

公表財務諸表の作成における標準原価主義

板 垣 忠

1 まえがき

標準原価は、企業の利害関係集団に公表するための貸借対照表や損益計算書に仕掛品、半製品ならびに製品などの棚卸資産や売上原価を記載するための正しい原価であるという主張がある——本稿で標準原価主義というのはこの主張を指している——が、^① これについては今日なお完全に意見の一致をみている訳ではなく、ましてや財務会計上妥当な会計基準として認められるに至っていない。公表財務諸表の作成に際しての標準原価主義については、筆者は別の機会にも取りあげたことがあるが、^② 本稿ではいっそう子細にこのテーマに迫り、まず標準原価主義の諸説を聞き、それを通じて標準原価主義の体系を明らかにし、それにいかに対峙すべきかについて私見を述べてみたい。

- ① 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、とするわが国「原価計算基準」の規定はまさに標準原価主義の典型である。「原価計算基準」40標準原価算定の目的を参照のこと。
- ② 拙稿、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——、一橋論叢第60巻第4号、昭和43年10月号。

2 標準原価主義の諸説

公表財務諸表の作成における実際原価主義に対する標準原価主義の挑戦はいまにはじまったことではなく、既に1939年には次のように標準原価主義の優位性が伝えられている。すなわち、「この問題に関して会計の専門家は一般に2

つのグループに分れているようであり、そして両グループの意見はほとんど正反対である。一方のグループでは、原価には実際原価があるのみであって、標準原価が統計上の見地から如何に有益なものであっても、これを一般会計の記録上に反映せしめてはならないと主張する。しかし、このグループにおいても工場の遊休生産能力に基因する原価差額〔間接費の操業度差異のこと〕はこれを製品の原価から除外すべきであるとして、その意見を修正している。しかし、その他のいかなる差額も、それは単なる仮想の損益であり、一般会計記録にあげるべきでない、としている。

絶対多数の他の会計専門家グループは、標準原価が『真実の原価』であり、標準原価を越えた部分はすべて浪費であり、したがって、本来の損益として処理されなければならない、としている。しかし、このグループの人々の主張は、標準を越えた部分が非原価であるというのではない。浪費あるいは不能率の原価 (cost of waste or inefficiency) であって、これを製品の原価 (cost of goods or product) と混同してはならないというのである^③。この説明のうちいわゆる原価差異の本質については問題がない訳ではないが、標準原価主義をめぐる賛否両論を適確に表現したものとして銘記しておかなければならないステイトメントである。

もちろん標準原価主義の優位性は今日も変わることはなく、さらに進んで、それは少なくとも原価計算研究者の間では一般化してきているとあってよい。シュラッター達はいふ。原価計算の分野におけるリーダーの多くは、勘定のなかに当座標準原価 (current standard costs) を組み入れてはならないとする会計担当者とは全く反対の意見を主張している。当座標準原価の目的と方法がいつそうよく理解されてくるにつれて、かれらに追従する人がふえてきている。

かれらは簡略性 (simplicity)、経済性 (economy) ならびに迅速性 (promptness) の点での利点のためだけでなく、それ以上の理由のために標準を勘定に組み入れて使用している。すべての会計担当者と同じ様に、かれらは勘定は真実を反映すべきであると主張しているが、かれらは、ただ標準原価によっ

て記録された勘定が真実を示しているだけでなく、それは勘定がいわゆる実際原価で記録されたときよりもよい形で事実を表わしていると主張している。さらに、かれらは、もしも標準が慎重な調査を行なったうえで設定されれば、標準原価は完成品または仕掛品を生産するための真実の原価に最も近いアプローチであり、実際原価が標準原価を越えた部分はすべて浪費したがって損失であり、それを製品原価の一部として計上することを許してはならない、と考えている。かれらは、浪費や不能率による損失が棚卸資産や売上原価から分離されなければ、勘定は真実を示さない、と主張している。

