

「原価計算基準」における標準原価計算の 整備と位置づけ

山本 宣明

1. はじめに

「原価計算基準（仮案）」から「原価計算基準」に至る過程では、多くの管理会計的な啓蒙内容が削除された。このことを持って一般に「原価計算基準」では管理会計的な側面ないし機能が後退したと理解されている。ところが、「原価計算基準（仮案）」から「原価計算基準」に至る過程で逆に進化した箇所がある。その1つが本稿で取り上げる標準原価計算を巡る規定である。

「原価計算基準」の標準原価計算については、実際原価計算と共に真実の原価を表すものとして許容されたことは歴史的な意義があると肯定する見解が存在する一方、現代においては必ずしも標準原価計算のみが原価管理のツールではないといった観点から批判が加えられている。しかしながら、それらの多くは「原価計算基準」の解釈の充実によって対応可能だと考えられる。本稿で示す通り、「原価計算基準」は多様な原価計算制度の有り様を想定している。「原価計算基準」における標準原価計算の位置づけを理解した上で実際原価計算制度と共に柔軟に解釈を積み重ねれば、各企業の原価計算制度及び原価管理実践を正當に評価できる。問題は「原価計算基準」を考える会の提案書にある通り、保守的・硬直的な解釈に陥ることである⁽¹⁾。「原価計算基準」の肯定的で生産的な解釈の積み重ねが必要か

つ重要である。本稿は、その基礎的考察として「原価計算基準」における標準原価計算の位置づけを提示する。

諸井（2002, p. 142; 2009, pp. 15-16）は「原価計算基準（仮案）」から「原価計算基準」に至って、標準原価計算、とりわけ採用されるべき標準原価概念が明確にされたことに重要な意義が認められることを指摘している。本稿は、諸井の指摘を出発点として、「原価計算基準」における標準原価計算を検討する。検討は「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」の標準原価計算の規定を比較することから始め、次に中西（1959）と中西（1960）に依ってどのような理論的背景を持って整備が行われたのかを明らかにする。その上で、「原価計算基準」における標準原価計算の位置づけを考察する。

以下、本文においては「原価計算基準」を「基準」と称し、「原価計算基準（仮案）」を「仮案」と称する。

2. 「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」における標準原価計算の比較

「基準」と「仮案」における標準原価概念を比較するに当たり、改めて両基準の章構成を確認する。

表 1 「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」の章構成

「原価計算基準」	「原価計算基準（仮案）」
原価計算基準の設定について	原価計算基準の設定について
第1章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準	第1章 原価計算の目的と原価計算基準
第2章 実際原価の計算	第2章 実際原価の計算
第3章 標準原価の計算	第3章 標準原価の計算
第4章 原価差異の算定および分析	第4章 原価差額の算定と分析
第5章 原価差異の会計処理	第5章 原価差額の会計処理
	第6章 原価報告

出所：「原価計算基準」と「原価計算基準（仮案）」から筆者作成

表 1 から明らかなように、「基準」と「仮案」の両方で標準原価計算は中核的な位置づけを与えられている。ともに第 3 章に位置して、実際原価計算の詳細な説明の後、そして原価差異ないし原価差額の分析や処理に繋がる箇所配置されている。原価差異や原価差額の分析や処理も実際原価計算だけでなく標準原価計算の場合に少なくない紙面が割かれている。

しかしながら、重大な役割が期待されているが故に「基準」の標準原価計算から見ると、「仮案」の標準原価計算の規定は相対的に未成熟であったことが分かる。

2.1. 「原価計算基準」における標準原価計算の規定

2.1.1. 「原価計算基準」が指向する原価計算制度

「基準」が目指す制度としての原価計算は、「財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序」（「基準」二）として機能する制度である。端的に言い換えれば、財務会計と管理会計の両面で役立つ原価計算制度を目指している。その為の重要な要件は、「財務会計機構と有機的に結びつき常

時継続的に行なわれる計算体系」（「基準」二、傍点は筆者）である。そして、具体的な計算体系が実際原価計算制度と標準原価計算制度に大別できるとされている⁽²⁾。それぞれの定義は次の通りである。

<実際原価計算制度の定義>

実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。原価管理上必要ある場合には、実際原価計算制度においても必要な原価の標準を勘定組織のわく外において設定し、これと実際との差異を分析し、報告することがある。（「基準」二）

<標準原価計算制度の定義>

標準原価計算制度は、製品の標準原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、標準原価をもって有機的に結合する原価計算制度である。標準原価計算制度は、必要な計算段階において実際原価を計算し、これと標準との差異を分析し、報告する計算体系である。（「基準」二）

上記の定義で注目できるのは、実際原価計算制度においても勘定組織のわく外とは言え標準を設定することに言及していることである。これは実際原価計算制度でも財務諸表の作成だけでなく、原価管理や予算統制等に役立たせるには標準が有効と考えられたからだと推測される。そして、実際原価計算制度における標準の位置づけからすると、大別されるもう1つの標準原価計算制度は、ダイレクトに財務諸表の作成だけでなく原価管理及び予算統制等にも役立つ原価計算制度として位置づけられていると解される。

