

## 標準原価の種別についての一考察

板 垣 忠

### 1. ま え が き

標準原価計算と予算統制の関係ないしは標準原価と予算原価の連繫を論じる場合には、そこで問題となる標準原価それ自体の内容を明らかにしておかなければならない。これは標準原価の諸概念を体系化することによって可能となる。けだし、標準原価はいくつかの基準により多くの種類に分類され、それら多くの種類の標準原価を体系的に整理することによって、予算原価との関連において問題となる標準原価の内容が浮き彫りにされるからである。このような意図のもとに、本稿では標準原価の種別について考案してみたい。

ところで、標準原価と原価標準とが区別されることがある。わが国では松本教授の主張がその代表的な例である。この点について松本教授は次のように説明される。すなわち、「原価標準 (cost standard) は、かつてしばしば標準原価 (standard cost) と混同されたこともあったが、今日アメリカでは両者を区別し、原価標準を一定測定単位当りの標準原価、標準原価を一定期間の実際生産高に原価標準を適用して計算した標準原価と解するものがふえてきた。したがって標準原価を計算するためには、実際生産高の計算とこれに適用する原価標準の予定を必要とするのである」と<sup>1)</sup>。つまり、製品や作業などの一定測定単位当りの標準原価を原価標準と解し、この原価標準を一定期間の実際生産高に乗じて計算された原価を標準原価として両者を区別するのである。G. Shillinglaw も、原価標準と標準原価とを区別して次のように説明している。すなわち、「原価標準はインプットとアウト・プットの間の標準物理的関係を貨幣額で表わしたもの (dollar equivalents) である。……原価標準は一定の作業、特定製品の一定の数量または特定期間中における一定の課業の達成について設定される。標準はまた個々の組織単位の作業について設定されてもよい。……標準原価は原価標準の特定種類を表わしている。その用語は、前もってファイルに準備されていて、必要な時に引き出して利用できるよ

うにされるインプットとアウトプットの間標準的關係の正式な集計 (compilation) を意味している。標準原価の概念は製造以外のサービスにも適用するように拡大できるが、通常は製造作業についてのみ展開される。必要なことのすべては、測定可能なアウトプット (キロワット時数、製品のトン数つまり引渡した数量) と、インプット量とアウトプットの単位との間の標準化された関係とが存在することである」と<sup>2)</sup>。このように、G. Shillinglaw にあっても原価標準と標準原価の概念上の区別がなされているが、かれの場合は、標準原価を計算するに当って原価標準を適用する特定の給付数量が必ずしも一定期間の実際の生産高ではないという点において、上の松本教授の場合とはやや趣を異にしている。

原価標準と標準原価との区別に関するもう一つの考え方は R. I. Dickey に見出される。かれによれば、原価標準と標準原価は次のように区別される。すなわち、「原価標準は、製品、製品の構成要素、工程または作業について科学的に前もって決定された原価である。原価標準は会計帳簿に記録されないで、実際の業積を評価するための統計的基礎として使用される。標準原価は一つの製品またはサービスに賦課できる、科学的に前もって決定された材料費、労務費および間接費である。……標準原価は通常実際の業績の評価を容易にするために勘定に記入される」と<sup>3)</sup>。これにみられるように、R. I. Dickey にあっては、原価標準と標準原価の違いは、それらが関係づけられる単位の違いのほかに、原価標準は勘定に記入されないのに、標準原価は勘定に記入されるという点にもあるとされている。

以上のように、考え方は一様ではないが、原価標準と標準原価とが区別されることがある。ここにあげた三つの考え方のうちでは、松本教授の見解が最もスッキリしており、もし両者を区別するとすれば、それによるのが妥当であると考えられる。しかし、本稿では、提起した問題の性質上、混乱を避ける意味で原価標準と標準原価とを区別せず、もっぱら、両者を含んだ総合的な概念としての標準原価という用語を使用することにする。

1) 松本雅男教授著「標準原価計算論—その本質と発展—」昭和36年、国元書房、316頁。

2) Gordon Shillinglaw, *Cost Accounting: Analysis and Control*, 1961, pp. 148~149.

3) Robert I. Dickey, Ed., *Accountants' cost Handbook*, 1960, p. 15-1.

