

經濟論叢

第100卷 第6号

日本製造工業の労働生産性の水準……………	行 澤 健 三	1
基準標準原価計算思考について……………	野 村 秀 和	20
国家論から見た社会政策論争……………	石 田 傳	42

書 評

クルト・マンデルバウム 『ドイツ社会民主党内の帝国主義論争 (1895—1914)』(1926)……………	保 住 敏 彦	60
---	---------	----

經濟論叢 第99卷・第100卷 総目録

昭和42年12月

京都大學經濟學會

基準標準原価計算思考について

—標準多様化の意義—

野村秀和

は し が き

本稿でとりあげる基準標準原価計算思考についての研究は、標準原価計算論の研究としてすでに発表してきた「形成期における標準原価計算論の管理的性格の意義」¹⁾および「ハリスンの標準原価計算論における原価差異分析について」²⁾の論文の続稿である。前二稿では1920年代におけるアメリカでの標準原価計算に焦点をしばり、標準概念と原価差異について検討をしてきた。そして、最初の論文の末尾のところで研究の展開方向を私は次のように書いた、すなわち「このように理解して、はじめて標準原価概念やその差異分析のすでに述べた変遷の性格を適確に捉えることができるはずである。そしてそれはいうならば、まさに矛盾の進行に対応した標準原価計算思考の『発展』である。

そして、このような標準原価計算思考のいわゆる『発展』は、29年恐慌を経て、30年代には、標準の多様化という形をとり、ますます矛盾の進展に対応した理論を構成していくのであるが、これらの点については、稿をあらためて論ずるつもりである。」³⁾と。

標準原価計算思考における標準の多様化についてはいろいろな見方がある。そのなかで、基準標準原価計算思考をとくにとりあげたのは、標準の多様化における基準標準原価計算思考の位置に特別の内容を与えることができるとみたからであり、このことは、換言すれば、管理的視点からみたばあいの標

1) 拙稿、「経済論叢」第95巻第5号、昭和40年5月号。

2) 拙稿、「経済論叢」第96巻第1号、昭和40年7月号。

3) 拙稿、形成期における標準原価計算論の管理的性格の意義、「経済論叢」第95巻第5号、昭和40年5月号、62ページ。

標準原価計算論における標準概念に新しい課題を担わせたとみられるからである。

しかも、このような基準標準原価計算思考は、1930年代になって理論上一般化してきたものであり、標準原価計算における標準多様化の意義を明らかにするためには、この基準標準原価計算思考の性格を、それまで中心的に問題とされてきた当座標準原価計算思考と対比して分析し、その生成基盤との関連とともに、その論理構造の性格と役割についても、一定の評価を与えておくことが必要と考えられるからである。

標準原価計算の研究なかでも経営管理における標準原価計算理論の性格と役割を研究するうえで、かかる問題を避けておれないことは明らかであろう。本稿はこのような意味から、標準多様化の典型として、基準標準原価計算思考をとりあげたのである。

1 標準原価計算論における基準標準原価計算論

原価計算理論のなかに標準原価計算思考が登場してくる理論的契機としては、2つの面が問題とされる必要があろう。もちろん、原価計算実務という会計現象のなかではこの両側面を明確に区別することはかなり困難ではあるが、理論的アプローチとしては以下に述べる2つの面を概念的に分離して分析することは重要なことである。

その第1は、「真実の原価」とは何かを追求するなかから形成されてくることの、財産評価（製品、半製品、仕掛品の評価）と結合する「原価」認識上の議論としての財務会計的側面からの標準原価計算思考であり⁴⁾、他の1つは、原価引下げ、能率増進をモットーとする原価管理の立場、換言すれば管理会計的アプローチからの標準原価計算思考である。

本稿での分析視角は、いうまでもなく管理視点に主要な焦点をしぼった標準原価計算思考の研究である。したがって、それに必要な限りでの財務会計上の

4) 例えば、岡本清、真実の原価をめぐる実際原価と標準原価との抗争、「会計」第30巻第3・4号、昭和36年9・10月号参照。

標準原価計算思考に言及することがあっても、それを主要な問題として展開してはいないのである⁵⁾。

ところで、管理会計上の問題として登場する標準原価計算は、まず、当座標準原価概念として生成する。この当座標準原価概念は、他方では財務会計上という「真実の原価」としての理論的展開も同時に問題とされているのであるが、原価管理の立場からみると、この当座標準原価の標準の多様化が、そしてそれを史的にみればあい標準自体の弛緩化傾向がみられるのであり、この点に原価管理上の特徴がでているのである。そしてこれは一種の標準の多様化といえるものではあるが、しかしそれはあくまでも当座標準原価の概念内での「当座標準の多様化」ないし「その弛緩的変遷」であって、本稿で問題としようとする基準標準原価概念による「標準の多様化」とは異質のものないし低次元のものなのである。

したがって、ここでは、当座標準原価概念の多様化ないしその変遷については前稿での結論を引用するにとどめておこう。すなわち「標準原価概念は、20年代末までに、だいたいの方向として完全条件のもとにおけるあるべき原価→正常条件のもとにおけるあるべき原価→実際原価の到達目標としての原価→達成かつ維持可能な原価、というように変遷してきたといつてよい。」⁶⁾

このように、当座標準原価計算思考の内部における多様化ないし史の変遷がみられるわけであるが、それとともに他方では、当座標準原価概念に対応する基準標準原価概念が登場してくるのである。基準標準原価計算理論の文献史的展開は次章で扱うが、すでに20年代初期にも若干の論攻が素朴な形でみられるのである。しかし、基準標準原価計算の理論的確立はやはり1932年のキャンマンにおこななければならないであろう⁷⁾。

基準標準原価概念と当座標準原価概念とを対照させたばあい、当座標準原価

5) 標準原価計算の研究としては、この2つの側面を含むのが当然であるが、管理会計の研究の一部として標準原価計算をとり扱っているばあいは、本稿のごとき限定をつけざるをえないのである。