2.1.2. 対応する標準原価概念の規定

「基準」は指向する原価計算制度を支える原価概念を、「基準」四で「実際原価と標準原価」、「製品原価と期間原価」、「全部原価と部分原価」と整理して示している。なかでも「実際原価と標準原価」は他の原価概念に比べて多くの紙幅が割かれている。特に標準原価を巡っては、最も分厚い説明が行われている。そこでは、最初に標準原価それ自体が次のように定義されている。

<標準原価の定義>

標準原価とは、財貨の消費量を科学的、統計的調査に基づいて能率の尺度となるように予定し、かつ、予定価格又は正常価格をもって計算した原価をいう。この場合、能率の尺度としての標準とは、その標準が適用される期間において達成されるべき原価の目標を意味する。（「基準」四（1）2）

次に、「基準」の標準原価概念を巡る説明で注目できるのは、諸井（2002, p. 142; 2009, pp. 15-16）が指摘した「標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原

価又は正常原価である。」（「基準」四（1）2）という一文である。理論的には他にも標準原価概念が存在する中で、「基準」は明示的に現実的標準原価と正常原価という概念を規定している。ここで、それぞれの定義を確認しておこう。

<現実的標準原価の定義>

現実的標準原価とは、良好な能率のもとにおいて、その達成が期待されうる標準原価をいい、通常生ずると認められる程度の減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価であり、かつ、比較的短期における予定操業度および予定価格を前提として決定され、これら諸条件の変化に伴い、しばしば改訂される標準原価である。現実的標準原価は、原価管理に最も適するのみでなく、たな卸資産価額の算定および予算の編成のためにも用いられる。（「基準」四（1）2）

<正常原価の定義>

正常原価とは、経営における異常な状態を排除し、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の実績数値を統計的に平準化し、これに将来にすう勢を加味した正常能率、正常操業度および正常価格に基づいて決定される原価をいう。正常原価は、経済状態の安定している場合に、たな卸資産価額の算定のために最も適するのみでなく、原価管理のための標準としても用いられる。（「基準」四（1）2）

現実的標準原価と正常原価の定義規定から示唆されるのは、財務会計目的と管理会計目的の両方に適うと判断された標準原価概念が採用されていることである。特に常時継続的な原価計算制度を前提にした上で、原価管理

に対する適合性が重視されている。現実的標準原価であれば「原価管理に最も適する」とされ、正常原価であれば「原価管理のための標準としても用いられる」と言及していることは、何れも強調の意図があると考えられる。このことは、「基準」第3章の「標準原価の計算」の冒頭で標準原価算定の目的が4つ挙げられていることと整合する。標準原価算定の第一の目的は原価管理目的で「標準原価を設定する最も重要な目的」とされており、残り3つの目的（真実の原価の算定、予算作成、記帳の迅速化）にも適うことを謳っているからである。

なお「基準」四(1)2では、続けて標準原価として予定原価が使用される場合があるとして、これを肯定する一方、原価管理のために時として利用されるとする理想標準原価を否定している。「基準」があくまで必要としているのは、「財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序」（「基準」二）として機能する制度である。その観点からすると、予定原価は応える可能性を持つものの、理想標準原価は対応する原価概念ではないと考えられたのだと推測される⁽³⁾。

2.2 「原価計算基準（仮案）」における標準原価計算の規定

ここまでに紹介した「基準」の標準原価計算を巡る規定の整備状況に比べると、「仮案」の標準原価計算の整備状況は混乱している。逆に言えば、いかに「基準」が総合的なバランス感覚と明確さを持っているのかが分かる。

2.2.1. 「原価計算基準（仮案）」二「原価計算制度」における実際原価計算制度の不存在

前述の通り、「基準」では実際原価計算制度と標準原価計算制度の2つが明確に打ち出されている。それに比べて「仮案」ではそういった記述が見当たらない。と言うよりも、「原価計算制度」という見だしがありながら、肝心の原価計算制度そのものに関する説明が「基準」に比べて薄い。但し、「基準」と同様に財務会計と管理会計の両面で役立つ原価計算制度を指向していることは明確である。その為の要件が「常時継続的に一定の秩序をもって行われ、会計機構と有機的に結びついた計算体系」（「仮案」二）という理解も「基準」と同一と考えて良い。しかしながら、「基準」のように対応する具体的な原価計算制度がどのようなものかという説明はない。その点に比較的近い一文は「仮案」二「原価計算制度」の最後の一文である。

この基準において原価計算とは、制度としての原価計算をいい、それは、実際原価を計算するだけでなく、原価の標準を設定し、これを指示し、これと実際とを比較して差異を分析し、原価に関する報告をなす一定の計算体系を意味する。（「仮案」二）

「実際原価を計算するだけでなく」という件からすると、実際原価計算を基礎に部分的に標準を利用する「基準」における実際原価計算制度の一法を指しているとも考えられるが、念頭に置かれているのは標準原価計算制度と思われる⁽⁴⁾。そうだとすれば、財務会計が最も必要とする実際原価計算制度が不存在となってしまふ。言い換えれば、標準原価を用いず実際原価計算制度のみを必要とする場