## 2. 標準原価の固定性の違いによる種別

標準原価の種別のうちで最も基本的なのは、標準原価の固定性の違いによる種別である。この点で、標準原価は普通当座標準原価と基準標準原価に分類される。当座標準原価 (current standard cost) は、製品仕様書、生産設備、製造方法が変化した場合はもちろんのこと、原価財の取得価格や作業能率が永続的に変化した場合にも、原則としてそのつど改訂される標準原価である。したがって、この当座標準原価はそのときどきの状況のもとで発生すべきはずの原価を示すことになる。これに対して、基準標準原価 (これは basic standard cost, bogey, measurement or measuring-stick standard cost などと呼ばれる) は、製品仕様書、生産設備、製造方法が変化した場合には修正されるが、原価財の取得価格や作業能率がたとえ永続的に変化しても、比較的長期間修正されない標準原価である。この基準標準原価は、上の当座標準原価や実際原価の変動を測定する基点として役立ち、各期の実際原価を基準標準原価に関係づけて原価比率を求め、その原価比率を価格比率と消費比率に分析すると、消費比率は、実際消費量が基準標準消費量に比較して、作業能率の向上または悪化に基づいていかほど増減したかを示すとともに、各原価計算期間における消費比率を比較すると、作業能率の変動に基づいていかほど消費能率が変化したかを測定できる<sup>1)</sup>。

固定性の違いによる標準原価の一般的種別は以上のとおりであるが、松本教授は上の二つの標準原価以外に、基本標準原価の概念が存在していることを指摘される<sup>2)</sup>。この基本標準原価 (base standard cost) は、製品仕様書、生産設備、製造方法が変化した場合はもちろん、たとえそれらが変化しなくても、作業能率が変化すればそれに応じて修正される。しかし、この基本標準原価にあっては、標準価格は比較的長期間固定される。したがってここでは、原価財の標準消費量はそのときどきの状況を反映しているから、この基本標準原価は原価財の消費量管理には役立つことになる。かくて、この基本標準原価と当座標準原価との違いは、標準価格が比較的長期間固定されるかどうかの点にある。

基本標準原価と当座標準原価のこの違いにポイントをおいて、中山隆祐教授は次のように説明される。すなわち、標準原価を分類する第一の次元は、価格次元であって、この次元においては、基準標準原価と当座標準原価とが分類される。前者は時代遅れの標準価格が適用され、後者は適用期間における時価

格によって算定されるものである、と<sup>3)</sup>。このような考え方は L.L.Vance にもみられる。L.L.Vance は、標準を設定する間隔にしたがって、標準を基準標準 (basic standard) と当座標準 (current standard) に分類し、それぞれの標準を次のように説明している。すなわち、基準という用語は、工程の物理的特徴が変化しない以上年ごとに修正されない標準を指している。価格や賃率に変化しても標準原価は修正されない。標準をその最初の数値のまま維持することの目的は趨勢を示す原価差異の算定を可能にすることである。一方、当座標準は限られた期間通常一年間一般的であると思われる価格で算出される。それは年次予算の当然の延長であり、その年の活動プログラムが遂行されれば発生するはずの原価を指示する。殆どの会計士達は、特別に現在一般的でありかつ近い将来一般的になるとと思われる状況について設定された標準は異常な事態を分離するための最良の基礎を与えていると思っている<sup>4)</sup>、と。この説明にみられるように、L.L.Vance においても、基準標準と当座標準の違いは適用される価格の違いにはかならない。これらのことから、中山教授のような、第一次元たる価格次元について、基準標準原価と当座標準原価（または現実的標準原価）を区別することは、すべての著者が異存をさしはさまないであろう<sup>5)</sup>、という意見が生じてくるが、上に述べた松本教授の説にもみられるように、必ずしもそうではないように思えてならない。この点については番場教授の見解が参考になる。すなわち、固定標準—これは、著しい価格水準の変化が起っても価格標準を変更しないでおく原価標準で、アメリカで basic standards, yardstick standards, measurement standards などと呼ばれている—と普通の標準 (current standards) との相違は、主として価格がカーレントであるか否かにあるが、物量標準の点にも若干の相違が生ずることも考えられる。カーレントの標準を用いる企業ならば、材料および作業の仕様書が変更されるに伴い、物量標準を変更するが、このような場合にも、固定標準を用いる企業では物量標準の変更を行なわないというようなケースにおいてである<sup>6)</sup>、と。このように、番場教授は固定標準においては価格標準だけでなく物量標準も固定されるというケースがあり得ることを指摘されている。そして、松本教授はかようなケースにおける固定標準を特に基準標準原価とし、価格標準のみを固定する基本標準原価から明確に区別されているのであって、まさに卓見といわなければならない。われわれもまた、松本教授にしたがい、標準原価をその固定性にしたがい、当座標準原価、基本標準原価ならびに基準標準原価に三分するものである。ここで固定性という場合、価格要素のみのそれではないことを特に

注意しておきたい。

- 1) 松本雅男教授著, 前掲書, 399頁。
- 2) 松本雅男教授著, 前掲書, 396~397頁。
- 3) 中山隆祐教授稿「標準原価のタイプ分類」会計第91巻第3号, 昭和42年3月号, 4頁
- 4) Lawrence L. Vance, *Theory and Technique of Cost Accounting, Revised Edition*, 1962, pp.373~374.
- 5) 中山隆祐教授稿, 前掲論文, 4頁
- 6) 番場嘉一郎教授著「原価計算論」昭和38年, 中央経済社, 143頁。

