

# 原価管理における予算と標準原価

田 中 嘉 穂

## I はじめに

かつて昭和35年前後、中山隆祐教授の所論をめぐって集中的に議論されたことがある。当時実業界にあった中山教授の主張を契機として、予算と標準原価の関連をめぐって通説が再検討されたのである。ともすると抽象的・一般的にしか理解しない当時の学界の傾向に対して、教授は実践の手法として、予算統制や標準原価制度の関連を一層具体的に把握すべきであることを指摘された。

すでに、教授の所説に対する評価は多くの論者によって行なわれていること<sup>(1)</sup>でもあるから、ここではその所説の再論はできるだけ避けて、むしろ違った面から原価管理の制度を解釈してみたい。

一定の管理階層の特定の部門管理者が、経営内部で認められた権限と責任の範囲内で、原価の効率をできるだけ高めるように管理するためには、予算制度と標準原価制度それぞれが原価管理の諸側面にどのように貢献しうるのかを具体的に知るのでなければならない。単に原価を管理するといっても、たとえば活動の開始前・進行中・終了後など管理の作用する場面にはいろいろな面があり、またどのような階層での管理を考えるかによっても管理の性格は異なってくる。原価をコントロールするのは結局個別の管理担当者であるから、各管理担当者にどのように役立つかが銘記されなければならないのである。個別の管理主体の管理の作用に結びつかないような計算制度では実践的な意味がない。

(1) たとえば、中島省吾、「予算原価と標準原価」,産業経理, 20巻7号, 昭和35年7月, 溝口一雄,「予算と標準原価をめぐる問題」,産業経理, 20巻9号, 昭和35年9月, 溝口一雄,「原価管理をめぐる予算と標準原価の関係」,会計78巻, 3号, 昭和35年9月, 小林靖雄,「予算統制と原価管理」,産業経理, 20巻9号, 昭和35年9月。

したがってここでは、特定の管理者の継続的な管理行為という立場を比較的強く意識して、管理者がどのような計算制度をどのように使えば管理においてより主体性を発揮することができるのかといった立場から、中山教授の所説を解釈しなおしてみたい。そのために、ここでは原価管理担当者が主として月次の部門製造消費予算を使用する場合を想定して、問題を限定的に考えてみた。

なお以下の拙論では、問題の範囲を製造直接費に限り、また各種製品の個別的变化がそれほどはげしくなくて、製品単位当り原価標準が設定可能な場合を前提とする。標準原価を設定できない場合には、予算と標準原価の関連は議論するまでもないからである。

## II 予算編成と標準原価

中山教授は、単位当り標準原価と予算編成との計算組織的な関連について、一般的見解に反対を表明されている。通常理解では、『標準原価は予算の部分であり、製造予算を分析すると、標準原価になる。標準原価を積みあげて製造予算を編成するのだし、したがって両者の間に厳格度は一致し、予算は製造過程のコントロールを予算自身の部分たる標準原価に委譲するのだ。』<sup>(2)</sup>とするものとされ、そのような見解は教授の経験的事実に反するとされた。事実は、『予算と標準原価は直接費の計算組織としては、有機的な関連を持つものではない。』<sup>(3)</sup>とされた。

より正確にいうならば、産業は第一類産業と第二類産業の二つに分類せられ、第一類は「予算期間中に製造される最終製品が判れば、製造指図書ごとに第一加工作業から最終作業まで予測しえて、すべての工程を積みあげて予算を組むる産業」<sup>(4)</sup>であり、第二類は「予算期間中に製造される最終製品は判っているが、最終組立などに使用される何万何千の部品を作る作業は判らない産業。