合が想定されていない。ここから逆に「基準」の規定状況を評価すると、「仮案」に比して「企業会計原則」が要請する財務会計目的と管理会計目的の両方に目配せをした総合性が備わっていることが分かる。

2.2.2. 対応する標準原価概念の未整備

「基準」同様に「仮案」四「原価の諸概念」では、大きく3つの対となる原価概念が紹介されている。懸案の標準原価が規定されている最初を除くと、それぞれ「製品原価、期間原価」、「全部原価、部分原価」と「基準」と同様の分類であることが分かる。しかし、標準原価が含まれる最初の分類は「実際原価、見積原価、標準原価」と3つの原価概念が掲げられている。しかも、その内容は「基準」の規定状況を知る立場からすると、概念規定の混乱があることを指摘せざるを得ない。

具体的には「実際原価、見積原価、標準原価」と、「基準」とは異なり、見積原価が実際原価と標準原価の間に独立した原価概念として存在していることが先ず挙げられる。「仮案」二「原価計算制度」で具体的な原価計算制度が挙げられていないことに加えて、対応するはずの原価概念が3つ示される一方で、後段の「仮案」第2章と第3章はそれぞれ実際原価計算制度と標準原価計算制度が示される状況となっている。規定の仕方が混乱していることが、このことから理解される。

次に、実際原価以外の見積原価と標準原価に注目すると、標準原価概念が定まっていなことが明白となる。「基準」四では実際原価と対となる原価概念として標準原価が挙げられ、「仮案」で言う見積原価は予定原価として標準原価的に利用される場合があることが示

されている。そして、その説明の運びは実際原価と標準原価を対概念として、標準原価の中に見積原価ないし予定原価を組み込む流れを形成している。ところが「仮案」は、見積原価を別に独立させているのに加えて、標準原価そのものの定義は「基準」と同様なものの、何故か具体的な標準原価概念として正常原価のみを挙げる状態となっている。しかも「標準原価としてしばしば正常原価が意味される場合がある」（「仮案」四(1)3)という言い方で言及している。「基準」で現実的標準原価と正常原価が明確に推奨されるのとは対照的な状態にある。「基準」の規定ぶりから考えると、例えばといったニュアンスで正常原価が挙げられる一方で理想標準原価への言及がないことは違和感しかない。

実は「仮案」第3章の四二「標準原価の類型」では、標準原価概念について一通りの説明が加えられている(表2参照)。当座標準原価と基準標準原価の分類、そして理想的標準原価、現実的標準原価、正常的標準原価の分類が紹介されている。一連の説明の中で当座標準原価、現実的標準原価が現実的な標準原価であると評価が下されているものの、何れにしても「基準」のように明確な指定はされていない。「仮案」の説明は、総花的・教科書的な内容に止まっている。

ここまでをまとめると、「仮案」は管理会計の観点から標準原価計算制度を推しながら、具体的に使用する標準原価概念を端的かつ体系的に提示することができていなかった。逆に「基準」は財務会計目的に配慮しつつ、管理会計目的も充足する標準原価概念を端的かつ体系的に提示していると考えられる。

表2 「原価計算基準（仮案）」第3章四二の標準原価概念の分類

改訂の頻度		
当座標準原価 (しばしば改訂)	基準標準原価 (基本改訂しない)	
理想的標準原価	理想的標準原価	技術的に達成可能の最大操業度の下において、最高能率を表わす最低の原価をいい、財貨及び用役の消費における減損、仕損、遊休時間等に対する余裕率を許容しない理論的水準
現実的標準原価	現実的標準原価	現在予期しうる操業度の下において、通常の実力によって、その達成が期待しえられる標準原価をいい、当面不可避とみられる減損、仕損、遊休時間等の余裕率を含む原価
正常的標準原価	正常的標準原価	正常的操業度の下において、経営の正常能率に基いて決定される標準原価をいう。ここに正常とは、経営活動における異常偶然の状態を排除した観念であり、現実には、経営活動に関する比較的長期にわたる過去の数値を統計的に平均化し、これに将来の趨勢を加味した数値

出所：「原価計算基準（仮案）」から筆者作成

3. 中西（1959）と中西（1960）の検討

「基準」における標準原価計算の解釈を考える上で参考になるのが、中西（1959）「経営計画と経営管理」と中西（1960）「標準原価と予算原価」である。いずれも『中西寅雄経営経済学論文選集』に収められている論文であり、ちょうど「仮案」と「基準」が公表される間に著されている⁶⁾。それぞれの論文を検討する。なお、引用の頁数は『中西寅雄経営経済学論文選集』に依る。

3.1. 中西（1959）「経営計画と経営管理」の検討

既述のように、「仮案」においても正常原価ないし現実的標準原価が適切と考えられていた節がある。そして、「基準」はその点を端的かつ明確に示している。「仮案」から「基準」に至るところで、おそらく中西は自身の思考を熟成させた。中西（1959）はタイトルこそ「経営計画と経営管理」となっているものの、“経営において標準原価をどのように位置づけることが望ましいのか”という隠れたリサーチ・クエスチョンを持って執筆された可能性がある。