### 3. 標準原価の水準の違いによる種別

以上のように, 標準原価は, 一たん設定した標準原価を長期にわたって固定しておくか, あるいは原価財の価格や作業能率が永続的に変化すれば, それに応じて現状に即するように修正するかによって三つの標準原価に分類されるが, 以上の限りでは, いかなる水準の標準原価が設定されるかは問題とされない。しかるに, 標準原価にはいろいろな水準が考えられるから, 次にはこの点を問題にしなければならない。

標準原価の水準を問題とする場合は, 原価に影響を及ぼすそれぞれの要因別に考察しなければならない。原価に影響を及ぼす要因には原価財の価格と消費量の二つがある。まず原価財の価格水準について考察してみよう。標準原価計算において, 原価財の標準価格としてはいかなる水準のものを使用するかについては, 一般に余り重大な考慮は払われない。おそらく, 企業が原価財の価格を左右できる余地は極めて少なく, むしろ企業にとって価格はなかば与えられたものとしての性質を有するからであろう。このような場合には, 企業が標準価格をいかなる水準に決定するかは重大な問題ではなくなる。しかし, たとえば材料の価格についてみれば, 仕入先の選択, 仕入量の多寡ならびに代金支払方法などの点で, 材料の取得価格は, 材料の消費量ほどではないにしても, ある程度左右でき, この意味では標準価格の水準の決定がやはり問題となる。R. I. Dickeyは価格水準の違いに基づく標準原価概念として次のものをあげている<sup>1)</sup>。

理想標準 これは, 価格水準に関して, 材料, 労働ならびに経費項目の最も有利な価格を仮定して設定したもので, 一度設定されると, めったに変更されない。

正常標準 これは、正常価格水準の標準であるが、これにあつては一景気循環期間全体にわたる平均を表わすと思われる価格を利用する。したがって、これは景気循環期間がその全過程を経過してしまうまで修正されない。

当座標準 これは、当座的価格水準の標準で、次の会計期間に通用すると思われる価格を基礎にして設定される。

基準標準 基準標準を設定するときに仮定される価格水準は、通常、標準を設定したときに続く最初の年に現われると期待されるものである。かような標準は、後になって価格が変動しても、それにつれて修正されない。かくてその標準は物価指数を算定する基準に類似した固定基準 (fixed base) を表わす。

R. I. Dickeyのあげる価格水準の種類とその内容は以上のとおりである。表現をかえれば、これらは、(1)理想的水準、(2)正常的水準、(3)現実的水準ならびに(4)過去の水準として特徴づけられるであろう。

また、G. Shillinglawは標準材料価格または標準賃率を設定する水準として次の三つをあげている<sup>2)</sup>。

- (1) 次の期間通常一年間に一般的であると思われる価格
- (2) 標準設定時に一般化している価格
- (3) 長期にわたって「正常」と思われる価格

さらに、C. T. Horngrenによると、材料価格水準は、通常問題とする期間(通常一年)中に期待される価格か、あるいは標準を設定するときに一般化している価格のいずれかに基礎とおく、とされている<sup>3)</sup>。これらG. ShillinglawやC. T. Horngrenにおける、標準設定時に一般化している価格は、R. I. Dickeyのいう基準標準と同じものと解釈して差し支えないだろう。とすれば、標準原価計算における標準価格としては、短期的に期待される、したがって短期的に修正される価格か、あるいは長期的に固定される価格の二つを考えるのが基本的のようである。わが国においても、松本教授はR. I. DickeyやE. Kosiolの説を検討された後、標準原価計算における価格水準としては、なるべく計画期間における現実の価格状態に即応しようとする当座水準と、原価財相互間の価格関係に基本的な変化のない限り、現実の価格変動とは関係なくなるべく固定しようとする固定水準の二つの基本形態がある、とされている<sup>4)</sup>。

しかし、標準価格の水準としてこれら二つの形態を考えると、上に述べた標準原価の固定性ななく標準価格の固定性の違いによる標準原価の種別との区分が不明確になる。標準価格の固定性の違いによる種別とその水準の違いによる種別とは区別して考えるのが妥当である。そして、標準価格の水準とし

ては R. I. Dickey の所説を参考にすれば、(1)理想的水準、(2)正常的水準ならびに(3)現実的水準の三つをあげることができるのであろう。ここに、理想的水準というのは、景気変動や原価財の仕入先さらにはその購入方法等の経営の内外にある原価財の価格に影響を及ぼす諸要因を最も有利に仮定した場合の価格水準を意味し、正常的水準というのは、それらの諸要因について長期的に実現すると期待される条件を基礎にして決定される価格水準であり、さらに現実的水準というのは、それらの諸要因のうち少なくとも当該企業が左右できるものについては、現実に達成可能と思われる有利な条件を基礎にして決定される価格水準を意味している。そして、実際にこれら三つの価格水準のうちどの水準を使用するかは、そのときどきにおける標準原価計算の主たる目的との関連において決定しなければならない問題である。