(2) 中山隆祐、「予算についての基本的な誤解」,産業経理, 20巻2号, 昭和35年2月, 30ページ。

(3) 中山隆祐, 前掲論文, 30ページ。

(4) 中山隆祐, 「製造消費予算と標準原価の関係」, 企業会計, 12巻5号, 昭和35年5月, 101~2ページ。

また最終製品さえも具体的に判っていないので、ましてこれを作る加工作業に何が行なわれるか判らない産業。<sup>(6)</sup>であるとされる。このうち、第一類産業では一般の見解が当てはまるが、第二類では単位当り標準原価を要素として予算を組み立てることはできないとされる。特に第二類産業の存在を強調して、いかなる場合にも予算と標準原価とが計算制度的関連を保有するものでないことが力説される。業種・業態の違いによって、予算と標準原価の関連が一樣でないとの指摘はすぐれて中山教授に負うところが大きく、その後基本的にはその点は容認されていると思われるが、標準原価の積み上げによって予算を編成できない場合が一般にどの程度普遍的な事実であるのかは論者により評価の異なるところである。

ところで、所説ではこのような議論にあたって次の点が指摘される。一口に予算といっても、それは広く次期の多面的な経営活動を貨幣尺度に集約したものであるから、活動をどのような時点でとらえるのかによっていろいろな予算があるとされる。たとえば「ただ材料予算と称していても、発注予算もあるし、納入予算もある、支払予算もある、またインプット時の消費予算の場合もある。」<sup>(6)</sup>これと同様のことが製造原価全体の予算を扱う場合にもいえるのである。製造原価を販売時点ととらえて損益予算編成の一環とする場合もあれば、製造原価を消費活動に投入する時点で把握して製造活動の消費予算を編成する場合もある。いずれも広く予算と理解されるが、予算期間中の製造活動のとらえ方が異なれば、それぞれの活動に相応しい別個の予算が編成されなければならない。そのような区分を意識したうえで、原価管理上の問題としては、製造消費予算が問題とされるべきであるとされる。この点でも教授の指摘は具体的である。上述の、第一類・第二類における予算と標準原価との関連の違いも専ら製造消費予算との関連を問題としているのである。アウトプット面での損益予算では、第一類・第二類産業のいかんにかかわらず、最終製品の予定売上数量が予測されれば、製品単位標準原価×予定売上数量として予算が算定できる。

(5) 中山隆祐、「製造消費予算と標準原価の関係」、前掲、102ページ。

(6) 中山隆祐、「製造消費予算と標準原価の関係」、前掲、104ページ。

さて、それではインプット計画である製造消費予算と標準原価との関連は、第一類産業と第二類産業とではなぜ異なるのか。前述の第一類産業では、工程別生産計画が予算編成以前に具体的に設定できるので、標準原価の積上げによって工程別消費予算が編成される。計算上は、標準原価簿に製品別（指図書別）・部門別・要素別に編集された単位標準原価に製品別・部門別の計画生産量を掛ければ予算が算定できるからである。いわば末端作業の原価標準を積上げた形で予算が編成されるから、単位標準原価が作業費予算の仕様の役割を果たすといわれる。

このような積上げが可能であるためには、三つの条件が必要であるという。「製品本体の製造が予算期間に予定できるという条件、さらに予算期間に実施される末端作業まで判っておるという条件、しかもそれぞれの末端作業に標準を付与することができるという条件、この三つの条件が具備しているならば、末端作業の標準原価を積上げて指図書別に集計し、期間予算を組むことができる。<sup>(7)</sup>」

これら条件のうち第三のものは、予算と標準原価との関連を議論する場合には、条件というよりは当然の前提と考えていい。

条件の第一は、これが判らない時は、末端作業についての単位標準原価の設定さえできず、ましてその積上げによる予算編成にまていたらない。しかしこの条件も、予算編成時に標準設定が可能であることを前提とする限り、当然の前提とすべきものである。

問題は、第二の条件が第一類産業と第二類産業とでは事情が全く異なるという点である。その事情は次のように説明されている。

製品の生産期間が長くていくらかの製品が予算期間にまたがるか、あるいは販売活動・製造活動・購買活動それぞれに固有の要請のために、<sup>(8)</sup>通常はいくらかの在庫が存在する。在庫といっても、一般に最終製品・半製品（部品）・仕掛