3.1.1. 中西 (1959) の結論

中西 (1959) の結論を先ず見てみたい。

すでに述べたごとく、経営管理は発生的にはまず能率管理たる作業管理、標準原価管理等から出発して、漸次、生産管理、原価管理、在庫管理等の部分管理に発展し、さらにこれらの部分管理が総合されて全体的総合管理たる利益計画および予算による利益管理に到達した。このばあい、生産計画、原価計画、予算等の基礎になるものは作業管理、標準原価管理における標準歩留まり、標準作業時間である。これらの物量的標準をビルディング・ブロックとして計画の全構造物がうちたてられる。しこうして、経営管理の発展が、能率管理より利益管理の段階まで発展するにいたるや、この段階においては、経営計画はまず利益計画から出発して漸次これを生産計画 (工程計画)、原価計画、在庫計画等の部分計画に具体化し、最後には、この計画が標準にくみかえられて作業標準、原価標準となる。かくて、全体が部分に発展し、部分が全体に総合されて、ここに有機的な経営管理の全体系が樹立されるのである。(p. 197)

上記の結論から分かることが 2 点ある。1 点目は経営管理の発展は部分管理の個別的発展が総合される形で形成され、各部分管理の基礎には標準原価の構成要素があったという認識が持たれていることである。結果、経営に関する計画は「物量的標準をビルディング・ブロックとして」構築することができるようになった。2 点目は経営計画が利益計画を軸に各部分計画へと具体化され、全体 (経営計画) と部分 (各部分計画) は標準原価に

よって繋がるようになったと認識されていることである。そして最終的に、標準原価を中心に「有機的な経営管理の全体系が樹立され」と理解されている。経営管理と経営計画は標準原価によって総合化されるという認識が結論で明確に示されている。

それでは、全体としての経営管理と各部分管理を繋ぎ、経営計画で各部分計画を総合する標準原価が、具体的にどのような原価概念として持たれるべきだと考えられているのか。次に、この点を検討する。

3.1.2. 経営管理の発展と標準概念の変化

中西 (1959) は、経営管理の発展を「作業標準の樹立による能率管理から、経営計画による総合管理へと進展した」(p. 183) と解釈し、能率管理の発展段階における標準と総合管理の発展段階における標準が異なることを指摘している。能率管理の発展段階における標準は「各人の作業の達成目標として実際の作業を評価する尺度にはかならず、(中略) 各人がそれを達成すれば足りる」(p. 182)。つまり、この段階における標準は「全体目標との関連を問うものではない」(p. 182)。これに対して、総合管理の発展段階における標準は全体目標との関連が重要となる。すなわち、「標準が計画にあみこまれ、計画が同時に各層の管理者ならびに作業者の作業達成の責任目標を示すものとして樹立される」(pp. 182-183) ことが求められる。

中西 (1959) によれば、能率管理の発展段階でも作業管理から生産管理に至る過程で対応する標準概念に変化が生じた。端的には理想標準から正常標準へと変化した。理想標準は「最良の労働者が最良の労働条件のもとにおいて達成しうる最短時間」(p. 185) であるのに対し、正常標準は「平均の熟練工が平均の努力と堅実度とをもって、標準化されたコ

「原価計算基準」における標準原価計算の整備と位置づけ

ンディションのもとにおいて、標準化された作業方法によって働らく場合における作業の時間」(p. 185)を指す。この変化は、標準が「計画たる性格をおびる」(p. 185)ことを意味した。そして生産管理の発展に対応して、「造出された一定単位の給付に対応する原価を管理する」(p. 188)原価管理が発展した。

原価管理について中西(1959)は、狭義の厳密な原価管理が標準原価管理を指すとして、各種の物量標準によって「原価責任を追求してもって原価能率を増進せんとする」(p. 188)仕組みと説明する。そして、標準原価管理が「厳密な意味においては、すぐれて物量管理たる性質をもち、材料にかんする仕損の管理ならびに作業にかんする工数管理を主とする」(p. 189)として、標準原価管理の工数管理が「同時に生産管理における作業管理」(p. 190)を意味すると展開している。結果、作業管理が生産管理の一環であると共に原価管理の一環となり、作業管理、生産管理、原価管理が標準を介して一貫した体系となることを示している。但し、ここまでは能率管理の発展段階の話である。

中西(1959)は能率管理の発展段階から総合管理の発展段階に至る標準概念の変化を、標準原価管理の発展に見出している。曰く、「標準原価による原価管理は、さいしょは直接費の管理を対象とした」(p. 190)ものだった。その後、「間接費の管理はむしろ予算による管理として発達」(p. 190)した。すなわち、直接費の管理は能率管理の発展段階だったものが、間接費の予算による管理が総合管理の発展段階への途をひらいた。

直接費の管理と間接費の管理とのあいだには本質的な区別がある。標準原価による直接費の管理は、原価能率の管理を

目的としているのに対し、間接費予算による間接費の管理はいわば原価計画にもとづく総合管理を目的とするものである。(p. 191、傍点は筆者)

