

3

現代原価計算全集

標準原価計算

山口大学教授 板垣 忠 著

同 文 館

〈著者略歴〉

板垣 忠 (いたがき・ただし)

昭和29年3月，山口大学経済学部卒業，昭和30年4月，山口大学経済学部助手，その後，同学部講師，助教を経て，昭和47年3月同学部教授，現在に至る。

〔著書（共著）〕「最新例解 原価計算詳解」（昭和52年）

〔訳書（共訳）〕「原価計算入門——ドイツにおける原価計算制度」（P・ノヴァーク著）（昭和34年）

《検印省略》

昭和54年8月25日 初版発行

略称—原価全集③

標準原価計算

著 者 板 垣 忠

発行者 中 島 朝 彦

発行所 同文館出版株式会社

東京都千代田区神田神保町1-41 〒101

電話(東京)294-1801～6 振替東京0-42935

© T. ITAGAKI

印刷：K M S

製本：K M S

Printed in Japan 1979

責任編集者のことば

原価計算は、社会的要請に応じて絶えざる発展の途を辿り、今日にいたっている。それは企業経営の内的な要求だけでなく、企業をとりまくさまざまな利害関係集団からの要求にも基づくものであることを意味する。そして、現下の経済の激動期において原価計算の役割が改めて見直される動きが指摘される。

このような関係から現代の原価計算の内容が非常に多彩なものとなっているのは当然である。この原価計算の全貌を正確に伝えることを目的として本全集の企画を行なうにいたった。原価計算に関する本格的な全集は内外ともに他に例をみないので、企画に当っては苦心を要したのであるが、幸いに同文館出版のスタッフほか多くの方々の協力を得てこれを次のように具体化することができた。

第1巻	原価計算総論	溝口 一雄 (神戸大学)
第2巻	実際原価計算	佐藤 好孝 (長崎大学)
第3巻	標準原価計算	板垣 忠 (山口大学)
第4巻	直接原価計算	小林 健吾 (滋賀大学)
第5巻	業績管理原価計算	小林 哲夫 (神戸大学)
第6巻	意思決定原価計算	豊島 義一 (東北大学)
第7巻	原価情報論	宮本 匡章 (大阪大学)

第1巻の総論につづく第2巻から第4巻までは原価計算のタイプ別の構成を示し、また第5巻および第6巻では原価計算の主要機能のうち近年とくに話題となっているものを二つに集約して取り扱い、さらに情報論的見地からのアプローチによるものを第7巻に位置づけた。

それぞれの巻には最適の執筆者をお願いすることができたので、所期の目的が十分に達成されるものと確信する。本全集が原価計算研究にかかわる広い層の方々から期待をもって迎えられるとともにこれに対する忌憚のない意見が寄せられんことを心から願う次第である。

1974年2月12日

溝 口 一 雄

は し が き

標準原価計算は企業の原価管理にとっては不可欠のものであり、標準原価計算を語らずして原価管理を口にすることはできない。

わが国では、第2次大戦直後の経済の混乱が終息をみると同時に、企業が利益をあげて存続し発展するには、原価管理を強力に推し進める以外に方策はないという認識が強まり、原価管理の本質や領域をめぐる議論の高揚と相俟って、標準原価計算に対する世の関心が高まった。それ以来、先学によって標準原価計算についての研究が活発に行なわれ、戦前の研究の上に新しい研究が積み重ねられることによって、標準原価計算の原理についての学問的解明が進められてきた。もちろん、その過程において、先学の立派な業績が発表されている。その結果、今日では、標準原価計算についての研究は極めて高い水準に達し、問題によっては、疑念をさしはさむ余地はないと思われるようになった点もあるが、反面、今なお曖昧であったり見解の一致をみるに至っていない点もある。

その第1は標準原価の概念そのものである。単に標準原価といえば現実的標準原価を指していると考えられてよいほど重要で、現代の標準原価を代表するものと目されている現実的標準原価の内容についての理解も一様ではない。

