	
標準原料費は 1,000個につき ¥ 769.60 實際生産高は 850 個に止めた。	

標準原價の原價能力と其の會計機構

1 製造業 第1巻 第4章

(2) 原料消費差異

原料消費總量(實際).....	943.2單位 × ¥0.80 =	¥754.56	
〃 (生産高標準)	850個 =	901.0 〃 × 〃 0.80 =	¥720.80
1,060單位 × $\frac{850}{1,000}$ 個	42.2單位	¥ 33.76	
	(¥0.80 - ¥0.75) × 422 =	〃 2.11	
		¥ 31.65 (増)	
原料取戻し高(實際)	262.50單位 × ¥0.20 =	¥ 52.50	
〃 (生産高標準)	850個 =	218.45 〃 × 〃 0.20 =	〃 43.69
257 單位 × $\frac{850}{1,000}$ 個		¥ 8.81	
	(¥0.20 - ¥0.16) × 44.05 =	〃 1.762	
		¥ 7.048 (増)	

標準原料消費總量は1,060單位。原料單價は標準 ¥0.80、實際 ¥0.75。1,000個の生産に對し、仕損及び原料屑發生のため取戻しとなる原料の標準數量を257單位とする。

消費總量差異 ¥31.65(増) - 取戻し高 ¥7.048(増)..... ¥24.602(増)

(3) 原料價格差異

消費原料の單價(實際).....	¥0.75	
(標準).....	〃 0.80	
	¥0.05 × 901 =	¥45.05(減)
取戻し原料の單價(實際).....	¥0.16	
(標準).....	〃 0.20	
	¥0.04 × 218.45 =	¥8.738(減)
消費原料價格(減) - 取戻し原料價格(減).....	<u>¥36.312(減)</u>	

原料消費差異.....	¥24.602(増)
原料價格差異.....	〃 36.312(減)
	<u>¥11.710(減)</u>

標準原價の原價能力と其の會計機構

仕 入 原 料

仕 入 高	800.—	(1) 消費原料へ	754.56
(1,000單位@¥0.80)		(943.2單位@¥0.80)	
(5) 工場ヨリ取り戻シ高	52.50	(14) 仕入原料價格差異ヨリ	13.34
(262.50單位@¥0.20)		繰 越	84.60
	<u>852.50</u>		<u>852.50</u>

仕入原料價格差異

(2) 消費原料價格差異へ	47.16	仕 入 高	50.—
(943.2單位@¥0.05)		(1,000單位@¥0.05)	
(14) 仕入原料へ	13.34	消費原料價格差異へ	10.50
		(262.50單位@¥0.04)	
	<u>60.50</u>		<u>60.50</u>

消 費 原 料

(1) 仕入原料ヨリ	754.56	(3) 仕掛品原料へ	720.80
(943.2單位@¥0.80)		(901單位@¥0.80)	
(6) 仕掛品原料へ	43.69	(4) 消費差異へ	33.76
(218.45單位@¥0.20)		(42.2單位@¥0.80)	
(7) 消費差異へ	8.81	(5) 仕入原料へ	52.50
(44.05單位@¥0.20)		(262.5單位@¥0.20)	
	<u>807.06</u>		<u>807.06</u>

消費原料價格差異

(5) 消費差異へ (42.2單位@¥0.05)	2.11	(2) 仕入原料價格差異ヨリ (943.2單位@¥0.05)	47.16
(9) 價格差異へ (901單位@¥0.05)	45.05	(8) 消費差異へ (44.05@¥0.04)	1.762
仕入原料價格差異ヨリ (262.50單位@¥0.04)	10.50	(10) 價格差異へ (218.45單位@¥0.04)	8.738
	<u>57.66</u>		<u>57.66</u>

一
橋
論
叢
第
一
卷
第
四
號

仕掛品原料

(3) 消費原料ヨリ (901單位@¥0.80)	720.80	(6) 消費原料ヨリ (218.45單位@¥0.20)	43.69
		(13) 原料正味差異ヨリ 繰越	36.312 640.798
	<u>720.80</u>		<u>720.80</u>

價格差異

(10) 消費原料價格差異ヨリ (218.45單位@¥0.04)	8.738	(9) 消費原料價格差異ヨリ (901單位@¥0.05)	45.05
(12) 原料正味差異へ	36.312		
	<u>45.05</u>		<u>45.05</u>

消 費 差 異

標準原價の原價能力と其の會計機構	(4) 消費原料ヨリ	33.76	(5) 消費原料價格差異ヨリ	2.11
	(42.2單位@¥0.80)		(42.2單位@¥0.05)	
	(8) 消費原料價格差異ヨリ	1.762	(7) 消費原料ヨリ	8.81
	(44.05單位@¥0.04)		(44.05單位@¥0.20)	
			(11) 原料正味差異へ	24.602
		<u>35.522</u>		<u>35.522</u>

原 料 正 味 差 異

(11) 消費差異ヨリ	24.602	(12) 價格差異ヨリ	36.312
(13) 仕掛品原料へ	36.312	損 益 へ	26.602
	<u>60.914</u>		<u>60.914</u>

〔註〕 原料の價格差異は (1)原料仕入のとき又は (2)原料消費のときに記入されるが、(1)の方が便宜が多い。仕入原料價格差異は仕入損益を示すもので Schumer の如きは仕入損益勘定 (Profit and Loss on Buying Account) と稱へて居る。仕入損益が仕入と同時に判明することは、消費するまで判明しないことに比し經營上遙に効果的であることは明である。但し原料に依りては少くも第一製造過程通過後でなくば眞實の仕入損益は判明しない場合がある。蓋し安價と云ふことよりも生産能率の高い原料と云ふことがより重要問題であるからである。