6) 拙稿、前掲論文、56-57ページ。

は現時点でのなんらかの目標値——この目標のタイトネスには若干の多様性があるとはいえ——を示す概念であるのに対し、基準標準原価は測定の尺度という内容をもった標準概念であるところに大きな特徴があるといえる。当座標準原価が「現在の原価＝実際原価」の目標額を示すのに対し、基準標準原価は「現在の原価＝実際原価」の測定尺度を示す標準概念であることは、当座標準原価概念と基準標準原価概念とは標準原価計算思考における標準概念としてまったく異質のものであることを示しているとみることの論拠であり、これによって、当座標準原価概念の多様化とは質的にちがった意味でのすなわち真の意味での標準原価計算論における標準の多様化の成立とみることのできる指標となるものである。

当座標準原価概念が現時点での目標額であるということは、原価管理の手段が実際原価と当座標準原価との原価差額に向けられるということを示している。このように原価差異分析が原価差額に向けられる点が、当座標準原価計算思考の特徴である。他方、基準標準原価概念のばあいには、測定尺度という標準の性格からして、原価管理の方法は原価差異分析をすべて基準標準に対する比率の形でとり扱うことになる。ここでの特徴はいわゆる「時間比較」といった形の比率の趨勢分析と価格の当座水準をこの比率に関連させることによって得られる能率分析ということになる。

キャマンによる基準標準原価計算思考の導入は、後に詳しくみるように、当座標準原価計算の欠陥を暴露し、それに代りうるものとして、基準標準原価概念を確立したのであるが、それ以後のとくにアメリカにおける30年代の原価計算理論での扱いは、これも後にみるとおり、標準原価計算思考の1つの概念として、当座標準原価概念と並行して基準標準原価概念を扱っているのが一般的である。かくのごとき現状からみると、標準原価計算思考における標準の多

7) 基準標準原価の説明のばあい、キャマンを引合いに出している文献の中の主なものは次のとおりである。T. H. Sanders, *Cost Accounting for Control*, 2. ed., 1934, p. 386; J. A. Scott, *Budgetary Control and Standard Costs*, 1939, p. 80; J. H. March, *Cost Accounting*, 1949, p. 70; C. T. Devine, *Cost Accounting and Analysis*, 1950, p. 473; C. B. Nickerson, *Managerial Cost Accounting and Analysis*, 2. ed., 1962, p. 302, etc.

様化として、基準標準原価概念が当座標準原価概念と並んで標準原価計算論のなかで理論的に問題とされているのであり、この点からいえば、30年代における原価管理の特徴をみるばあい基準標準原価計算思考の研究は不可欠のものとならざるをえないのである。しかしながら、大切なことは、かかる史的展開のなかで基準標準原価概念に正当な位置づけを与えることなのであり、もし、そうではなくて、不当に過大な評価を与えたり、あるいは全くこれを無視してしまうならば、標準原価計算理論の研究として不十分なものといわなければならない。

さて、当座標準原価概念と基準標準原価概念のちがいについて、さらに具体的に立ち入るならば、両者の標準原価概念における差異は、価格変動要因を標準原価設定のばあいに排除するか否かによって分れるのである。基準標準原価計算理論においても、物的標準条件の変化があったばあいには、標準の修正が問題となるというのが一般的であり⁸⁾、したがって、あくまでも価格変動の影響を断ち切るにより、測定尺度としての意味を保持しようというところに重要な特質があるものと考えられている。したがって、ある一定の生産諸条件を前提としたところの測定尺度いってみれば生産諸設備における技術革新が比較的に生じていない段階で現実的に問題となりうる性格のものともみることができであろう。その意味では、当座標準原価概念よりも物的標準に対して点を置いているともいえ、また同一の施設での時間比較の側面をとくに重視しているとみてよいであろう。

これらの基準標準原価概念に固着する諸性格は、この概念の生成の意義のみならず、その理論の展開過程における「限界」をも暗示するものである。

II 基準標準原価計算思考の文献史的展開

基準標準原価計算思考の萌芽は、原価計算理論のなかに当座的理想標準を中

8) Eric A. Camman, *Basic Standard Costs*, 1932, pp. 50-51.

9) 拙稿、ハリスンの標準原価計算における原価差異分析、「経済論叢」第96巻第1号、昭和40年7月号、23ページ。なお、山辺教授は基準標準原価概念の芽生えは、1903年に発表されたギャリの論文の中にもみられると指摘している。山辺六郎、基本的標準原価計算の研究(一)、「経営と経済」第48号、昭和23年8月、15ページ；同、二つの標準原価計算論(一)、「産業経理」第10巻第6号、昭和25年6月号、23ページ参照。

心とする標準原価計算思考が登場してくる際にすでにみられるのである。標準原価計算論の完成者ともみられているハリスン⁹⁾のばあい、1919年の論文で当座標準原価の説明のあとで「前述のなかでは述べていないさらによい利点は、時点をちがえて作られた能率報告書を統一基準に結びつけ」¹⁰⁾て比較することであり、「昨日の標準と比較された今日の原価を示す方法がないならば、能率情報の値うちの大部分は失なわれることになる」¹¹⁾と書いて、基準標準に言及している。彼はまた、1920年に発表した論文¹²⁾の中でも、基準標準原価なる用語を使用している。しかし、これらは概念的には明確であるが、体系として掘りさげられ展開されているものではなかった。

1919年10月に N. A. C. A. (National Association of Cost Accountants) が創られ、その影響などから、20年代のアメリカにおいて原価計算の書物が数多く出版された。そして、その内容は原価管理なかでも標準原価計算に言及したものが多くのであるが、基準標準原価計算概念について詳しく展開した書物はみあたらないのである。

しかし、N. A. C. A. の *Bulletin* などには、例えば1923年には、ワロールが、「測定単位としての標準」¹³⁾という概念を述べているし、キャンマンもまた、1926年には「製品の標準原価は、材料費、労務費および製造間接費の原価諸要素を製造指図書に固定基準価額で計算することで得られる原価と定義できる」¹⁴⁾と書いているのである。

以上に示した N. A. C. A. の *Bulletin* の他に、いくつかの論文をキャンマンは書いているが¹⁵⁾、基準標準原価概念の確立はやはり、1932年のキャンマンによ

10) 11) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production-IX", *Industrial Management*, June 1919, p. 486.