標準原価の水準を考察する場合次に問題になるのは原価財の消費量の水準である。原価財の消費量の多寡は作業能率 (performance) に左右されるから、この水準は標準原価の作業能率水準 (performance level) として問題とされている。そしてこの作業能率についての水準のことを特に標準のタイトネス (tightness) と呼んでいる。タイトネスによる標準原価の分類は、一般に原価管理の重点が原価財の消費量の管理に置かれているところから、特に重要であり、また問題の存する点でもある。作業能率の水準には非常にきびしいしたがって辛い水準もあれば余りきびしくないしたがって甘いものもある。このような作業能率水準のきびしきの程度がここにいうタイトネスにほかならない。NACAはこのタイトネスの違いにより、標準原価を次のように分類している<sup>5)</sup>。

- (1) 理論的、理想または完全標準 (the theoretical, ideal, or perfection standard)
- (2) 良好能率達成可能標準 (the attainable good performance standard)
- (3) 過去の平均能率標準 (average past performance standard)

NACAにより、これらの標準の内容を規定しておくとおりのとおりである。

(1) この原価は、工場の設備によって可能な最高の作業能率を表わしている。おそらく、休憩時間や作業員の身体上の必要についての若干のアローワンスは標準に含められるが、減損や仕損さらには損失時間についてのアローワンスは設けられない。実際の作業においては、このような標準が達成されると期待されてはいないで、能率の改善を試みる上で作業の向うべき目標として、標準が設定される。

(2) この標準はすべての減損や仕損それに損失時間等を除外しないで、経営管理者が、標準の有効期間中にそれらを除外することができないと考える分だけ、これらの要素を含んでいる。この種の標準は達成され得るしまた凌駕されることさえある。しかし、それはすぐれた作業能率と思われる場合だけである。

(3) この標準は、改良されるかも知れない方法を反映するように修正もせず、過去の減損や不能率を除外しないで、過去においてなされたことを基礎にした場合の標準である。作業能率の悪い仕事のほうが作業能率が非常に良い仕事よりも、数も多く極端でもあるようだから、このような標準は上の二つの標準よりもかなりルーズなのが普通である。

R. I. Dickey は、NACA が示す以上のような標準のほかに、第四のタイプとして、時として正常能率標準 (normal performance standard) があげられることがあるとし、その内容を次のように説明している<sup>6)</sup>。すなわち、正常能率標準は、正常価格水準の標準の場合のように、将来の数期間にわたる平均を表わすと思われる作業能率を基礎にして設定されたものである。かくして、それは当座的な概念である達成可能な良好能率に基づく標準よりも「よりタイト」なこともあるし、また過去の平均能率に基礎をおいた標準のように「ルーズ」なこともある。多くの場合、それは両極端の間にあるだろう、と。R. I. Dickey は、作業能率水準の一つとして、このような正常能率標準があげられることがあるとしているのであるが、これは長期的な観点からする場合の、作業能率水準のきびしさゼロとした標準にほかならない。

これに対して、上の(3)の過去の平均能率標準は、過去の作業能率が将来においてもそのまま継続するという期待のもとに使用される標準で、いわば短期的な観点からする場合の、作業能率水準のきびしさゼロとした標準にほかならない。したがって、この標準を期待能率標準として特徴づけることにする。

タイトネスすなわち作業能率水準のきびしさの程度の違いによる標準原価の原則的な種別は以上のとおりであり、便宜上これらの標準を(1)理想能率標準、(2)良好能率標準、(3)期待能率標準ならびに(4)正常能率標準と呼ぶことにする。既に述べたように、原価管理の重点は原価財の消費量の管理におかれるのが普通であるし、また、一般に原価概念を規定するメルクマールは原価財の消費量である点からして、標準原価の水準の違いによる標準原価の種別のうちで特に重要なのがこの種別である。そして、標準原価計算は原価管理を第一目的としているから、これらの標準のうちでその目的に最も適したものを選択すればよ

い。しかも、その標準は最終の製品についてよりもむしろそれを生産するための個々の作業について設定される必要がある。けだし、それによつてはじめて原価管理の効果的実施が可能となるからである。

また、標準原価計算において、財務諸表に記載するための製品原価を計算するという目的を果そうとすれば、それに適した作業能率水準の標準を使用すればよい。原価管理目的に適した標準と製品原価の計算目的に適した標準との違いは、少なくとも直接費に関する限り、作業能率水準のきびしさの程度の違いに帰するのであるから、標準原価の種別はこの点を基準にして考えればよいと思われる。