(7) 中山隆祐、「典型的標準原価制度」,企業会計, 12巻9号, 昭和35年7月。

(8) 中山隆祐、「予算機能の分析」,産業経理, 18巻, 1号, 昭和33年1月。

(9) 中山隆祐、「典型的標準原価制度」,前掲, 52ページ。

品・材料等があるが、所説では主として中間部品の在庫が問題として取上げられている。部品の計画生産量（正確には仕込量と考えられるが）は、最終製品の在庫数量と、それに必要な部品の工程別在庫量とを考慮してたてられるはずである。しかし、たとえ最終製品の種類・数量が信頼できる確かさで予定できたとしても、部品の生産計画までは「生産管理技術、計算技術」<sup>(10)</sup>的理由で正確に予定することができない場合があるとされる。

その理由は具体的には次のように説明されるであろう。第一は、類似最終製品の間には相当数の共用部品があるが、多種製品との関連でその必要量を予測することは事務費がかかりすぎること、第二に、無数の工程をさかのぼって部品相互間の入り組んだ生産系列を確認し、それぞれの部品必要量を見届けるのは事実上不可能であること、第三に、たとえ専用部品であり、しかも工程の少ない部品であっても、何万点にものぼる部品について生産量を計画するのは事務費の負担が大である。<sup>(11)</sup>このような事情で信頼できる部品の生産計画が予定されていない場合には、たとえ単位標準原価があっても、計算上、単位標準原価×計画部品生産量によって部門別消費予算を設定できない。

そのような場合には、インプット面の予算としては概算予算を編成するとされる。たとえば工場別に直接作業時間当り予算材料費（予算率）を推定するか、製品群毎に予定在庫生産量または予定売上高に対する材料費の基準比率（材料の補充率）を推定し、消費活動の予算を概算する。<sup>(12)</sup>ここでは標準原価との計算的関連は全く見られない。

このように教授の所説で、予算と標準原価との計算上の関連が重視されるのは、消費予算の管理能力の有無に重大な影響があると思われるからである。

その点は後に詳論するとして、われわれは、以上、中山教授の所説を見てきたが、原価管理に関する議論を一層具体化するために、インプット面の予算と

(10) 溝口一雄、「予算と標準原価をめぐる問題」前掲、48ページ。理由の評価については、中山教授と異なるようであるが、少なくとも物理的あるいは計算要素的に部品の生産計画が設定できない事情があるようには理解できなかった。

(11) 中山隆祐、「典型的標準原価制度」前掲、54～6ページ。

(12) 中山隆祐、「製造消費予算と標準原価の関係」前掲、105～6ページ。

アウトプット面の予算の違いを明確に意識すべきであると思われる。時点の相違、計算上の相違のみでなく、それとの関連で機能的な違い、管理対象の違い（部門か経営全体か）、管理期間の違い（月次か年次か）、管理階層の違い、タイトネスの違いなどもあわせて考えるなら、つまり管理主体を中心にしてコントロールされる場面の違いとして理解するならば、インプット面の原価管理のために計算制度がどのような要請をされるのかが一層具体的に意識されるのではないか。次節では、それらの諸点についていくつかの解釈をし、その後の論点をしぼりたい。

### III インプット予算とアウトプット予算

時点の異なるインプット予算とアウトプット予算は時点の異なる二種類の予算であるが、その相違をさらに敷衍していけば、次の諸点とも関連するであろう。

アウトプット計画である損益予算では、次期の経営活動が期間的に営業成績に集約されている。したがって、そこでは企業内部で行なわれる個別の製造活動についての具体化ではなくて、むしろ企業全体の次期の活動を総括することに重点がある。複雑な経営活動の利益視点からみた全体的な判断が問題である。少なくとも損益予算は個別具体的な執行活動そのものを扱うものとはいえないであろう。