12) G. C. Harrison, "Scientific Basis for Cost Accounting", *Industrial Management*, Mar. 20, pp. 238-39.

13) W. F. Worrall, "Standard Costs—How to Establish and Apply Them", *N. A. C. A. Official Publications*, Vol. 4, No. 16, May 1, 1923, p. 3.

14) Eric A. Camman, "Uses of Standards Costs", *N. A. C. A. Bulletin*, Vol. 7, No. 12, Feb. 15, 1926, p. 439.

15) 例えば、Standard Cost System, *Certified Public Accountant*, Sept. 1927; Standard Cost Analysis, *Management News*, Jan. 1927; Standard Costs; Executive Tool of Increasing Value, *Factory*, Tan. 1927.; Use of Standard Cost, *Pulp and Paper Profits*, Nov. 1926.

る *Basic Standard Costs* の出版までまたなければならない。体系的な展開はこの書物により初めて完成されたのである。

翌年の *Accounting Review* 誌上には早速、サンダースによるキャマンの著書の簡単な書評が発表されている。それによれば、この書物は非常に満足すべき著作であるという書出しに始まり、「この書物のもっとも興味ある部分の一つは第3章である。そこでは理想標準と基準標準の区別が記述されている。……理想標準は期待原価であり、……他方、基準標準は唯、測定標準であり、変えられることなく長期間保持されているもの」¹⁶⁾と紹介したあとで、この基準標準原価は「素人にもまた忙しい経営者にもやさしい読みものとは思えないであろうが、ある程度の専門知識をもつ原価会計士は、キャマン氏の説いている概念とその概念を包含した計算機構を理解するはずである」¹⁷⁾と述べている。

紹介者のサンダースは、1934年の彼の著書の中で「長期標準 long time standard」¹⁸⁾という用語で基準標準概念を扱い、その書物の第21章を事例紹介として、Dana Carpet Co.における基準標準原価の計算を例示している¹⁹⁾。30年代には、サンダースの他に、ニューナー²⁰⁾、スコット²¹⁾、プロッカー²²⁾、などがその著書の中でそれぞれ基準標準原価概念について若干のページをさくようになってきている。しかし、必ずしも全ての著者が基準標準原価概念について述べたわけではない²³⁾。だが、原価計算に関する論文の中には、基準標準原価計算を理論的な面だけでなく、実務的に扱ったものがこの段階であらわれている²⁴⁾。

16) T. H. Sanders, *The Accounting Review*, Vol. 8, No. 2, June 1933, p. 175.

17) *Ibid.*, p. 176.

18) T. H. Sanders, *Cost Accounting for Control*, 2. ed., 1934, p. 360.

19) *Ibid.*, pp. 386-410.

20) J. W. Neuner, *Cost Accounting*, 1938, pp. 458-59. 標準原価の1つとして説明しているのだが、用語は Basic or "Bogey" を使用。

21) J. A. Scott, *Budgetary Control and Standard Costs*, 1939, pp. 80-82. 標準原価の会計方法のなかの第3法として解説している。

22) J. G. Blocker, *Cost Accounting*, 1940, p. 556. キャマンでなく、マックファーランドの論文を引用している (W. B. McFarland, "The Basic Theory of Standard Costs", *Accounting Review*, Vol. 14, No. 2, June 1939, pp. 152-55).

23) 例えば、H. E. Kearsey, *Standard Costs*, 1933; Glover & Maze, *Managerial Control*, 1937; C. F. Schlatter, *Advanced Cost Accounting*, 1939.

40年代以後になると、著名な原価計算の書物には、まず一般的にいて標準原価計算を扱うなかで、多くのばあい、ごく僅かなページ（ばあいによれば数行のこともあるが）を基準標準原価概念の説明に充てるのが普通ようになってきた²⁴⁾。

このような事実から、キャマン以後とくに40年代からは、基準標準原価概念は標準原価計算思考の中で市民権を得たと考えられるのであるが、それは考え方としての市民権であって、標準原価計算の主流ないしはその発展方向を意味したものでないことは明らかである。むしろ、第2次大戦以後の段階では、基準標準原価概念すら姿を消してしまった原価計算の書物も出てくるのである²⁵⁾。このような基準標準原価概念の退潮に代り、それ以前から、いうならば基準標準原価概念が一般の原価計算理論の中で市民権を確立する頃から形成されつつあった「新しい」原価管理思考が、「新たな」原価概念とともに登場してくるのである。

現実の経営管理なかでも原価管理の「発展」が、その1つの表われとして基準標準原価思考として標準の多様化という形をとって、30年代の不況を背景に生じてきたのであるが、同時に、現実の矛盾の「発展」に照応せる原価管理の理論的「発展」は、基準標準原価計算思考とは別の理論、すなわち、不完全操

24) *N. A. C. A. Bulletin* から2つほど指摘しておこう。Lloyd F. Mogel, "Basic Standard Costs as Applied to a Hosierymill", Vol. 16, No. 17, May 1, 1935; Joseph A. Hill, "Basic Standard Cost Accounting Employing the Use of Cost Ratios", Vol. 21, No. 11, Feb. 1, 1940