かれらは、不能率や浪費による損失を製品が販売されるまで資産の原価——すなわち棚卸資産勘定——に含めておくというやり方は保守主義に大きく反した悪い会計実務である、と考えている。いうまでもなく、かれらは貸借対照表上棚卸資産を標準原価で記載し、会計年度末またはその他の帳簿を締切る時に差異を損益勘定に計上する。かれらは損失を表わす差異を他のすべての損失と全く同じ方法で取り扱う。かれらは、浪費や不能率による損失は製品が生産され損失が発生した期間の損失であり、その後の製品が販売された期間の損失ではないと考えているのである。

一方の会計担当者のなかには、差異が利益となる時には、貸借対照表上標準で記載された棚卸資産は過大評価されることになるという人があるかも知れない。この意見に対する答えは、現実的な標準が使用されている時にはそういった状態は生じないということである。現実的な標準を使用している時にも価格差異や賃率差異が利益となることはありうる。しかし、標準が現実的であれば、消費量差異や能率差異による損失が常にそういった僅少な利益を相殺するに余りある程大きいであろう。現実的な標準が使用されている時には、材料費差異や労務費差異が純利益となることあるいは間接費の予算差異や能率差異が利益となることによって間接費勘定に純貸方残高が生じる機会はとてもありそうにない、と。^④

ラング、マックファーランド、シフは、良好業績と適切な生産方法によってはじめて達成できる水準に設定された標準原価は、製品を製造するために真に

必要なすべての支出を含んでいるから棚卸資産の原価算定 (costing) にも適していると述べて、^⑤ 標準原価が真実の原価たりうる理由をあげている。また、ベネットも次のように標準原価主義を展開している。「通常標準原価が現実的原価 (real cost) と考えられ、原価差異はこの測定の基準からの経営上の利益または損失を構成する。そして、標準原価が仕掛品ならびに完成品棚卸高を評価するための基礎として使用されるであろう。しかし、低価主義の基準は常に頭に入れておかなければならない。標準原価計算制度が実施されているところでは、仕掛品ならびに完成品の標準原価が原価であり、適用すべき基準は標準原価と時価 (market value) との比較による低価主義である。

損失を表わす差異は通常棚卸資産の評価においては考慮に入れられないで、直接損益に計上されるであろう。標準原価が合理的な標準でなく、不正確なものとなるかも知れない見積りにすぎない場合以外は、これが健全な手続である。どんなことがあっても、損失を表わす差異を棚卸資産に加えることを許すのは最も異常な状況といえるであろう。これは普通の状態では棚卸資産の過大評価になるだけである。

利益を表わす差異は別の分類になる。それは実際原価が標準原価以下であったために生じる。低価主義のもとでは、利益を表わす原価差異額だけ棚卸資産を引き下げるのが合理的であり適当と思える。しかし、それは在庫品に関係している部分だけであることを覚えておくべきである。利益を表わす差異の残りの部分すなわち販売された製品に関係した部分は月次損益計算書上で損益勘定に貸方記入すべきである」と。^⑥

ヘンリッチも、標準を会計帳簿に組み入れる方法のメリットの一つとして、標準原価は棚卸資産評価のための真実のそして保守的な原価である、という点をあげている。^⑦

また、マッツ、キャリー、フランクはいう。「不幸なことだが、職業会計人 (accounting profession) はまだ差異の処理に関する統一的な方法について意見が一致するに至っていない。一般に、二つの基本的なしかも大いに異なる見解が存在する。一つのグループは標準原価だけが現実的ないしは真実の原価と