間接費予算の存在は直接費の標準原価管理も予算を前提にすることを招来し、「直接費にかんしては同時に原価能率の管理をも意味するが、全体としては一定期間における原価計画による原価の総合的管理たる性質をおびる」(p. 191)に至った。この段階において、標準概念は当初の理想標準から「当座標準、すなわち予期しうる条件のもとにおいて達成可能の平均的標準」(p. 192)へと変化した。

中西(1959)は、これらの発展を踏まえ、各部分管理を真に総合的に管理する技術が利益計画を前提とする予算統制だと論を展開する。予算は利益計画の具体化・詳細化であり、予算の編成を通じて各部分管理の計画が具体化される。そして、最後に「これらの計画は、それ自体としては部分計画であるが、全体計画を具体化した部分計画であり、したがって、かかる計画による生産管理、原価管理等は部分管理ではあるが全体の部分として予算統制につらなる」(pp. 196-197)として論を結んでいる。

以上から、中西(1959)の結論で示された標準概念が具体的にどのようなものかと言えば、正常標準ないし平均的標準が対応すると考えられる。但し、総合管理の発展段階の議論から補足すべきは、過去の実績に基づく正常標準ないし平均的標準に止まるものではなく、利益計画に基づく予定を前提にした正常標準ないし平均的標準が対応するということである。

3.2. 中西（1960）「標準原価と予算原価」の検討

中西（1959）が隠れたりサーチ・クエスチョンを持って執筆されたと思われる一方、中西（1960）はダイレクトに標準原価をターゲットとしている。その内容は中西（1959）を受けて執筆されたものと考えられる。中西（1960）の冒頭で「最近わが国における原価管理に関する中心問題の一つは、標準原価による原価管理と、予算による原価管理とは、いかなる点において相違し、また両者は相互にいかなる関連にあるか、という点にある」（p. 199）と明記されているからである。この問題提起は、中西（1959）の能率管理の発展段階と総合管理の発展段階における標準概念の変化に関する結論を踏まえたものと見ることができる。更に踏み込んで言えば、「基準」においてどのように標準原価を規定することが妥当か」という問題意識を持って書かれた可能性がある。

3.2.1. 中西（1960）の結論

中西（1959）の検討と同様に、最初に中西（1960）の結論を見てみよう。

以上要するに標準原価管理はその初期においては理想標準による直接費の現場管理を意味した。それはコジオールのいわゆる技術性の管理であった。しかしながらその後において予算統制の発達とともに標準原価管理は予算統制の下部組織としてこれと有機的関連をもつに至った。ここにおいて標準原価管理における標準原価は理想標準原価から予定標準原価（予算原価）に転化した。この場合、予算による原価管理は利益管理の一環として原価を総合的に管理するものとなり、

標準原価による原価管理は、予算統制の下部組織として、現場における作業者の原価能率を管理するものとなった。それは物量標準による原価管理ではあるが、初期における技術性の管理とは異なり、本質的には経済的範疇に属する原価能率の管理、すなわち経済性の管理なのである。（p. 211、傍点は筆者）

上記の結論から分かることが、やはり2点ある。1点目は総合管理の発展段階における標準原価管理の標準原価が、理想標準原価ではなく、予定標準原価（予算原価）と明記されていることである。中西（1959）では最終的に予算を前提とする正常標準ないし平均的標準が対応すると考えられた（示唆された）が、中西（1960）はそれを一歩進めて端的に予定標準原価（予算原価）と明記している。次に、2点目は能率管理の発展段階における標準原価管理と総合管理の発展段階における標準原価管理が、同様に作業者の原価能率を物量標準によって管理するものであるものの、前者が純粋に技術性の管理であるのに対し、後者は予算との関係による経済性の管理と示していることである。

上述の2点目は中西（1960）の問題提起に対する純粋なアンサーと言える。一方、1点目は「基準」で明記された現実的標準と正常原価の定義の下敷きになった結論と考えることができる。そこで、以下では予定標準原価（予算原価）に焦点を当てて、当該概念の内容を検討する。

3.2.2. 予定標準原価（予算原価）の検討

中西（1960）は中西（1959）と同様に標準原価管理が本来的に現場の能率管理の為の手法と位置づけ、それを技術性の管理と称している。そして、技術性の管理は「利益管理を

目的とする予算による管理とは無関係に存在し得る」(p. 203) として、標準原価管理が予算との係を必ずしも必要としないことを述べている。その上で、「利益管理の一環として、それに包摂せられた場合には、標準は計画に編込まれることになり、計画は同時に各人の作業標準に組み替えられる」(p. 203) と、予算との係がもたらす変化を示している。予定標準原価(予算原価)は、この変化をもたらす鍵概念と考えられる。予定標準原価(予算原価)を用いることの意味は、標準原価管理を技術性の管理ではなく、経済性の管理とすることにある(p. 203)。すなわち、「予算による総合的利益管理の下部組織として、経済的な原価能率の管理」(p. 203)を実現する意図がある。