第2に、公表財務諸表の作成に標準原価をそのまま用いることができるかどうかについても肯定と否定の意見が対立したままである。

さらに第3に、標準原価計算と予算管理、端的には標準原価と予算の関係についても理解が違っている。

本書では、これらの点については特に入念に論述し、問題点を明確にしたうえで、その問題点を筆者なりに解明し確かな結論を示しえたと思っている。

以上の点を含めて、本書では標準原価計算の全容について正しく理解することに力点を置いた。そのために、それぞれの点についてまず先学がどのような理解をされているかを謙虚に聞き、次に筆者なりの見解を示すという方法をと

った。いきおい先学の業績から多くを引用させていただく形となった。御容赦下さるようお願いする次第である。と同時に、先学が非常にすぐれた業績をあげられていることに對しあらためて敬意を表し、それらの業績を通じて多くの御教示をいただいたことに心から謝意を表するものである。

上のような意味で、本書は多くの先学の研究を土台にしてでき上がったものである。思うに、学問というものはこのような研究の積み重ねによって発展するものであり、そうした意味で、本書が標準原価計算論発展の一端を担うことができれば筆者の喜びこれにまさるものはない。標準原価計算は戦後の原価計算研究の1つの大きな柱であり、その研究と議論が華々しく行なわれたのであるが、その割には標準原価計算の文献は奇異に思われるほど多くなく、特に標準原価計算の概説書が少ないだけに、その思いが強い。

標準原価計算を理論的ならびに技術的に発展させることはもちろん必要であるが、それで事足りる訳ではない。むしろ、標準原価計算が原価管理の点でよりよく効果を発揮するには、それに対する関係者すなわちそれを実施する側の経営者とその適用を受ける側の作業者がともに標準原価計算に対する理解を深めることこそ必要である。その意味で、標準原価計算に対する関係者の態度と思想の変革が要求されよう。今後はそうした面に意を払い、標準原価計算が実際に原価管理上大きな効力を発揮するようにすることが望まれるのであり、本書がそのためにも活用されれば、筆者の喜びは一層大きいものとなる。

このような願望をもっている反面、考究が足りなかったり大変な思い違いをしている点があるのではないかという不安からも逃れ切れないでいる。本書を読んで下さった方々に1つ1つ指摘していただいて、思い違いをしている点は正し、一層考究を必要とする点は考究を重ねて本書をよりよいものにしたいと考えている。心から読者諸賢の御叱正をお願いする次第である。

本書は、執筆することが決まってから8年余りでやっと日の目を見ることになった。時間をかけたために、最終の原稿を送る時には筆者の分身と別れるような気がしたほどである。本書の発行が大幅に遅延したため、本全集の編集者である溝口一雄先生をはじめ関係者に多大の御迷惑をおかけしてしまった。心からお詫びを申し上げ、お許しを乞う次第である。

筆者が研究生生活に入ってからはや20有余年になる。その間たくさん先生の

御指導をいただき、また多くの先輩、同僚の励ましを受けた。特に、筆者が一橋大学商学部で2年間内地研究を行なった時御指導をお願いし、その後ずっとお教をいただいている一橋大学名誉教授商学博士松本雅男先生の慈愛に満ちた御教導と御鞭撻には、ただただ頭が下がる思いで、この機会に深甚なる感謝の意を表したい。松本先生は、口ぐせのように「師というものはいきつき追いつき追いつ越されるためにあるものだ」といって励まして下さっているが、本書が先生の高い水準の業績に追いつくことができたかどうか甚だ疑問である。本書を標準原価計算研究の遠くかつけわしい道の里程標とし、さらに次なる歩みへの出発点とすることをお誓いして先生の深海のような学恩に報いたい。

また、神戸大学教授経営学博士溝口一雄先生は非才の筆者を本全集の執筆者の一人に加えて下さった。もし、溝口先生の御高配がなかったなら、筆者の標準原価計算研究はまだまとまっていなかったであろうと思うと感謝の気持ちでいっぱいである。心からお礼を申し上げたい。つたない研究で先生の御期待に副いえなかったのではないかという危惧を絶ち切れないが、本書をもって責めを果たすことにしたい。

また、松本雅男先生門下の俊才一橋大学教授商学博士岡本清学兄には、日頃いろいろ御教示、御叱正をいただいている。この機会に感謝の意を表しておきたい。

さらに、筆者が属している山口大学経済学部では、商学博士肱黒和俊先生にいつも懇切な御指導をいただいているし、そのほかにもたくさん先輩や同僚から暖かい好意ある励ましを受けている。ここにあらためてお礼を申し上げたい。