ところで、原価が直接費のみから成り、しかもすべての費目について価格要素と数量要素が明確に区分できるならば、標準原価の水準の違いによる種別についての説明は以上で十分であろう。しかし、実際はそうではなく、原価には直接費のほかにも間接費があり、その中には価格要素と数量要素が明確に区分できない費目が存在するから、問題が複雑となる。

間接費でも、価格要素と数量要素がはっきり区分できるものについては、標準原価の水準の違いによる種別についての説明がそのままあてはまる。したがって、この限りにおいては間接費についてもタイトネスの違いが問題になる。また、価格要素と数量要素がはっきり区分できない費目についても、理論的には金額で表わされる間接費標準の水準が問題となり、この場合の水準の違いは、原価発生の原因が作業であるという意味で、上のような作業能率水準の違いに準じて考えるのが妥当である。このようにみても、標準原価の水準の違いによる種別という点では直接費と間接費の間に違いはない。ただ、両者は標準を設定する単位を異にするだけである。すなわち、直接費は原則として個々の作業について発生額を認識でき、したがってその作業の単位当り標準を設定することができる。これに対して間接費はいくつかの作業に共通的に発生し、したがって各作業の単位当りの標準を設定することはできない。そこで間接費の標準は一定期間におけるある作業の全体つまりある操業度に対して予算の形で設定されることになる。しかもこの場合、間接費の標準としては上述したようないろいろな水準の標準が考えられるのであり、間接費の管理に重点がおかれる場合には、それに適した水準の標準が使用されることになる。そして、この標準と実績を比較して原価差異を算出し、それを間接費の管理に利用するのであるが、この場合の両者の比較は同じ作業量、ここでは同じ操業度についての比較でなければ意味がない。この同じ操業度についての標準と実績と

の比較はいわゆる変動予算の使用によって可能となる。換言すれば、変動予算はかような比較を可能にする一つの方策であり、標準原価計算における標準・実績比較の原理が同じ作業量を基礎にすることにあることからして、変動予算は標準原価の一形態とみなすのが妥当であろう。以上のような間接費標準にしたがって変動予算の性質は、一部 G. Shillinglaw によって明らかに指摘されている。かれの説明を要約すれば次のとおりである<sup>7)</sup>。すなわち、間接費 (overhead cost) は、(1)製品のそれぞれのロットまたは単位に関して共通原価 (common cost) であり、(2)生産量の変動に厳密に比例して変動しない固定的要素を含んでいる。したがって製造間接費 (manufacturing overhead costs) は特定の製品原価計算の単位に跡づけることはできないが、個々のコスト・センターまたは部門に跡づけることはでき、その部門の活動に責任を有する管理者 (executives) によって管理されなければならない。かくて、間接費管理のための標準はすべて製品標準よりもむしろ部門別標準でなければならない。また、単位当り標準間接費は操業度の高低により変動することからしても、それは管理のための比較の適切な基準となり得ない。そうかといって固定予算を適用すれば、生産量が少ない場合には非常に寛大な原価許容額 (cost allowances) をもたらし、生産量が多い場合には不当にタイトな許容額をもたらす。したがって、製造間接費の意味のある標準は、生産量についてのいろんな状態のもとでの一定期間の合計で表わされなければならない。この種の予算は変動予算または準変動費予算 (semivariable expense budgets) として知られている。

このように、製造間接費管理のための基準点 (bench marks) として役立つためには部門別予算が必要である。変動予算はいくつかの特定の活動量のそれぞれを達成するのに合理的に必要な原価額を反映している。よりはっきりいえば、変動予算許容額はそれぞれの生産量において発生すべき原価の標準を表わしている。つまり、変動予算は静的原価標準 (static cost standards) なのである、と。

製造間接費の変動予算は標準原価の一形態であるという上のような私の解釈は、以上のような G. Shillinglaw の説明によってある程度裏づけられているとみることができる。そして、変動予算をこのように解釈すると、上述したような価格水準と作業能率水準についての説明は、単に直接費についてのみ妥当するものではなく、少なくとも原理的には間接費についてもあてはまることを知らなければならない。