25) J. G. Blocker, *ibid.*, 2.ed., 1948, pp. 375-76. 1940年の初版とそのとり扱いは全く変わっていない。J. H. March, *Cost Accounting*, 1949, p. 70; C. T. Devine, *Cost Accounting and Analysis*, 1950, pp. 466-88. 独立の章として XXVI 章をこの説明に充てている。Theodore Lang, *Cost Accountants' Handbook*, 1951, p. 271. Basic Standards と Relation of Basic to Current Standards の両語の説明を行なっている。W. Keller, *Management Accounting for Profit Control*, 1957, p. 99. 10年程度継続する標準といった簡単なものである。L. L. Vance, *Cost Accounting*, Rev. ed., 1958, pp. 373-74; C. F. Schlater & W. J. Schlater, *Cost Accounting*, 2. ed., 1960, pp. 569-70. C. B. Nickerson, *Managerial Cost Accounting and Analysis*, 2. ed., 1962, pp. 302-07. 事例紹介として扱われている Dana Carpet Co. は注19でサンダースが扱ったものであるが、要点を簡潔に示している。C. T. Horngren, *Cost Accounting*, 1962, p. 138. 標準のタイプの1つとして、11行で説明している。T. K. Cowan, *The Cost Accounting Function*, 1965, p. 225. ほとんど用いられないが、標準原価概念の1つとして6行で紹介している。この他に C. Gillespie, R. L. Smith などが "Bogey" Standard の用語で簡単な説明をしているが略しておく。

26) 例えば、E. D. Bennett, *Cost Administration: Cases and Notes*, 1960; G. Shillinglaw, *Cost Accounting Analysis and Control*, 1961; C. W. Bennett, *Standard Costs—How They Serve Modern Management*, 1962; W. A. Terrill & A. W. Patrick, *Cost Accounting for Management*, 1965.

業の問題と関連せる固定間接費管理については予算統制と関連して弾力性予算(変動予算)の理論が、他方では、労働過程に直結せる比例費管理の進展として直接原価計算の理論があらたに登場してくるのである。

こうした原価管理思考の史的「発展」のなかで、基準標準原価計算の思考というものを捉えることが、本稿のねらいでもあり、また、ここで問題としている基準標準原価計算思考の性格を理解するうえで重要なことになるのである。

Ⅲ キャマンの基準標準原価計算思考

すでにみたとおり、基準原価計算についてキャマンはいくつかの論文を書いているが、105の表に附録として11の図表を含む232ページの彼の著書 *Basic Standard Costs, 1932* により、彼の基準標準原価計算概念を全体として展開している。

このなかのとくに「第3章 理想ないし尺度としての標準原価」で、標準概念および基準標準原価概念をまとめてとり扱っているので、その部分からの引用により、キャマンの考え方を捉えてみよう。そして、その具体的展開として提示されている「理想標準原価の使用法と基準標準原価の使用法間の主要な差異」と題する附表3により、その計算例について若干の考察をしてみたいと思う。

キャマンは「標準原価という用語を使用する時、“標準”という単語の明確な意味については若干の混乱があり、……この単語が使われている意味はその使用者の意図に依る」²⁷⁾ のだといって、次の3つの解釈を例示するのである。それによれば「“標準”なる単語は次の意味に解釈される。

- (1) 手本として用いられるべき典型、理想あるいは模範(A type, ideal or example to be used as a copy)
- (2) 現想、優秀の規範あるいは達成の究極目標
- (3) 尺度、規準すなわち程度、数量あるいは価値のある設定尺度」²⁸⁾

27) Eric A. Camman, *Basic Standard Costs-Control Accounting for Manufacturing Industries, 1932, p. 34.*

キャマンが基準標準原価計算思考として問題にするのはこの第3の意味である。彼は「この第3の意味は標準原価が尺度 (measures or yardsticks) としてのみ設定されている時に適用され、それは材料費、労務費そして間接費を正当なる割合で包含するが、実際原価の主要な変動趨勢によって動かされない固定価格水準による」²⁸⁾ 標準原価と規定している。

彼は続いて「標準原価が基準標準原価すなわち尺度ないし仕様書として用いられる時、仕掛品と製品の棚御高は帳簿上では実際原価で繰り越され、それに対応する標準原価は帳簿の欄外に表示される。……かくて標準原価は、財務諸表には表示されず、全ての棚卸資産は実際原価水準で記入される」²⁹⁾ と書き、さらに「基準“測定”標準原価が使われるとき、未吸収間接費のみが差異として分離記帳され、棚卸資産は材料費、労務費の実際原価に現行製造能力の正常率での間接費を加えて計上される」³¹⁾ と述べることにより、彼の基準標準原価概念の性格を基本的に提示している。かくてキャマンは、基準標準原価計算概念を物量標準の不変を前提とした価格水準の変動のばあいの固定価格基準とみているのであり、ただ、間接費は正常配賦率を予定しているため、間接費差異のみが物量差異として生ずるのである。

次に附録の第3図に示されている素材から、先に引用した基準標準原価概念を端的に示すところの計算例をとり出してみよう³²⁾。

附録の第3図は全部で7つの表から構成されている。1表から4表までが前提条件となる諸資料を示しており、5表に仮定された作業に基く取引内容が示されている。

すでに述べたごとく、基準標準原価は比率による原価管理が主要な方法であ

28) *Ibid.*, p. 34.

29) *Ibid.*, p. 35.

30) *Ibid.*, p. 36.

31) *Ibid.*, p. 37.