予定標準原価(予算原価)の具体的な定義に該当する箇所は次の部分と考えられる。

ここにおける標準(厳密には計画)は将来一定期間において予期される財貨の消費量を、将来の現実的市場価格で評価した予算(Budget, Etat)に他ならない。したがって操業度についても将来一定期間において市場状況との関連においてその実現が予期される予定操業度が標準となる。(p. 205)

更に、中西(1960)は当座標準原価を「予算原価に他ならない」(p. 208)と評価している。それは、当座標準原価が「一定の生産プログラム、一定の生産方法を前提として通常材料消費能率、通常作業能率のもとにおいて、その達成が期待しえられる標準原価を

いい、かつ比較的短期における予定操業度および予定価格を前提として決定される標準原価」(p. 208、傍点は筆者)だからである。ここで中西が言う「比較的短期」は多様な捉え方ができる一方、「予定操業度」や「予定価格」は予算との係を念頭に置いている。つまり、通常能率の下に、予算と紐付く標準原価を予定標準原価(予算原価)と言っている。

なお、中西(1960)は標準原価概念の発展において理想標準原価に「相ならんで正常原価が提唱せられた」(p. 208)として、それが主として財務会計との関連で必要とされたことを踏まえた上で、「間接費管理の用具」(p. 208)として使用されたことに言及している。そして、「原価管理における標準原価はその後において理想標準原価から短期の予定原価へと進化発展した」(p. 208)として、現実的標準原価(attainable standard cost)と当座標準原価(current standard cost)を挙げている。この説明の流れは、正常原価の発展を踏まえて短期の予定原価、つまり予定標準原価(予算原価)も真実の原価であるとの含意を持っている。

以上の検討から次のことが推測できる。

中西(1960)で示された予定標準原価(予算原価)に関する認識は、「仮案」の総花的・教科書的な標準原価概念の中から当座標準原価、そして具体的には現実的標準原価と正常原価(正常的標準原価)を「基準」で規定する論拠となった(採用された標準原価概念は表3参照)。「仮案」で潜在的に持たれていた認識は論拠が固められ、「基準」の端的かつ体系的な規定に繋がったと考えられる。

表3 「原価計算基準（仮案）」から見た「原価計算基準」の標準原価概念

改訂の頻度	
当座標準原価 (しばしば改訂)	基準標準原価 (基本改訂しない)
理想的標準原価	理想的標準原価
現実的標準原価	現実的標準原価
正常的標準原価	正常的標準原価

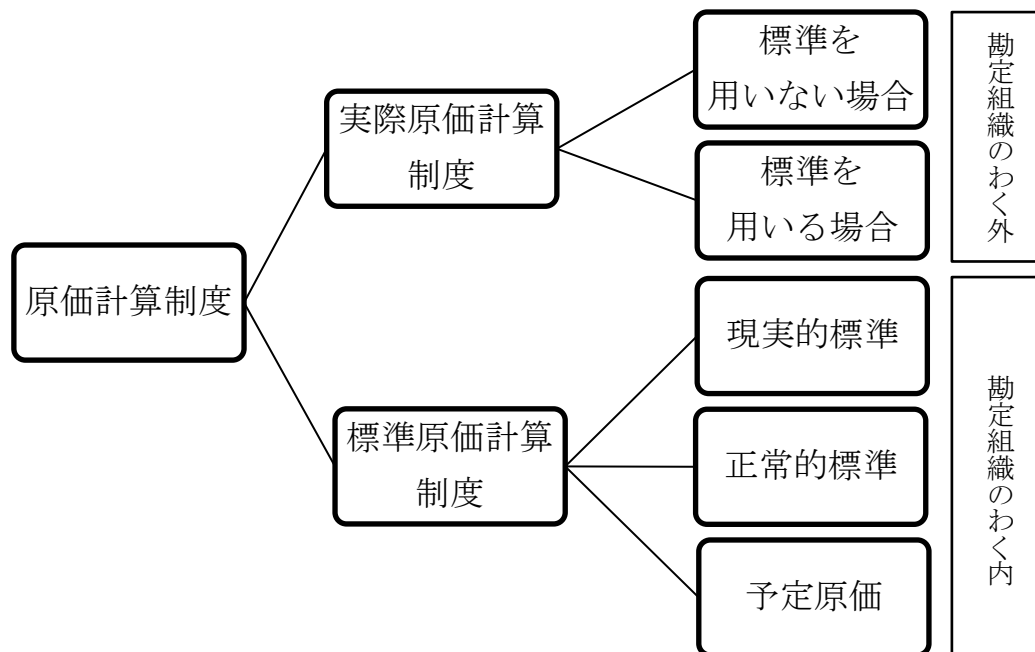
出所：「原価計算基準（仮案）」と「原価計算基準」から筆者作成

4. 「原価計算基準」における標準原価計算の位置づけ

「基準」における標準原価計算は予定標準原価（予算原価）という観念の下、現実的標準原価と正常原価を基軸とする体系としてまとめられた。予算に紐付く形で設定される標

準原価が「基準」の目指す標準原価計算の姿である。しかしながら、「基準」は単に理想とする標準原価計算を整備しただけではない。多様な原価計算制度の有り様に応える規定の整備をしている。「基準」の原価計算制度の規定状況を標準に注目して分類すると、図1のようになる。