見なされるべきであると考えている。一切の差異は製造原価を増減するものではなく、むしろ意図した原価 (contemplated costs) からの逸脱にすぎない。逸脱ないし差異は単に異常な作業休止、濫費、不能率または高能率、その他の経営の運命の変遷の影響にすぎない。この見解は、借方であれ貸方であれ、すべての差異は月末または会計年度末に損益勘定に借方または貸方記入されるべきであるというステイトメントに帰着する。したがって、損益計算書では、差異は、それが何であることを示し、あらゆる数値を組み変えることなくそれ以上の分析を可能にするために標準売上原価の下に別個に記載される。しかし、この手続の支持者のなかには材料価格差異については違った取扱いを認めているものもある。すなわち、材料購入の時点でこの差異が生じる時には、それはまだ在庫のままの材料に結びついており、貸借対照表では材料原価の一部として示されるという説がある」と。^⑧

さらに、デイッキーは実際原価主義から標準原価主義への発展を評している。「歴史的にみれば、棚卸資産の評価に標準原価を使用することに対する障害は一つ一つ取り除かれてきたようである。会計に関する初期の著者は、事前の見積は恣意的でしかも仮想の棚卸資産額をつくり出すという理由で間接費を原価に含めることに一切反対した。今日では実務上実際原価を算出することを趣旨としているすべての原価計算制度が予定配賦率を使用している。実際に、今では殆どの人が実際原価は実際材料費、実際労務費ならびに正常間接費を意味していると考えるのが普通である。だから、直接材料費ならびに直接労務費を標準原価で評価することは、財務諸表のための基準として役立つ数値を計算する場合の実際原価基準から標準原価基準への突然の変更というよりはむしろ会計が長い間歩んできたのと同じ方向での一歩前進にすぎない」と。^⑨

わが国でも、例えば番場教授は標準原価主義の主張を次のように明快に要約されている。「標準が慎重な科学的調査に基づいて設定されている限り、会計に取り入れられた標準原価は実際原価よりも生産品の原価をより真実に表現するものであり、標準原価を利用する方が、損益計算書は原価事実をインフォーマティブに示すものとなる。生産品原価には浪費・不能率に基づく損失を含

めないことが望ましい。損失を生産品原価に含めておくことは許さるべきではない。損失が棚卸資産原価および売上原価から分離されなければ、財務諸表は真実を表示しない。またかかる損失がその期の損益計算書に明示された方が、企業の当期業績を外部者にもヨリ良く理解せしめうるのである」と。^⑩

以上列举したように、多くの原価計算専門家によって、公表財務諸表に記載するための原価としては実際原価よりも標準原価の方が正しいという主張がなされている。その骨子を要約すれば次のようになるであろう。すなわち、標準原価を超過した部分は浪費または不能率による経済価値の犠牲であり、それは意図した良好能率が実現されておれば発生しなくてすんだはずであり、その意味で製品の生産に貢献しなかった損失である。かかる損失を除いたものが真の意味での原価である。したがって、それは棚卸資産原価や売上原価に算入すべきではない。そうすることによってはじめて財務諸表は真実を示しうる、と。

- ③ Clifford G. Wood, "Disposition of Variances from Standard," *N. A. C. A. Bulletin*, Jan. 1, 1939, p. 548. In : *N. A. C. A., How Standard Costs Are Being Used Currently*, 1951, p. 4. 山辺六郎訳「標準原価計算の実際」昭和31年, 6-7頁。
- ④ Charles F. Schlatter and William J. Schlatter, *Cost Accounting*, 2nd ed. 1957, pp. 571-2.
- ⑤ Theodore Lang, Walter B. Mcfarland and Michael Schiff, *Cost Accounting*, 1953, p. 320.
- ⑥ Clinton W. Bennet, *Standard costs: How They Serve Mordern Management*, 1957, pp. 364-5.
- ⑦ Stanley B. Henrici, *Standard costs for Manufacturing*, 2nd ed., 1953, p. 134.
- ⑧ Adolph Mats, Othel J. Curry and George W. Frank, *Cost Accounting*, 2nd ed., 1957, pp. 601-2.
- ⑨ Robert I. Dickey, *Accountants' Cost Handbook*, 2nd ed., 1960, p. 16-24.
- ⑩ 番場嘉一郎著「棚卸資産会計」昭和38年, 311頁。