標準原価には、その水準の違いにより以上のような種別がある——もちろん、直接費と間接費の両方を含めて——。そこで、標準原価計算において原価管理目的に役立つ原価資料を得ようとすれば、それに適した水準の標準を選択すればよい。ここに原価管理というのは、原価の発生を一定限度におさえるための、一切のスタッフ的ならびにライン的管理活動を意味しており、標準原価計算にあつては、この原価管理に資するために、達成の目標となる一定限度を標準原価として設定するのである。標準原価計算の第一目的はこの原価管理目的であるから、標準原価に要請される第一の機能は目標指定機能である。かくて、標準原価計算においては、この目標指定機能をよりよく果す水準の標準原価を選択しなければならぬ。私見によれば、かかる標準原価としては、現実的水準の標準価格と良好能率標準とを組み合わせたものが最適であろう。中山隆祐教授によってしばしば指摘され<sup>8)</sup>、また G. Shillinglaw によつても、「特殊な状況のもとでは、当面達成可能でない水準に標準を設定したりあるいは維持したりすることが正しいことがある<sup>9)</sup>」とされているところからして、時には作業能率の水準として理想能率水準を使用することがあつても、一般的にはやはり NACA の主張によつて代表されているように、標準がタイトすぎると従業員がかなえることができるかと期待する明確なしかも周知の目標がないことになる。従業員はすぐに、かれらのために設定された目標は達成できないものであることを悟り、標準に対して真剣な注意を払うことをやめるであろう。経営管理者は、差異のうちどの部分が回避可能な不能率を表わし、どの部分が優秀作業によれば実現できる原価引下げを表わしているかがわからない時は、従業員に差異についての責任をとらせることが困難であることを知るにいたる。これに対して、良好能率標準は従業員が到達できると通常期待される明確な目標を提供し、したがって、それは従業員が責任をとらされる差異 (deviations) を測定するための公正な基準であると思われる<sup>10)</sup>。このようにして、原価管理目的のための作業能率水準としては、良好能率標準を使用するのが合目的であると思われる。

また、原価財の価格水準としては、少なくとも、当該企業が左右できる要因については達成可能と思われる有利な条件を基礎にして決定された価格という意味での現実的水準の価格標準を使用することにより、作業能率水準における良好能率標準の使用の場合に準じて、部分的にはあるが、原価財調達部門の業績を測定できるであろう。

標準原価計算の原価管理目的だけを問題とする場合は、以上の考察で十分で

ある。しかし、一步進んで標準原価計算を制度として、つまり一般会計機構に組み入れて実施しようとする場合は——もっとも、原価管理に有用なコスト・データを制度として行なわれる原価計算から入手しようと思うのであれば、このことは原価管理目的とは無関係ではないが——、これでは不十分である。ただし、この場合は製品単位当りの標準原価を必要とするからである。製品単位当りの標準原価は、直接費については上述したような作業別あるいは要素別の標準を製品単位について集計すれば得られるが、間接費については問題は複雑である。というのは、上述したように、間接費標準は変動予算という形で各操業度の作業全体について設定されているから、製品単位当りの間接費標準を求めするには、配賦という手続によって作業単位当りの標準を求めなければならないからである。そして、ここにおいて操業度の水準が問題になるのである。つまり、いかなる水準の操業度を基準にして作業単位当りのしたがってまた製品単位当りの標準間接費を計算するかという問題が生ずるのである。操業度の水準の違いによる標準の種別としては、一般に次の四つが考えられている。

- (1) 理論的標準 (theoretical standard)
- (2) 実現可能標準 (practical standard)
- (3) 正常標準 (normal standard)
- (4) 期待標準 (expected standard)

参考までに、R.I. Dickey にしたがって、これらの標準の内容を説明しておこう<sup>11)</sup>。

(1) 理論的標準 これにあつては、ある工場の理論的キャパシティーが標準設定のための基準として使用される。このような標準は最も有利な状況のもとで短期的には達成することができるが、長期にわたって達成することは殆ど不可能である。

(2) 実現可能標準 「実現可能な」生産量水準に基礎をおいた標準は達成可能な良好能率標準によく似ている。それは製品のデザインや製造方法を現在の状態のままとして、工場の作業を効果的に行なった場合に達成可能な生産量の水準を表わしている。そのような標準は、現存する状況のもとで回避できないと思われる不能率や浪費に対する許容額を含んでいる。したがって、「実現可能な」水準以下の水準での工場の操業は、回避できる不能率の存在か、あるいは販売部門が利用可能なキャパシティーの完全利用を必要とするだけの十分な注文をとることに失敗したことを示している。

(3) 正常標準 工場の生産量の正常水準は期待される季節ならびに景気循環

による生産量の高低を平均したものである。この標準について R. I. Dickey は Neuner の説を次のように引用している。すなわち、Neuner は正常生産量水準に基づく標準からの差異の多くは個々の企業 (firm) の管理力の及ばないものであり、したがって原価差異を管理するうえにおいて余り意味をもっていないという点を強調している。しかし、それは景気循環が原価に及ぼす影響を分離するのに役立つ、と。

(4) 期待標準 次の期間に期待される販売量を希望する在庫状態の変動分について修正して、次の期間についての工場の期待される生産量を決定する。この生産量水準が標準原価を設定する際に使用される。このような標準からの差異は単に期待される水準以外の生産量水準で操業が行なわれたことを示すだけである。つまり、それは浪費ならびに損失を示すのである。

R. I. Dickey による四つの標準についての説明は以上のとおりである。これらの標準のうち、製品単位当りの間接費標準としてはどれを使用すればよいであろうか。これが次の問題である。この場合、いかなる観点に立って製品単位当りの間接費標準を計算するのかがまず問題とされなければならない。