32) *Ibid.*, Chart III (Appendix), pp. 41-50, に説明あり。なお、本文での説明に使用のドル価額は Chart III の中で若干部分金額修正されている。なお、この内容は金田実教授により昭和9年(1934)に紹介されている(理想標準原価と基準標準原価、「会計」第34巻第5・6号)。戦後に山辺六郎教授は「標準原価計算」昭和24年の著書の270-73ページにかけて同じ紹介をしている。但し、両教授とも\$を¥に直し、また若干のミスプリントもみられるが、ほぼその大意は理解されるものである。

I 基準標準原価(尺度)

部門	労務費	間接費			材料費			
		時間	率	金額	種類	数量	価格	金額
A 製品								
I	10.00	20	.25	5.00	X	80	.50	40.00
II	5.00	10	.50	5.00	Y	50	.70	35.00
	15.00			10.00				75.00
B 製品								
I	15.00	28	.25	7.00	X	140	.50	70.00
II	15.00	26	.50	13.00	Z	30	1.00	30.00
	30.00			20.00				100.00
C 製品								
I	—	—	—	—	Y	100	.70	70.00
II	75.00	100	.50	50.00	Z	55	1.00	55.00
	75.00			50.00				125.00

II 期待価格水準

労務費	90	X	材料費	80
間接費	80	Y	材料費	70
		Z	材料費	60

III 標準原価(理想)

期待価格水準により修正されたもの

部門	労務費	間接費			材料費			
		時間	率	金額	種類	数量	価格	金額
A 製品								
I	9.00	20	.20	4.00	X	80	.40	32.00
II	4.50	10	.40	4.00	Y	50	.49	24.50
	13.50			8.00				56.50
B 製品								
I	13.50	28	.20	5.60	X	140	.40	56.00
II	13.50	26	.40	10.40	Z	30	.60	18.00
	27.00			16.00				74.00
C 製品								
I	—	—	—	—	Y	100	.49	49.00
II	67.50	100	.40	40.00	Z	55	.60	33.00
	67.50			40.00				82.00

Ⅳ 実際価格水準

労務費	90	X 材料費	70
間接費	80	Y 材料費	70
		Z 材料費	70

Ⅴ 作業

E	F	G	H	J
標準 (理想) III	取 引	実 際	基準標準 (尺度) I	比率 実/基

部門生産額と直接労務費

第 一 部 門						比率 90 100 90	
1	@ 9.00	\$ 1,080	120 A	\$ 1,080	@ 10.00 \$ 1,200		90
2	@ 13.00	1,350	100 B	1,500	@ 15.00 1,500		100
3		\$ 2,430		\$ 2,580	\$ 2,700		
第 二 部 門						比率 100 90 83	
4	@ 4.50	585	130 A	585	@ 5.00 650		90
5	@ 13.50	1,215	90 B	1,350	@ 15.00 1,350		100
6	@ 67.50	5,400	80 C	6,480	@ 75.00 6,000		108
7		\$ 7,200		\$ 8,415	\$ 8,000		
8		\$ 9,630		\$ 10,995	\$ 10,700		

間 接 費

間 接 費 総 額						比率 80	
9	2,400	第1部門	1,416	3,000			
10	5,600	第2部門	5,294	7,000			
11	予算 \$ 8,000	実際間接費	\$ 6,710	予算 \$ 10,000			
吸 収 間 接 費						比率 91 95 93 87 100 95 95	
12	@ 4.00	480	120 A 2,640時間	528	@ 5.00 600		88
13	@ 5.60	560	100 B 2,940時間	588	@ 7.00 700		84
14	第1部門 \$ 1,040	5,580時間 @ 20%	\$ 1,116	\$ 1,300			86
15	@ 4.00	520	130 A 1,495時間	598	@ 5.00 650		92
16	@ 10.40	936	90 B 2,340時間	936	@ 13.00 1,170		80
17	@ 40.00	3,200	80 C 8,400時間	3,360	@ 50.00 4,000		84
18	第2部門 \$ 4,656	12,235時間 @ 40%	\$ 4,894	\$ 5,820		84	
19	\$ 5,696	吸収間接費	\$ 6,010	\$ 7,120	84.4		

材 料 費

仕 入 材 料								價格
20	@ 40 ¢	18,000	45,000	X @35 ¢	15,750			
21	@ 49 ¢	14,700	30,000	Y @49 ¢	14,700			70
22	@ 60 ¢	9,600	16,000	Z @70 ¢	11,200			70
23		\$ 42,300	合 計		\$ 41,650			
使 用 材 料								使用高
24	@ 32.00	3,840	120 A	10,560	3,696	@ 40.00	4,800	
25	@ 56.00	5,600	100 B	14,700	5,145	@ 70.00	7,000	73.5
26		\$ 9,440	-X-	25,260	8,841		\$ 11,800	
27	@ 24.50	2,940	120 A	6,000	2,940	@ 35.00	4,200	70
28	@ 49.00	3,920	80 C	8,800	4,312	@ 70.00	5,600	77
29		\$ 6,860	-Y-	14,800	\$ 7,252		\$ 9,800	
30	@ 18.00	1,800	100 B	3,600	2,520	@ 30.00	3,000	84
31	@ 33.00	2,640	80 C	3,960	2,772	@ 55.00	4,400	63
32		\$ 4,440	-Z-	7,560	\$ 5,292		\$ 7,400	
33		\$ 20,740	合 計		\$ 21,385		\$ 29,000	

在 庫 製 品

34	\$ 7,800	100 A		\$ 10,000
35		勞務費及間接費		2,500
36		X 材料費		4,000
37		Y 材料費		3,500
38	\$ 9,360	80 B		\$ 12,000
39		勞務費及間接費		4,000
40		X 材料費		5,600
41		Z 材料費		2,400
42	\$ 15,160	80 C		\$ 20,000
43		勞務費及間接費		10,000
44		Y 材料費		5,600
45		Z 材料費		4,400
46	\$ 32,320	合 計		

VI 理想標準原価制 (略)

VII 基準標準原価制

材料 (實際原価)

(23) 41,650 | 21,385 (33)

仕採品—材料

X						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
(26)	8,841	11,800	75	3,000	4,000	75 [A](36)
				4,200	5,600	75 [B](40)
Y						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
(29)	7,252	9,800	74	2,590	3,500	74 [A](37)
				4,144	5,600	74 [C](44)
Z						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
(32)	5,290	7,400	71.5	1,716	2,400	71.5 [B](41)
				3,146	4,400	71.5 [C](45)