3 標準原価主義の体系

さて、以上のような標準原価主義の諸説から、次にわれわれはその体系を読みとらなければならないが、それは、標準原価と対比される実際原価の内容を明らかにすることによって可能となる。今日実際原価という場合は、異常な仕損や減損による原価財の異常な消費量を除去し、製造間接費については正常配賦率もしくはこれに代る予定配賦率によって計算したいいわゆる実際正常原価を意味している。このことは、「原価計算基準」に次のように規定されている。すなわち、「原価は、正常的なものである。原価は、正常な状態のもとにおける経済活動を前提として、は握された価値の消費であり、異常な状態を原因とする価値の減少を含まない」と。^⑩ したがって、異常な経済価値の犠牲や不働生産設備費は非原価項目と考えられ、はじめから実際原価から除かれており、その意味では、実際原価はそのときどきの作業能率ならびに操業度によって変動するいわゆる歴史的な原価とは明確に区別されなければならない。つまり、今日では製品の実際原価は作業能率ならびに操業度の偶然的变化によって影響を受けることはない。

かような実際原価と標準原価の違いは、良好能率 (good performance) によれば回避可能な不能率による経済価値の犠牲を含むか含まないかの違いにあると思われる。かくて、標準原価主義者の主張は、「標準原価計算の特徴は、正常実際原価から不能率差異を分離することにある」となり、^⑪ 不能率差異のプロダクト・コスト性を否認するのである。そして、上述したことから知られるように、「異常な損費は本来非原価として分離されるのであり、原価差異と呼ぶにふさわしい差額は異常性をもたない借方差額または貸方差額であるべき」である。^⑫ つまり、異常性をもたない不能率差異の分離が問題となるのである。もっとも、「標準原価主義は、決して標準原価会計制度のもとで発生するすべての原価差異をピリオド・コストとして処理すべしとするがごとき、単純な主張をなすものではなく」、^⑬ 原価標準が適正に設定されていないために生ずるいわゆる管理不能な差異は、はじめから非原価性の損失と判断されるものを除き、プロダクト・コスト性を有しており、差異の調整を必要とするのである。

かくて、正常実際原価と会計制度に利用された標準原価数値との関係は次のようになる。¹⁵⁾

$$\text{正常実際原価} = \text{会計制度に利用された標準原価数値} + \text{コントロール不能な原価差異} + \text{不能率差異}$$

そして、上述したように、標準原価計算はこのうち不能率差異を分離することを特徴としているのである。なお、この式における会計制度に利用された標準原価数値が現実に達成可能な努力目標を示すものであることはいうまでもない。

公表財務諸表の作成における標準原価主義の主張としては、以上のほか次のような主張がある。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実際取得価格を適用した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」と。¹⁶⁾つまり、標準原価は正常実際原価をあらかじめ科学的、統計的調査に基づいて予定したものであるから、見積間違いのない限り、これを「真実の原価」として財務諸表の作成に使用することができる、とされる。ここにおいて、標準原価の正常性が要求されるのは、標準原価が原価管理に有用であるためには、それは現実に達成可能でなければならず、そのためには標準原価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まなければならないからである。この点は松本教授の近著では次のように説明されている。すなわち、「現実的標準原価は消費量能率標準として達成可能高能率標準を基礎にしているが、これは、標準が適用される期間中には通常除去できないと思われる程度の減損、仕損、無作業時間を含んでいるが、その期間中に通常除去できるとされる不必要な消費を含んでいない。それゆえにこれは、能率が通常であれば、達成できるが、それ以下であれば達成できない。したがって、消費量能率標準に関する限り、通常発

生すべきはずの『平均的な』必要消費量が基礎とされている」と。^⑭ かくて、この主張においては、標準原価は基本的には今日一般的に承認をえている実際原価としての性質をより強くもっていると考えられ、この点、上述の標準原価計算の特徴は正常実際原価から不能率差異を分離することにあるとする主張とは相違しているように思われる。