図1 標準に注目した原価計算制度の分類



出所：「原価計算基準」二と四（1）2から筆者作成

4.1. 標準を基点とする原価計算制度の多様性と留意点

「基準」は実際原価計算制度においても「勘

定組織のわく外」で標準を設定して利用する場合としない場合に言及している（「基準」二）。「基準」の実際原価計算が実際の取得価格以

外にも予定価格で消費量を実際とする限り実際原価とすることからすれば、勘定組織外で標準を設定するのは価格標準と物量標準の両方を用いる場合と物量標準のみを用いる場合が考えられる。また、「基準」では原価管理の必要があれば標準を用いることに言及しており、使用する標準概念に制限はないと考えて良い⁽⁶⁾。更に、実際原価を予定価格で計算する場合は基本的に予算と連係することが考えられるものの、予定価格の持ち方は様々考えられ得る。最終的には実際価格で実際原価を計算する訳で、予定価格が認められているのは、実際原価計算制度においても複数の目的に適う運用を求めているからだと考えられる。

他方、標準原価計算制度では中心的概念である現実的標準と正常的標準に加えて、予定原価が標準原価となる場合への言及がある。予定原価は「将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価」と定義されており、通常の標準原価が何らか過去の実績を念頭に置いているのに対して、そういった実績がなくとも何らか根拠を持った消費量と価格で構成される標準原価を含めている。「基準」の標準原価計算は予算との連係を重視しており、その点を満たす限りにおいて使用する標準原価概念に多様性が認められている。なお、ここで言う予算は予定の方が本質的な表記である。したがって標準と予算、そして両者の連係は弾力的に解釈する必要がある。

しかしながら、一点、留意すべき点がある。それは原価の正常性である（「基準」三（4））。諸井（1999, pp. 8-9）は「基準」の現実的標準と実際原価が近似することを指摘した上で、それが正常性の要件を満たすことから財務会計目的にも適うことを示している。弾力的な解釈が求められる一方、「基準」は財務会計との連係を必須条件として各企業の実情に合う

多様な原価計算制度を想定していると考えられる。実際原価計算制度でも標準原価計算制度でも、この点は常に意識される必要がある。

4.2. 実践規範（モデル）としての標準原価計算

「仮案」から見ると、「基準」の標準原価計算は実践規範として整然と整備されたことが理解しやすい箇所である。一般に「仮案」から「基準」に至る過程で管理会計的側面は後退したと理解されているが、標準原価計算は採用する標準原価概念と不採用の標準原価概念の明確化を伴って整備された。原価管理の要となる標準原価計算が「仮案」に比して明確かつ体系的に整備されたことは、管理会計の側面が後退したという認識が必ずしも正確ではないことを示している⁽⁷⁾。少なくとも標準原価計算に関しては、総花的・教科書的な説明から脱却して、会計基準としての簡潔明瞭さと体系性を備えたと言える。

また、多様な原価計算制度の有り様を包摂しつつ、「基準」が目指す「財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序」（「基準」二）として標準原価計算が提示されている意義は大きい。「基準」設定の中心者だった中西寅雄の原価計算思想⁽⁸⁾と「仮案」、そして「仮案」から「基準」に至る過程で著された本稿で検討した2本の論文の内容からすると、「基準」は中長期の経営計画から現場管理までが有機的に一体化する制度としての原価計算を指向している。標準原価計算は、その中核を担っている。つまり「基準」の標準原価計算は、「基準」が意図する制度としての原価計算の理論モデルと位置づけられる。

「基準」の標準原価計算を理論モデルとした場合、我々が考えなければならないのは、

やはり標準の解釈である。「基準」の本来の意図は弾力的に予算と結びつく標準である。理想標準原価を排す一方、現実的標準原価、正常原価、予定原価と幅広い標準が想定されている趣旨を理解する必要がある。諸井(2013, p. 815)によれば、「基準」はあえて原価計算期間を設けていない。これは予算と標準の設定と運用に柔軟性を認めているからだと考えられる。変化の激しい状況にあっては、特に現実的標準原価と予定原価は積極的に解釈する必要がある。現実的標準原価はしばしば改訂することが想定されており、予定原価は例えば過去の実績が無い中で根拠を持って設定することが想定されている。標準の解釈・適用の仕方は、まさに企業の実情に合わせて多様に考えれば良い⁹⁾。更に、実際原価計算制度でも勘定組織の枠外で標準を用いることが想定されていることも積極的に解すべきであろう。

仮に弾力的な解釈・適用で齟齬が生じるのであれば、解釈を補正すれば良い。何れにしても、あくまで「基準」の標準原価計算は理論モデルであり、法律のように全ての企業が一律に従うようなものではない。解釈事例を蓄積すること、柔軟で肯定的な解釈を積み重ねることが肝要である。

5. おわりに

本稿は諸井(2002, p. 142; 2009, pp. 15-16)の指摘を出発点として、「基準」の標準原価計算に対する批判を念頭に検討を行った。「仮案」との比較、「仮案」から「基準」に至る過程で著された2本の論文の検討を通じて判明したのは、「基準」の標準原価計算が「基準」の意図する「財務諸表の作成、原価管理、予算統