したがってまた、損益予算としては形式的には月次のものも考えられうるが、予算期間全体にわたるもの（年次または半期）が主要なものとして考えられるのではないか。

それに対して製造消費予算の機能としては、予算としては確かに消費活動の全体を網羅するものでなければならないが、全体を集約するところに力点があるのではなくて、各部門管理者の期間中の執行活動を部門別・費目別に明確化することが主要な役割である。そこではまさに部門管理者の遂行する個々の具体的活動が問題であり、各管理者が自らの執行計画として認識できるものでなければならない。

したがって製造消費予算は、予算期間全体にわたる包括的なものよりは、明白な執行計画がたてられる月次の消費予算の方がより主要なものとなるであろう。実行の8カ月も9カ月も前に確実性のある執行予算をたてることは困難であろうし、部門管理者はそれほど先の執行計画を必要もしないであろう。中山教授の所説でも、原価管理を目的とする製造消費予算は、ほぼ月次単位のものとして考えられていることが多いと思われる。

さらに、標準原価を積上げて予算編成が可能な場合は、タイトネスの問題が生ずるとされる。損益予算と製造消費予算とでタイトネスが異なるのかどうかは、必ずしも明白でないが、問題の考え方によっては消費予算の性格と関わるであろう。つまり一定のアロワンスを必要とするか否かの問題は、基本的にはそれが何のためのアロワンスであるかが問われているのである。早急な結論は益のないところであるが、たとえば次のような見解を参照したい。

予算原価と標準原価との間に「タイトネスの違いを認識することはもともと消費のコントロールのために必要なのではなく、購買管理、工程管理、資金管理、さらに利益計画、管理のために要求されるものなのである。とくに最近のように利益計画の意義が強調されるに及んでアウトプット計画の面において標準原価と見積原価のレベルの相違を考慮せざるを得ぬこととなったのである。したがって、インプット計算におけるタイトネスの相違は問題としては第二義的であるとさえいってよいのである。」<sup>(13)</sup> 購買管理・工程管理・資金管理のためのアロワンスと利益計画のアロワンスとではアロワンスの趣旨が異なるかもしれないので、ここでは特に利益計画について考慮することにしたい。

インプット予算が明白なコントロール能力をもつとすれば、それは次期に行なわれる個別の作業を検討した具体的な執行計画であるからであり、部門別・製品別・要素別の作業費標準を積上げた製造消費予算はそのようなものとして性格づけられる。インプット予算をコントロールの手段と考えるなら、それは以後の業績評価と首尾一貫した執行計画であることが必要であり、上述の見解

(13) 溝口一雄,「原価管理をめぐる予算と標準原価の関係」,前掲, 49~50ページ。

のように原則的には標準原価にアロワンスを認める必要性がないのではなからうか。

しかしアウトプット面で全体の活動を統括する場合には、上級管理者は個々の部門活動の執行にまでは責任がおよばないから、インプット面での個別の標準原価をそのまま導入することはできない。利益計画ないしは利益管理の立場からは、直接には部門間の活動の調整をはかる責任があるから、部門間の弾力的調整のための許容の限度として一定のアロワンスを認める必要があるのではないか。いわばそれが上級管理階層の管理責任の範囲であるともいえよう。装置産業のように、業種によってはタイトネスの相違を事実上必要としない場合があるとすると、そこでは部門の活動と全体の活動とが構造上緊密であるから、部門個別の自律性が乏しいからであると解釈されよう。

このようにタイトネスの問題が階層間の管理責任の相違という面でもとらえることが可能であるとすると、インプット予算とアウトプット予算の違いは一層明白になるであろう。

しかし他方外的環境要因の変化によって影響をうけやすい利益計画において、弾力的に適應するための配慮からアロワンスを考慮するという面もあるであろう。いずれにしても、原価管理担当者よりも上級の管理者に固有の問題であるといえないであろうか。

ただ、複雑な現実に対して、アロワンスのもつ含みを上述のように単純化できるかどうかは問題であろうが、タイトネスの問題の展開の基本的な方向を何らかの仕方で決めなければならないことは避けられないのではなからうか。