上述したように、直接費標準の場合は原価管理目的を指向して目標指定機能を果たす標準が考えられたが、この製品単位当りの間接費標準の場合は原価管理目的は問題とならない。しかし、直接費標準の場合、目標指定機能を果たしたがってまた現実に達成の目標となる標準が製品単位について集計されるのであれば、間接費標準も同じような性質の標準が計算されなければならない。けだし、さもなければ、純粹でない製品単位当り標準原価が計算されることになるからである。かくて、製品単位当りの間接費標準も現実に達成の目標となる標準でなければならないし、それを製品単位当りの直接費標準に加えることによって、現実に達成の目標となる製品単位当り標準原価が得られることになる。そして、この標準原価は予算編成のためのビルディング・ブロックとして使用されるのである。標準原価計算における製品単位当り間接費標準の計算は、このような観点に立って行なうのが妥当と考えられる。

とすれば、まず問題になるのは上の(2)の実現可能標準ないし実現可能操業度であろう。R. I. Dickey も説明しているとおり、この標準は現存のキャパシティを前提として達成可能な生産量の水準を表わしており、一見、作業能率の水準の場合の達成可能な良好能率標準に類似しているからである。しかし、私見によれば両者の間には根本的な違いがある。すなわち、達成可能な良好能率標準からの差異は、真に作業の不能率によるしたがってまた従業員の責任に帰す

べき差異を表わすのに対して、実現可能標準からの差異は回避できる不能率による部分と、販売部門が現存のキャパシティーの完全利用にたるだけの注文をとることに失敗したことによる部分とから成っている。しかも、後の部分は販売部門はおろか企業全体のいかんともなしえない市場の状態によって左右されることが多い。つまり、実現可能標準からの差異は企業のいかんともなし得ない要因による差異を含んでおり、この意味で実現可能標準は現実に達成の目標となる操業度の水準ではなく、したがってその操業度は、現実に達成の目標となる製品単位当りの間接費標準を計算するための基準操業度たり得ないのである。

次に問題になるのは、(4)の次の期間に期待される販売量を基礎にして決定される、次の期間に期待される生産量水準である。ここにおいて、期待される販売量というのは、全然努力も払わないで市場から一方的に与えられることによって期待される販売量を意味しているのではなくて、可能と思われる販売努力を払った上で現実に達成の目標となる販売量を意味している。したがって、それを基礎にして導き出される生産量水準も現実に達成の目標となる水準であり、これを基礎とすることによって、現実に達成の目標となる製品単位当りの間接費標準が計算されることになる。そして、この生産量水準からの差異がまさに管理の対象になる浪費ならびに損失を示すことになる。このような生産量水準は、標準価格の水準の一つとしての現実的水準に相当しているといえるであろう。生産量の水準も価格の水準もともに企業外の要因によって大きな影響を受けるころから、両者は同じ方向において考察されてしかるべきである。

なお、間接費の配賦においては、上のような基準となる操業度が問題となるだけでなく、基準となる操業度における間接費の標準額も問題になるが、これは、上に述べたように現実的水準の価格標準と作業能率水準についての良好能率標準とを組み合わせたものあるいは良好能率標準に準じて考えられる現実に達成の目標となる原価額でなければならない。

以上によって明らかになったように、標準原価の水準を問題とする場合は、原価に影響を及ぼす要因別に標準とすべき水準を考察しなければならない。そして、ここでは原価に影響を及ぼす要因として、価格、作業能率ならびに操業度の三つを問題とし、それぞれの要因の水準を考察してきた。設定される水準の違いによって標準原価の種別を考え、それぞれの標準原価の内容を規定するに当たっては、これらの要因のそれぞれについていかなる水準が前提とされてい

るかが明らかにされなければならないのである。

中山隆祐教授は、標準原価がこれら三つの要因にかかわらしめて分類される  
ところから、標準原価は、価格次元、測定次元ならびに評価次元の三つの次元  
において分類するのが正しい、とされている<sup>12)</sup>。そしてこの場合、R.I.Dickey  
の説が論拠とされているが、R.I.Dickey 説と中山教授の主張との結びつきに  
は、若干理解の困難な点が見受けられるようである。たとえば、R.I.Dickey  
説には、価格水準として、当座標準と基準標準のほか理想標準と正常標準が  
あるのに、中山教授の場合には、価格次元分類として基準標準原価と当座標準  
原価の二つに限られている点、さらに、中山教授は R.I.Dickey の操業度水準  
は評価次元のことであり<sup>13)</sup>、この次元において標準原価は現実的標準原価（期  
待実際標準原価）と正常的標準原価に分類される、とされているが、R.I.Di-  
ckey にあっては操業度水準としては、理論的標準、実現可能標準、正常標準  
のならびに期待標準の四つが指摘されている。さらに、作業能率水準の点で  
は、確かに中山教授自身妥当ではないとされているものの、R.I.Dickey にあ  
っては正常能率標準と過去の平均能率標準の二つが厳然として存在しているの  
である<sup>14)</sup>。このような点についての理解が困難なのである。