以上のように些細に検討してみると、標準原価主義に二つあることが明らかになるが、前者に対しては、次のような批判が可能であろう。すなわち、意図した良好能率は常に実現されるとは限らないで、どちらかといえば実現されない場合が多く、したがって不能率差異が発生するのが通常である。製品の生産にともなって平均的に発生する不能率はまさに正常な不能率であり、原価の正常性というメルクマールに照して、これについてはプロダクト・コスト性を認めるべきではないか、と。

しかし、だからといって後者のようにこの部分を直ちに標準原価に含めてしまうのは妥当でない。というのは、それによって確かに真実の製品原価の計算は可能かも知れないが、他方では、それによって計算した標準原価が原価管理に役立たなくなるからである。正常な不能率も管理の対象になるしたがって努力して除去すべき不能率であり、その意味で原価管理の点での努力目標はこの不能率を含めた標準原価ではなく、それを除いた標準原価である。したがって、原価管理目的のためには、真の努力目標を示すためにもまた管理の対象になる原価差異を完全に明示するためにもこの不能率を除いた標準原価が必要である。かくて、現在のところ少なくとも理論的にはいずれの標準原価主義にも与することができないのが、筆者のいつわらざる考えである。しかも、「コスト・コントロール用に使用されている標準原価が棚卸資産の原価算定のためには不適當と考えられる時には、問題は、望まれる種類の棚卸資産原価をもたらす差異処理手続を工夫することによって解決できることが多い」^⑮ し、また、作業能率測定用の標準原価と製品評価用の標準原価の二つを使用するいわゆる二段式標準原価計算^⑯によっても問題を解決できることを思い合わせると、いま直ちにこの考えを変える必要はないように思われる。

公表財務諸表作成における標準原価主義に関しては、以上のような問題点のほか、標準原価は客観的ではありえないという批判があることを忘れてはならない。例えば、ヘンリッチは標準原価主義に対するコメントの一つとして次の点があげられるとしている。「標準原価は、それが達成されるまでは仮定の原価である。それに基づく棚卸資産価値は仮定の価値である。かかる未実現の数値が会社の財政状態を確定するうえで果たしてどの程度役立つかは疑問のあるところである。標準が作業能率 (operating performance) を測定するうえで有用であるということは、それが貸借対照表価値を評価するうえで有用であることを意味しない」と。²⁰ つまり、標準原価は事実に基づかないで標準設定者の判断によって設定されるのであり、その意味で恣意性を回避できない数値である。事実による客観的測定を重視する公表財務諸表の作成にかかる原価を利用することはできない、という批判である。この批判に対しては、単なる主観的な判断によるいわば恣意的な標準原価の決定をチェックするためにこそ、標準原価は科学的・統計的に設定されなければならないというメルクマールが存在しているという反論がなされるが、標準原価の設定が事実に基づかないものである以上、絶対に客観的な決定ということとはあり得ない。したがって、うへの反論も決定的なものではないであろう。

⑪ 「原価計算基準」第一章三原価の本質 (四)

⑫ 番場嘉一郎著、前掲書700頁。

⑬ 番場嘉一郎著、前掲書694頁。

⑭ 番場嘉一郎著「原価管理会計」昭和43年、459頁。

⑮ 番場嘉一郎著、前掲書、458頁。

⑯ 松本雅男稿「たな卸資産価額決定基準としての標準原価」産業経理第23巻5号、昭和38年、72頁。

⑰ 松本雅男著「原価計算」昭和46年、168—9頁。

⑱ N. A. C. A., *How Standard Costs Are Being Used Currently*, p. 22.

⑲ 中山隆祐稿「二元的標準原価計算の実践」会計第84巻2号、昭和38年、97頁以下。

⑳ Stanley B. Henrici, *idid.*, p. 141.