制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序」(「基準」二)の理論モデルと位置づけられるということだった。「基準」の標準原価計算は、「基準」が掲げる制度としての原価計算の目的に理論的に適う概念整備が行われている。「仮案」でも標準原価計算を組み込む意図はあるものの、対応する標準原価概念が総花的・教科書的な状態となっており、「基準」のような明確さと体系性を欠いていた。その欠如を解消すべく、中西寅雄は本稿で検討した2本の論文を著したと推測される。少なくとも当該2本の論文を通じて、「基準」の標準原価計算が備えるべき標準原価概念は明確に整理されたと考えられる。

「基準」の標準原価計算は財務会計目的に適うと共に、管理会計の諸目的に適うように設計されている。それは基本設計とも言えるもので、「基準」の前文にある通り、「基本的なわく」を示していると考えて良い。その一方で「基準」で注目すべきは、標準を基点に想定されている原価計算制度の多様性だった。実際原価計算制度と標準原価計算制度に大別される原価計算制度は、標準の解釈によって多様な設計・運用が可能である。「基準」が求める原価計算制度は、財務会計と管理会計の両方に役立つ常時継続的なシステムである。また、有機的な関係を謳っている。決して無機的ではない。何を以て有機的・無機的というのは難しいところがあるものの、少なくとも機械的な関係の有無を問題にしている訳ではない。

基本モデルである「基準」を前提に、解釈・適用の研究を積み重ねることが、今後の我々に課された課題である。本稿でも行い山本(2015)で示したように、理論的には「基準」の解釈は「仮案」と中心者だった中西寅雄の研究とを結び付けて検討することが有用であ

る。また、解釈事例として林 (2018) といった研究は重要である。今後も理論、事例、実証といった複数の角度から「基準」の解釈研究を進めていきたい。

謝辞

本稿に限ったことではないが、「原価計算基

準」の解釈研究は諸井勝之助先生からご提案を頂いた研究テーマである。諸井先生に「原価計算基準 (仮案)」をご提供頂いて精読した時の感動は今以て忘れられない。また、『原価計算基準』を考える会」の精力的な研究会を通じて、解釈研究の土台を築くことができた。ご参加頂いた先生方にこの場を借りて感謝申し上げる。

(注記)

- (1) 「原価計算基準」を考える会は 2014 年 4 月に正式に発足した諸井勝之助先生を中心とする研究会である。十数回の研究会を通じて最終的に『原価計算基準』を考える会」提案書をまとめた。提案書は日本原価計算研究学会第 41 回全国大会統一論題の会場で配布された。
- (2) 「基準」の原価計算制度の規定について諸井 (2012, p. 10) は、「実に明快で一見平凡に感じられるかもしれないが、ここまで到達する苦労は並大抵ではなかったはず」と評価している。
- (3) なお「基準」で理想標準原価が排除された理由を、諸井 (1999, p. 9) は「実際原価との距離が大きく、正常性の範囲から逸脱した高能率を前提とするから」と説明している。
- (4) 諸井 (2002, pp. 139-141; 2009, p. 10; 2012, p. 7) も参照。
- (5) 「仮案」は 1957 年 (昭和 32 年)、「基準」は 1962 年 (昭和 37 年) に公表されている。
- (6) 諸井 (2009, p. 16) は「実際原価計算制度において原価の標準を勘定組織のわく外に設定する場合、原価の標準として理想標準原価を用いることは差し支えない」との解釈を示している。
- (7) 山本 (2018) でも論じた通り、「基準」は

費目別計算の整備でもそれまでの理解を刷新している。

- (8) 山本 (2015) を参照されたい。
- (9) 但し、原価の正常性は常に意識される必要がある。

(参考文献)

- 中西寅雄. 1959. 「経営計画と経営管理」『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房.
- 中西寅雄. 1960. 「標準原価と予算原価」『中西寅雄経営経済学論文選集』千倉書房.
- 林總. 2018. 「なぜ原価計算システムは経営者の期待を裏切るのか」『会計論叢』(13): 129-138.
- 諸井勝之助. 1999. 「『原価計算基準』の解明」『原価計算研究』23(2): 1-15.
- 諸井勝之助. 2002. 「『原価計算基準』とその周辺」『私の学問遍歴』森山書店.
- 諸井勝之助. 2009. 「わが国原価計算制度の変遷(後編)」『LEC 会計大学院紀要』(6): 1-20.
- 諸井勝之助. 2012. 「『原価計算基準』制定 50 年」『LEC 会計大学院紀要』(10): 1-15.
- 諸井勝之助. 2013. 「わが国原価計算制度変遷の歴史(5・終)『原価計算基準』はいかにして成立したか」『企業会計』65(6): 809-817.

山本宣明. 2015. 「『原価計算基準（仮案）』に見る中西寅雄の原価計算思想」『LEC 会計大学院紀要』（13）： 1-19.

山本宣明. 2018. 「『原価計算基準』における費目別計算の意義と解釈上の留意点」『LEC 会計大学院紀要』（15）： 1-11.