最後になったが、本書を刊行するに当っては、同文館出版株式会社の方々特に松元司氏には一方ならぬ御世話になった。記して感謝の意を表する。

昭和54年7月

板 垣 忠

目 次

第 I 編 総 論

第 1 章 標準原価計算の意義	3
第 1 節 標準原価計算の起源	3
1. 歴史的原価計算の欠陥 (3)	
2. 科学的管理法の抬頭 (8)	
3. 不働費の製品原価性否認論 (9)	
第 2 節 標準原価の概念	16
1. 標準原価とは何か (16)	
2. 標準原価の種別 (20)	
第 3 節 標準原価計算の意義	35
1. 標準原価計算の意義 (35)	
2. 標準原価計算と見積原価計算 (36)	
第 2 章 標準原価計算の目的	39
第 1 節 標準原価計算の目的	39
1. 原価管理目的 (39)	
2. 公表財務諸表作成目的 (40)	
3. 予算編成目的 (40)	
4. 記帳の簡略化、迅速化目的 (41)	
5. 価格決定目的 (43)	
6. 個別計画設定目的 (45)	
第 2 節 標準原価計算と公表財務諸表の作成	45
1. 標準原価計算の公表財務諸表作成機能をめぐる 2 つの見解 (45)	
2. 標準原価主義 (46)	
3. 標準原価主義に対する批判 (52)	
—— 実際原価主義の主張 ——	

第Ⅱ編 標準原価計算の実施

第3章 標準原価の設定—————59

第1節 概 説……………59

1. 標準原価設定の一般的方法 (59)
2. 標準原価設定の責任者 (61)

第2節 直接材料費標準の設定……………62

1. 直接材料価格標準の設定 (62)
2. 直接材料消費量標準の設定 (66)
3. 直接材料費標準の設定 (69)

第3節 直接労務費標準の設定……………70

1. 直接労働賃率標準の設定 (70)
2. 直接労働時間標準の設定 (75)
3. 直接労務費標準の設定 (83)

第4節 直接経費標準の設定……………83

1. 直接経費の認識 (83)
2. 直接経費標準の設定 (84)

第5節 製造間接費標準の設定……………85

1. 製造間接費の配賦 (85)
2. 基準の選択 (86)
3. 標準操業度の決定 (90)
4. 製造間接費予算の編成 (91)

第4章 標準原価計算の会計機構—————103

第1節 概 説……………103

標準原価計算制度と統計的標準原価計算 (103)

第2節 パーシャル・プラン……………106

1. パーシャル・プランの特徴 (106)
2. パーシャル・プランの例示 (107)
3. パーシャル・プランの欠点 (113)
4. パーシャル・プランの変種 (115)

第3節 シングル・プラン	119
1. シングル・プランの特徴	(119)
2. シングル・プランの利点と適用可能性	(120)
3. シングル・プランの例示	(122)
第4節 並記法	124
1. 並記法の特徴	(124)
2. 並記法の例示	(126)
3. 並記法の諸形態	(131)
4. 並記法のメリットとデメリット	(132)
第5章 原価差異の分析	134
第1節 原価差異分析の意義	134
第2節 直接材料費差異の分析	137
1. 材料価格差異の分析	(137)
2. 材料消費量差異の分析	(139)
3. 原料配合差異と歩留差異の分析	(141)
第3節 直接労務費差異の分析	143
1. 賃率差異の分析	(143)
2. 作業時間差異の分析	(144)
3. 無作業時間差異の把握	(145)
4. 純粹の作業能率差異と歩留差異の把握	(146)
第4節 製造間接費差異の分析	148
1. 固定予算による製造間接費差異の分析方法	(149)
2. 変動予算による製造間接費差異の分析方法	(151)
第5節 原価差異の原因分析	161
1. 材料価格差異の原因	(162)
2. 材料消費量差異の原因	(162)
3. 賃率差異の原因	(163)
4. 作業時間差異の原因	(164)
5. 予算差異の原因	(165)
6. 能率差異の原因	(165)
7. 操業度差異の原因	(166)