仕掛品—労務費及間接費

A製品						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
棚卸	1,710	1,800	95	2,295	2,500	91.8 (35)
(1.4) 労務費	1,665	1,850				
(12.15) 間接費	<u>1,126</u>	<u>1,250</u>				
	4,501	4,900	91.8			

B製品						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
棚卸	2,040	2,000	102	3,816	4,000	95.4 (39)
(2.5) 労務費	2,850	2,850				
(13.16) 間接費	<u>1,524</u>	<u>1,870</u>				
	6,414	6,720	95.4			

C製品						
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
棚卸	3,920	4,000	98	9,830	10,000	98.3 (43)
(6) 労務費	6,480	6,000				
(17) 間接費	<u>3,360</u>	<u>4,000</u>				
	13,760	14,000	98.3			

製 品

	[A]			[B]			[C]		
	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)	(実)	(標)	(率)
棚卸	9,300	10,000	93	19,200	20,000	96	34,650	35,000	99
生産高：労・間	2,295	2,500	91.8	3,816	4,000	95.4	9,830	10,000	98.3
材 料	3,000	4,000	75	4,200	5,600	75	4,144	5,600	74
材 料	2,590	3,500	74	1,716	2,400	71.5	3,146	4,400	71.5
合 計	17,185	20,000	85.9	28,932	32,000	90.4	51,770	55,000	94.1
売上原価	6,614	7,700	85.9	11,594	12,825	90.4	21,102	22,425	94.1
残 高	10,571	12,300	85.9	17,338	19,175	90.4	30,668	32,575	94.1

		未吸取間接費	期末棚卸高 (實際原価)	
(11) 実際	6,710	700	材料	\$ 20,265
(19) 吸取	<u>6,010</u>		仕掛品	11,323
			製品	58,577
				\$ <u>90,165</u>

	損益勘定			
	A製品	B製品	C製品	合計
純売上	8,570	12,500	20,000	41,070
実際原価	<u>6,614</u>	<u>11,594</u>	<u>21,102</u>	<u>39,310</u>
実際販売益	1,956	906	(1,102)	1,760
%	22.8	7.2	5.5損失	4.3
差引—未吸取間接費			700
実 際 総 益			<u>1,060</u>

る。ここで比率の説明を行なうために次のように符号を付してみよう。

A=実際原価, B.S=基準標準原価, C.S=当座標準原価

労務費と間接費についていえば、V表H欄の率 r_1 は $\frac{A}{B.S} = r_1$ となる。W表の実際価格水準を r_2 とおくと、 $\frac{C.S}{B.S} = r_2$ となる。したがってV表J欄の能率を表す比率は $\frac{r_2}{r_1}$ なる式で求められるのだが、その意味は $\frac{r_2}{r_1} = \frac{C.S}{B.S} \times \frac{B.S}{A} = \frac{C.S}{A}$ となり、基準標準原価概念による管理指標を示すものである。そしてこれは当座標準による管理と同じ性格をもつのだが、原価差額を金額で示す方法でなく、パーセントで能率を示すようになっているのである。もちろん100%を超過する分は能率の増進を意味する。これに対し、材料費のJ欄は使用高に対する比率のため、 $\frac{r_1}{r_2}$ という計算式になり、100%を超過する分は不能率な使用すなわち使用予定超過を意味するのである。

H欄は実際原価の基準標準原価に対する比率を示すものであり、この比率を数期間並べるとそれぞれの原価要素毎の実際原価趨勢が示されることになる。この結果、実際原価の価格変動を趨勢的に把握できるだけでなく、実際価格水準を媒介することにより、それぞれの期の原価管理分析もJ欄の比率により実施可能となるのである。かくてキャマンの基準標準原価計算思考は、当座標準原価による管理内容を包含するところの標準原価計算思考ということになるのである。

さらにキャマンの論理に立ち入るならば、管理視点のみならず、財務会計上の問題である棚御資産の評価についても、基準標準原価計算の方法がすぐれているということになる。第Ⅶ表により、仕掛品、製品の在庫評価計算を基準標準原価計算で行ったばあいの結果が示されている。これを単純化して勘定に示せば次のような記帳手順となる。

仕掛品——材料、労務、間接

			実際	標準	率				実際	標準	率
繰越	A_1	S_1	r_1				製品	A_4	S_4	r_3	
当期投入	A_2	S_2	r_2				次期繰越	A_5			
合計	A_3	S_3	r_3				合計	A_3			
製品											
繰越	A_6	S_6	r_0				売上原価	A_8	S_8	r_7	
仕掛品	A_4	S_4	r_3				次期繰越	A_9			
合計	A_7	S_7	r_7				合計	A_7			

A —実際原価, S —基準標準原価, $r = V$ 表H欄の比率 $= \frac{A}{S}$

計算と記帳手続を簡単に代数式で示すと以下のとおりである。

仕掛品 a/c の計算と記帳手続

与えられている資料は、 $A_1, A_2, S_1, S_2, S_3, r_1, r_2$ である。

まず、 $A_1 + A_2 = A_3$ …………… (実際原価合計)

$S_1 + S_2 = S_3$ …………… (標準原価合計)

$$\frac{A_3}{S_3} = r_3$$

$S_4 \times r_3 = A_4$ …………… (製品への振替高)

$A_3 - A_4 = A_5$ …………… (仕掛品期末在庫)

製品 a/c の計算と記帳手続

与えられている資料は、 $A_4, A_6, S_4, S_6, S_8, r_3, r_6$ である。

まず、 $A_4 + A_6 = A_7$ …………… (実際原価合計)