4 むすびにかえて

以上述べてきたように、公表財務諸表の作成における標準原価主義は、多くの論者によって主張されているが、うゑに指摘したようにそれは重大な問題点を内包しており、それはこれまでのところ完全には氷解されていないし、ましてや標準原価主義それ自体今日なお一般的な承認をうるに至っていない。ここにおいて、われわれは、『原価会計担当者の間には一見したところ意見の相違らしいものがある。が、その多くは根本的な意見の違いではなくて、一つの目的のために計算した原価数値が他の目的のためには適当ではないということ認識しないことから起る』のである。この主張は実際原価についてと同じように標準原価についても適用される^② というN. A. C. A. の指摘を思い起こさない訳にはいかない。したがって、現状では原価管理目的のために標準原価を使用している場合に期間中に発生した原価差異は原則として会計年度末に標準原価に加減して公表財務諸表に記載できる実際正常原価を計算しなければならない。ただ、原価差異の発生額が僅少な場合に限り、重要性の原則を適用して便宜上標準原価をそのまま財務諸表上の棚卸資産原価ならびに売上原価に適用して、原価差異は全額その期の売上原価に賦課することが計されるにすぎない。原価差異が僅少であるかどうかを判断するには、原価差異が総製造費用の100分の1以下の場合には調整を必要としないという税法の規定を参考にすればよい。なお、実務上はこのことを考慮に入れて、煩瑣な差異調整の手続を回避し、標準原価計算の記帳を簡略化し迅速化するという利点をそこなわないために、多額の原価差異が発生しないような標準原価を設定して、これを原価管理の一応の目安として使用するとともに、それを公表財務諸表の作成にも適用しているケースが多いように見受けられる。^②

「異なる目的のためには異なる原価を」というのが原価計算の大命題であるが、目的ごとに異なる原価を計算することは、何と云っても煩瑣であり、ここに、できうべくんば一つの制度からいろんな目的に役立つ原価を計算しようという要求が生じる根拠がある。わが国の原価計算実務が上記のとおりであると

ということがこのことをよく物語っており、また「原価計算基準」が標準原価をもって真実の原価であるとしたのもその現われであろう。

このように、標準原価主義の主張は今や時代の要請となっているようであり、原価計算の理論は今後ともその方向に進んでいくであらうことは十分想像できるが、上述したように、少なくとも現時点ではそれは一般に認められた会計基準たりえない。今後の原価計算ならびに財務会計の二つの領域における真実の原価——製品原価ならびに期間原価——は何かについての研究がその帰趨を決定するであろう。

(付記) 公表財務諸表の作成における標準原価主義について論じるには、さらに原価差異の本質とその処理の問題に触れなければ不十分であるというそしりを免れないが、これについては別の機会を期したい。

(1972・7・24)

② N. A. C. A., *ibid.*, p. 6., 山辺六郎訳, 前掲訳書, 11—12頁。

② 例えば、資料はやや古いが、企業経営協会が昭和35年に行なった実態調査によると、作業時間標準の達成率はほぼ100パーセントのものが最も多く、100パーセント以下とほぼ同数の達成率100パーセント以上のものもあることが明らかにされているが、この事実についての石尾教授の次のような指摘をあげることができる。「標準原価計算というものはCost controlのためという表題をかかげながらも、実は会計に奉仕することを矢張り第一義において実施しているという事実である。というのは、達成率がほぼ100%ということは税法の要求する原価差異の調整を必要としないような標準原価を設定しているということになるからである。すなわち原価差異がでないように、実績原価に近いであろう標準原価を設定しているとみることもできるであろう。ごく善意に解釈すれば、達成率100%ということは、標準は到達可能なものでなければならないという思想に基づいているのかも知れないということである。NAAのいうように達成率が85%~95%という場合には、それは到底財務会計用の原価計算としては役立ち得ないであろう。またわが国の今回の調査におけるように、その達成率がほぼ100%という場合には、それは財務会計用には適切であるが、原価管理(Cost control)のために果して有効な手段であるかどうかは疑わしい」。金子佐一郎監修・企業経営協会編「実態分析・原価管理」昭和35年, 117—119頁。