第6章 原価差異の会計処理—————167

第1節 概 説…………… 167

第2節 実際原価主義の論拠…………… 167

第3節 標準原価主義の論拠…………… 172

第4節 原価差異調整の諸方法…………… 177

1. 一括配賦法 (177)

2. 段階式配賦法 (181)

第Ⅲ編 標準原価計算をめぐる諸問題

第7章 標準原価計算と予算管理—————185

第1節 標準原価計算と予算管理の異同…………… 185

1. 標準原価計算と予算管理の相違点 (185)

2. 標準原価計算と予算管理の類似点 (187)

第2節 標準原価計算と予算管理の関係…………… 188

1. 標準原価と予算原価の設定 (188)

2. 標準原価と予算原価の機能 (193)

3. 標準原価差異と予算差異の計算 (195)

第8章 計画原価計算—————197

第1節 西ドイツにおける計画原価計算の展開…………… 197

1. アクテの計画原価計算論 (197)

2. コジオールの計画原価計算論 (201)

3. キルガーの計画原価計算論 (202)

第2節 計画原価計算の特徴…………… 207

1. 計画原価計算と企業の全体計画との一貫性 (207)

2. 計画原価計算の技法の精緻化 (210)

第9章 直接標準原価計算—————223

第1節 直接標準原価計算の原理…………… 223

第2節 直接標準原価計算の会計機構…………… 226

第10章 標準原価計算の現代的課題	236
——標準原価計算と行動科学——	
第1節 標準原価計算への行動科学的アプローチの意義	236
第2節 標準原価の設定とモチベーション	239
——ステッドリーの研究の吟味——	
1. ステッドリーの実験の概要	(239)
2. ステッドリーの実験の結果とその分析	(241)
第3節 キャプランによる標準原価計算への 行動科学的アプローチ	249
1. 伝統的管理会計の行動仮説	(249)
2. 近代組織論の行動仮説	(252)
3. 管理会計の情報システム化	(254)
4. 近代組織論の行動仮説の検証	(258)
5. 今後の展望	(262)
参考文献	265
索引	

第 I 編 総 論

第1章 標準原価計算の意義

第1節 標準原価計算の起源

1. 歴史的原価計算の欠陥

標準原価計算の内容についての理解は非常に多様であり、その統一的な解釈は必ずしも容易ではない。このような状況のもとで標準原価計算の全容を解明するための重要な鍵はその意義を正しく規定することであろう。

標準原価計算の意義を明らかにしようとする場合、まずその起源を尋ね、標準原価計算が何を契機にして誕生したかを究明することが必要となる。標準原価計算誕生の契機はその内容を規定するうえで看過しえない要因だからである。

およそ制度というものは、それ自体に欠陥があることが認識されるかあるいはそれを取り巻く周囲の状況の変化、発展に伴い、認識された欠陥を克服するためあるいは新しい状況に適応するため——もちろん両方が同時に問題になることが多いだろう——、古いものから新しいものへと発展していく。後述するようないろいろな目的を達成するための手段である原価計算も決して例外ではない。かくて、標準原価計算誕生の経緯を究明するには、それ以前の古い原価計算である歴史的原価計算にはどういう欠陥があり、またそれを取り巻く状況にはどういう変化、発展があったのか、延いてはそのことにより原価計算の目的がどのように変遷したのかを探るという接近方法によればよい。

歴史的原価計算はイギリスにおいて前世紀末に工業の発展に伴って生成した^{注1)}が、それにあっては、直接費については原価財の実際消費量にその原価財1単位当りの実際価格を乗じて、また間接費については実際の配賦基準量に実際配

注1) 松本雅男著「標準原価計算論——その本質と発展——」国元書房、昭和36年、22頁。佐藤好孝著「実際原価計算」現代原価計算全集第2巻、同文館、昭和50年、3頁。両教授はともに実際原価計算の成立として取り上げられているが、それはここにいる歴史的な原価計算と解される。