私見によれば、R.I.Dickey の意図しているところは、標準原価のタイプを  
問題とする場合に標準原価の高低レベルが問題となる時は、原価に影響を及ぼ  
す要因のそれぞれについて高低レベルを考察する必要があるし、かかる要因と  
しては価格、作業能率および操業度の三つがあり、それぞれの要因について一  
般に指摘されている水準を明らかにすることにあつたように思えてならない。

- 1) Robert I.Dickey, Ed., *ibid.*, pp.15・2~15・3.
- 2) Gordon Shillinglaw, *ibid.*, p.160.
- 3) Charles T.Horngren, *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, 1962  
p.140.
- 4) 松本雅男教授著、前掲書、378頁。
- 5) NACA, *How Standard Costs Are Being Used Currently*, p.8.
- 6) Robert I.Dickey, Ed., p.15・3.
- 7) Gordon Shillinglaw, *ibid.*, p.p.216~219.
- 8) たとえば、同教授は、製品評価次元と能率測定尺度次元を分ける相を標準原価にお  
ける第三相とされ、この第三相が理解されているならば、厳しい尺度たる理想標準原  
価を、原価管理のために使用しても、微塵も会計制度上の支障は起らないことが判る  
だろう、とされると同時に、「原価計算基準」が理想標準原価を制度としての標準原  
価から追放したことを強く批判されていることは周知のとおりである。もっとも、同

教授においても、原価管理目的のために理想標準原価が優れていると主張されているのではない、という点に注意しておく必要がある。同教授稿「理想標準原価除外についての考察」産業経理、第23巻第1号、86頁以下特に94頁を参照のこと。

- 9) Gordon Shillinglaw, *ibid.*, p.155.
- 10) NACA., *ibid.*, pp.8~9.
- 11) R.I.Dickey, *ibid.*, pp.15.3~15.4.
- 12) 中山隆祐教授稿「標準原価のタイプ分類」会計、第91巻第3号、4頁以下。
- 13) 確かに、間接費に関連して操業度の水準を問題とすることは、製品単位当りの標準原価の計算に関連したことであり、この意味では、それは製品の評価の問題であるといえる。しかし、本文で述べたように、それは必ずしも決算財務諸表に記載するための製品原価の計算に結びついたものではないし、さらに、製品の評価に関連しているのは、間接費の配賦だけではなく、原価財の消費量したがってまた作業能率の水準もそれに大きな関係をもっている。このようにみえてくると、操業度の水準を問題とすることが、必ずしも製品評価のすべてではないように思えてならない。
- 14) 私見によれば、正常的標準あるいは正常原価といえ、直ちに製品評価を念頭においた概念であると考えることには問題があるように思えてならない。特に作業能率水準についてみた場合、正常能率標準は製品評価用として考えられたものではなく、やはり作業能率の水準の一つとして考えられ、それが原価管理目的よりむしろ製品原価の計算目的に有用であるというにすぎないように思う。

#### 4. むすびにかえて

以上のように、標準原価の基本的な種別は、標準原価の固定性と水準の違いによる種別の二つである。この点では、私の分類は伝統的な標準原価計算論に属している。しかし、従来とかく不明瞭であった若干の点について私なりの議論を展開した積りである。

確かに、原価管理目的に適した標準原価と決算財務諸表に記載するための製品原価の計算目的に適した標準原価とは同じものであることはできない。しかしその違いは結局は標準原価の水準の違いに帰着するのであり、この意味で、やはり標準原価の水準の違いによる種別こそ基本的な種別なのである。

また、標準原価計算を制度として実施しようとする場合には、決算財務諸表に記載するための製品原価の計算を欠くことはできないが、そのためには、原価管理目的に適した標準原価あるいはそれと統一を保つための標準原価を適用することによって算出される原価差異を会計期末に適当に処理すればよいであろう。

〔あ と が き〕

本稿の構想を練っている段階で、中山隆祐教授の論攻「標準原価のタイプ分類」に接した。早速熟読吟味させて頂いたし、本稿もいきおい中山教授の主張を念頭においてまとめる結果となってしまった。「標準原価のタイプ分類」においては標準原価が体系的に分類されているのであるが、それでもなお、本文で述べたように、二、三首肯できない点がある。中山教授が確信をもって主張されている理論を曲げて解釈している点があるのではないかという危惧を強く抱いていると同時に、浅学を省みず意見を述べさせて頂いたことの失礼をお詫びしたい気持ちで一杯である。ご叱責とご教示を頂ければ幸である。

(1967. 4 .28)