$S_4 + S_6 = S_7$ …………… (標準原価合計)

$$\frac{A_7}{S_7} = r_7$$

$$S_8 \times r_7 = A_8 \dots\dots\dots (\text{当期売上原価})$$

$$A_7 - A_8 = A_9 \dots\dots\dots (\text{製品期末在庫})$$

要するに基準標準原価制のもとでは、物的標準に変化がなく、価格変動のみが影響するという考え方に立脚しているのです、売上原価と期末棚卸資産評価額を実際原価水準で迅速に計算するという利点が生ずるので、財務会計の面からも基準標準原価により比率を使えば、完成品の数量の確認のみで、迅速に実際原価計算の処理が可能になるというのである。

以上がキャマンによる基準標準原価計算思考の主要特徴といえるであろう。

IV わが国における基準標準原価計算思考の研究

わが国における基準標準原価計算の研究は紹介論文も含めるとかなり早い時期からみられるが、原価計算の研究のなかでとくに基準標準原価計算を扱ったものは全体としてみたばあい比較的に少いといわざるをえないのである。

以下、わが国における基準標準原価計算に関する研究の主なものを若干指摘しておこう。

最初に基準標準原価概念をわが国に紹介した研究は、昭和6年11月の「会計」に発表された陶山教授の論文であろう³³⁾。昭和6年といえは1931年にあたり、キャマンの主著は未だ公刊されていない時期である。その時にすでに「E. A. Camman の論文は、標準原価に関する一般知識を理解するには恰好のものと信ずるが故に紹介を試みようと思ふ」³⁴⁾と書かれて、それまでにキャマンの書いたもの³⁵⁾をもとに、標準原価とくに基準標準概念について説明されているのである。

33) 陶山誠太郎、標準原価の研究、「会計」第29巻第5号、昭和6年11月号、1-39ページ。

34) 陶山誠太郎、前掲論文、5ページ。

35) International Congress on Accounting, 1927. に提出されたキャマンの論文“Standard Costs, Installation and Procedure”に基くほか、注15に示したものなどである。

陶山教授の次にこの問題を取り扱った人は昭和9年にこれに係する2つの論文³⁶⁾を発表している金田教授である。教授はこの2つの論文のなかでキャンマンの基準標準原価計算理論を問題とし、とくに「会計」に発表した論文では、キャンマンを批判的に紹介検討している。キャンマンの主著の公刊2年後には、わが国でその内容が議論の対象とされていたことがこれによって証明されるわけである。

この昭和9年(1934年)から11年にかけて、吉田良三³⁷⁾、林健二³⁸⁾、金田実³⁹⁾、長谷川安兵衛⁴⁰⁾、古川栄一⁴¹⁾、の諸教授が、キャンマンに触れ、またはキャンマンの書物を参考文献として提示して、標準原価計算研究における基準標準原価概念をなんらかの形で提起していた。

これらを戦前の先駆的研究ないし紹介とみるならば、戦後にも、基準標準原価計算を扱った研究が発表され、その最初は昭和24年に公刊された、山辺、松本、古川の各教授の著書⁴²⁾の中で展開された。翌年に、互いの著書の紹介を通じて、松本、山辺両教授の間で基準標準原価計算について若干の誌上討論があり⁴³⁾、昭和29年には松本教授による論文⁴⁴⁾、さらには昭和33年の「会計」に発

36) 金田実、キャンマン原価差異分析の研究、「横浜市立横浜商業専門学校研究論集」第七輯、昭和9年2月、93-110ページ；同、理想標準原価と基準標準原価、「会計」、第34巻第5・6号、昭和9年5月・6月号。なお、松本雅男教授は、キャンマンの基準標準原価計算をわが国に初めて紹介したのは金田教授の後者の論文であると述べておられる(日本における標準原価計算(二)、「産業経理」第10巻第2号、昭和25年、38ページ)が金田教授自身、2月にまた陶山教授はそれ以前に、この問題に不十分ではあれ研究紹介の労をとっておられた。

37) 吉田良三、「原価計算」昭和9年。

38) 39) 日本会計学会編、「原価計算」(『東・下野古稀記念論文集』Ⅱ)；林健二、標準原価について；金田実、製造間接費の標準原価法、昭和10年。

40) 長谷川安兵衛、「標準原価の研究」再版、昭和10年。この書物の78ページには、キャンマンについては陶山教授の論文(注33のもの)を参照せられたいとある。

41) 古川栄一、標準原価に依る経営統制、「山口商学雑誌」第7巻第1・2号、昭和11年。キャンマンは第1号でのみ問題とされている。

42) 山辺六郎、「標準原価計算」昭和24年；松本雅男、「標準原価計算」昭和24年；古川栄一、「経営経理論」昭和24年。

43) 松本雅男、日本における標準原価計算、「産業経理」第10巻第1・2号、昭和25年；山辺六郎、二つの標準原価計算論、「産業経理」第10巻第6・7号；松本雅男、標準原価計算について—山辺教授に答う—「産業経理」第10巻第10号。

44) 松本雅男、基準標準原価概念の研究、「企業会計臨時増刊原価計算」昭和29年4月。なお、この論文で技術構造変化による基準の修正に着目するばあいは、これを基本的標準原価と訳し、実際原価、当座標準原価の変動傾向を指数化するためのものに着目するばあいは基準標準原価と訳の使い分けを主張している(57ページ参照)。

表された三雲教授の論文⁴⁵⁾といったものを加えて、基準標準原価計算概念の研究の主なものとみることができよう。

とくに最近の原価計算の著書の中での扱いは、アメリカにおけると同じく、標準原価計算の中の一概念として説明されているのが普通である。なかには、非常に創造的かつ実践的な「二元的標準原価計算」として基準標準原価概念を問題にする中山教授⁴⁶⁾のような例もあるが、一般には、基準標準原価概念にある標準の多様化およびキャマン等の計算理論の紹介をふまえた当座標準原価との併用の仕方などに議論が集中しているようである。