賦率を乗じてすべて事後に文字どおり実際の製品製造原価を計算する。その意味では、歴史的原価計算は実際原価計算には違いないが、今日では、直接費の計算に予定価格や予定賃率を、間接費の計算に予定配賦率をそれぞれ使用したり、さらには原価財の消費量のうち異常なものを除いて計算したのもも実際原価^{注2)}延いては実際原価計算の範疇に含められているから、厳密には、上のような価格要素、消費量要素ともに実際を使用する原価計算は実際原価計算のなかでも特に歴史的原価計算として特徴づけられる。そして歴史的原価計算では計算の全段階を通じて実際の価格、実際の消費量が使用される。この意味で、歴史的な原価計算ではいわゆる原価通算の原理 (Grundsatz der Kostendurchrechnung) ないし原価転嫁の原理 (Grundsatz der Kostenweiterwälzung) にしたがって、費目別計算において把握された原価が部門別計算を経て製品別計算まで「通算」または「転嫁」されるところにその基本的な特質がある^{注3)}。

このようにして計算される歴史的な原価には次のような欠陥がある^{注4)}。

- (1) 歴史的な原価は集めるのに費用がかかり過ぎる。
- (2) 歴史的な原価は代表的でない。
- (3) 歴史的な原価はでき上るのが遅過ぎる。
- (4) 歴史的な原価は製造能率を測定するには適当でない。

これらの欠陥について説明を加えよう。

(1) 特にたくさんの種類の製品や部品を製造する工場においては、発生した原価をそのときの条件に即していちいちそれぞれのロットの製品や部品に賦課(直接費の場合)または配賦(間接費の場合)するには多大の事務労働を必要とし、それに伴って多額の費用が発生する。

注2) この点について「原価計算基準」は次のように規定している。「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営活動を前提として、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。」「実際原価は、厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額であるが、原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である」と。大蔵省企業会計審議会「原価計算基準」第1章3および4。

注3) P. Nowak, *Kostenrechnungssysteme in der Industrie*, 1954, S. 51. 岡本・板垣共訳「原価計算入門——ドイツにおける原価計算制度」ダイヤモンド社、昭和34年、86頁。W. Kilger, *Flexible Plankostenrechnung—Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 6. Aufl., 1974, S. 28 f.

注4) C. Gillespie, *Standard and Direct Costing*, 1962, pp. 1-2.

(2) 歴史的な原価は原価財の価格要素、消費量要素ともに実際に計算されるから、そのときの条件によって変動を余儀なくされる。たとえば、材料の市場価格の変動はそのまま製品製造原価の変動となって現われ、作業能率の良否その他の要因による材料の消費量や作業時間の変動も製品製造原価に影響する。さらに、操業度の変動は歴史的な原価の大きさを決定的に左右する。上述したように、歴史的な原価計算では、製造間接費は一定期間の実際発生額をそのときの実際操業度で除して求められる実際配賦率によって製品に配賦されるが、製造間接費のなかには操業度が変動しても毎月一定額発生する固定費があり、それを毎月異なる実際操業度で除して実際配賦率を計算するから、実際配賦率したがってまた製品1単位当りの製造間接費の額は操業度の変動によって大きく左右される。工場の機械化が進み固定費の額が大きくなるにつれてその影響はますます大きくなる。

このように歴史的な原価はそのときどきの偶然的な事実によって左右されるいわば偶然的な原価で、同じ製品であっても製造されるたびごとに原価は異なり、決して代表的な原価ではない。

(3) 歴史的な原価は原価通算の原理または原価転嫁の原理にしたがって計算される。この方法によると、製品原価の計算は完全に費目別計算、部門別計算、製品別計算の順を追って行なわれ、前の段階の計算が終了しなければ後の段階の計算はできない。部門別計算においても、前の部門ないし工程の計算が終了しなければ次の部門ないし工程の計算はできない。それぞれの段階の計算自体非常に手間を必要とすることもあって、歴史的な原価の計算は非常に遅れる。

(4) 歴史的な原価は次の理由で製造能率の測定に適していない。歴史的な原価によって製造能率を測定するためにとられる方法は、それを過去の原価たとえば前月の原価または前年同月の原価と比較するいわゆる期間比較の方法であるが、たとえその方法によって原価の違いは把握できても、それは材料の市場価格、労働の賃率、操業度、製造能率などの原価に影響を及ぼすすべての要因がともに作用した結果であり、決して製造能率の違いによる原価の変動だけを示さない。さらに期間比較において比較される原価はともに偶然的な原価であって、偶然と偶然の比較からは意味のある原価の変動をつかむことはできないことを見逃してはならない。歴史的な原価は原価能率の良否を的確に判断するため