このような事実からみると、基準標準原価概念の役割についての分析は、まだ十分果されていないと思われる。したがって、原価計算理論の史的「発展」のなかで、標準原価概念の多様化としての基準標準原価計算思考を位置づけ、このような標準概念の発生の条件やその役割をアメリカ資本主義の矛盾の成熟との関連で捉え、原価理論としての特殊な性格を検討することにより、はじめ、原価計算理論の史的「発展」のこの段階での特徴としての基準標準原価計算思考の正当な評価が与えられるのではなかろうかという本稿の課題に、次章で私なりの見解を与えてみたいと思う。

V 標準原価計算論における基準標準原価計算思考の位置

キャマンに代表される基準標準原価計算思考についてはすでに述べてきたところからも明らかなように、単に実際原価の変動趨勢分析のための尺度としての意味のみならず、当座理想標準原価のねらっている実際原価の管理目的にも価格水準比率を媒介として十分に適応しうるものである。したがってこそ、キャマンにあっては、当座標準原価計算に十分に代位しうるものとして、また、当座標準原価計算に優越するものとして、基準標準原価計算が主張されてくるのである⁴⁷⁾。

45) 三雲宗敏, 基準標準原価制と原価管理, 「会計」第74巻第3号; 基準標準原価制と経営計画, 第4号; 基準標準原価制と損益計算, 第5号, 昭和33年9・10・11月号。

46) 中山隆祐, 「実践標準原価計算」昭和40年(6版), 323-33ページ。

47) Eric A. Camman, *Basic Standard Costs*, 1932, p. 41.

このばあい、キャマンの原価管理はそれぞれの原価要素別に能率分析が行なわれるのであるが、もう1つの主要なねらいは、仕掛品・製品の評価を基準標準原価計算制度によって実施することにより、実際原価計算としての棚御資産評価計算の迅速化と簡素化を実現することである。このように管理会計的視点と財務会計上の評価計算を統一した比率分析・比率計算が基準標準原価計算の思考の特徴であろう。しかも計算形式としては従来の標準原価計算が金額による原価差額計算であるのに対し、比率を用いた分析と計算という新しい手法をとっているのである。

しかし、基準標準原価概念はその発生の特殊的要因を正確に反映している。すなわちそれは物量的標準の変化を除外し、価格変動のみを問題の対象としていることである。換言すれば、基準標準原価概念は原価要素の価格変動に左右されない固定的尺度を示す標準であり、実際原価の価格変動趨勢の測定尺度としての意味しかもたないものである。それ故、生産諸条件の変化が設備の革新などで発生したばあいには、基準標準原価は修正されることになり、このばあいにはいわゆる基準とはならないのである。

このような基準標準原価概念の確立期における特徴は、まさにかかる思考の発生する歴史的経済的諸条件に正確に規定されていたとみななければならない。

キャマンの主著が発表された1932年は、アメリカのみならず全世界が史上最高の恐慌におそわれた最盛期であり、29年にはじまる矛盾の爆発的進行は価格低下、新設備拡張の停止といった諸現象を随伴させながら、経営管理のなかでも原価管理の問題をクローズアップさせたのである。こうした条件を前提として、キャマンの例示した資料を詳細に検討するならば、そこで問題にされている価格水準はすべて基準標準原価よりも低下するという仮定になっていることの意味が理解されるはずである。

かくして、キャマンが当座標準原価によって実際原価の管理を行なうばあい、原価差額が貸方に出るのは困るという意味が理解されるのである。原価差額が貸方に出るのは能率上昇に因る利益発生を意味するのでなく、価格水準におい

て標準原価のほうが実際原価よりも高いばあいが想定されているのであり、こうした結果が生ずるばあいは確かに当座標準原価の意味は原価差異分析が詳細に行なわれるばあいを除いて、少くとも規範性を失なってしまうということになろう。それと同時に、財務諸表上に計上される評価額もこの標準原価によるならば過大計上ということにならざるをえない。しかも、不況期のため新設備の拡張が停滞することにより、物量標準についての修正が当分は必要とならない史的条件を考えると基準標準原価計算思考は生まれるべくして生成してきたということになろう。

このような基準標準原価計算思考の生成は特殊な歴史的経済的諸条件を考慮に入れて考えないと正当に理解できないものである。したがって、かかる歴史的経済的諸条件——価格低落傾向と新設備拡張停滞傾向——が失われてくると基準標準原価計算思考は必ずしも原価計算制度として定着しなくなるのは当然である。それに加えて、勘定外の比率計算や記入そして比率分析は、会計実務が決算財務諸表作成に主要な分野を見出している限りはなじみの薄いものとならざるをえず、また、原価差額を金額によって示す方法が絶対的で簡明であるのに対し、比率表示はそれ自身が相対表示であり、内容的に高度な管理的性格を有するばあいでも、絶対額による差額の表示が財務会計の実務が管理会計的手法を圧倒しているばあいには採用されることは十分考えられることである。

基準標準原価計算思考に基く原価計算制度が実務界でそれほど広がるがらなかった理由は以上にみたごとく、基準標準原価計算思考そのものに根ざす発生史的 성격によると考えられるのである。しかし、ひとたび確立した基準標準原価計算思考は、その確立期における発生条件を失ってしまった段階においても思考としては原価計算理論の中に定着する。それは、期間比較としての趨勢分析概念としてまた尺度としての標準概念として、形骸化した形で原価計算理論の中に定着し当座標準原価概念を補完する役割を果すのである。

しかし、現実の経済的条件の変動により、資本主義の矛盾の激化が個々の企業に要請する課題は、原価計算理論の分野でみれば新しい対象や概念を要求せ

ざるをえなくなってくるのである。基準標準原価概念の退潮の中で実際原価の管理のための理論として、操業度の差異から生ずる間接費差額を管理するための理論として変動予算理論が、そしてこれに対応する直接原価の管理のための理論として直接原価計算理論が、生産過程の「合理化」と流通過程における市場支配のいっそうの進展に伴い、原価計算理論の「発展」として登場してくるのであるが、これらの問題についてはなお続稿でとり扱うであろう。