以上、中山教授の所説の展開のうえに、インプット予算とアウトプット予算の相違を考察した結論として、製造消費予算はほぼ中級管理者（ないしは下級管理者）によって扱われるものとし、形態としては月次の部門別予算を典型的なものと考えたい。そのように考えても、教授の所説から大きく逸れることはないであろう。



#### IV 予算制度と原価管理

まずインプット予算が、単位標準原価を積上げて編成される場合を考察することにする。

それは第一類産業の場合であるといわれ、「このような第一類産業では、……予算の部分たる指図書で原価管理を実施すればいいのであるから、標準原価による二重の管理を必要とするものでない。よってこの種の産業では本来の意味における標準原価管理を必要としない。」<sup>(14)</sup>とされる。ここでは指図書別管理が主要なものとして考えられているが、所説を総体的に見て、部門別管理の行なわれる場合も含めて理解しても差し支えないのではなからうか。ともかく第一類産業では予算制度でコントロールできるから、そのうえに標準原価制度（工業簿記と連結している）を必要としないという。

それでは予算による原価管理は、具体的にどのような制度と考えられているのであろうか。その点所説の中では直接には明らかではないが、次の個所から推察できる。多少長くなるが、含みのある展開であるから冗漫になることをいとわなかった。

「たとえばある部品の予算生産高が10個であり、その実績生産高が9個になったとき、10個を評価基準にしないで、9個を評価基準として実績との比較計算をするならば、そのやり方は予算統制ではなく、標準原価によるコントロールではないか、と主張する人もあろう。しかしながら、この場合、10個という生産高が期間計画として予見され計画されている以上は、その本質は予算であるというべきである。予算と標準原価の質的相違は、計画予算と変動予算との質的相違と同じであって、生産高（操業度）が固定数値として期間計画されているか、変動する実績数字に基くかの相違である。

この場合、生産高が10個として固定的に計画されているのであるから、その本質は予算であり、9個の実績になった場合の差異たる1個は、10個を基準として生じた予算差異であるというべきである。予算の特色は生産を期間計画し

(14) 中山隆祐、「予算についての基本的な誤解」,前掲, 30ページ。

ていることであり、計画との差異は予算差異である。標準原価はただ与えられた実績生産高に基く計算制度である。

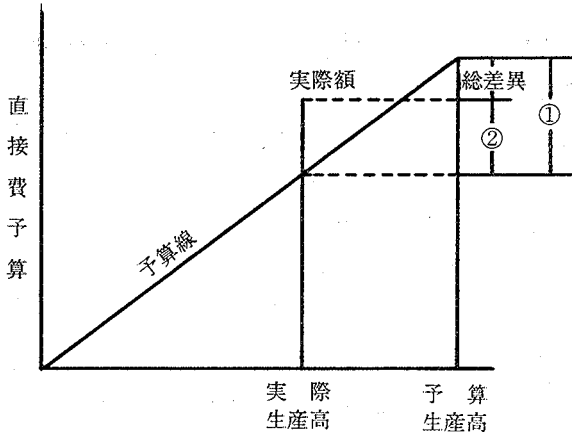
したがって、ここで明確に次のことを言明しうる。すなわち、標準原価制度というものは、固定的な期間計画生産量を予見しえない場合、したがって、総ワクとしての概算消費予算しか組めない場合に、これを適用することによって、その特色あるコントロール機能を発揮しうるものである。このような場合の標準原価が典型的標準原価制度である。予算で細部部品等の生産数量を見通し、したがって、これに単位標準原価を適用して原価要素の消費予算を組んだ場合には、予算でコントロールできるのであるから、標準原価計算制度を予算のほかに必要とすることはない。この場合、予算を組むための単位標準原価を利用していても、それだけでは厳密な意味においては、標準原価計算制度であるとはいえない。<sup>(15)</sup>」

この展開では、予算制度の中に実績生産高に対する予算額（通常の理解では標準原価）を導入しているように思われること、予算生産高と実績生産高との相違にもとづく差異が総差異の一部として分析されていると思われること、予算によって標準原価管理と同様にコントロールが当然実行可能であると考えられていることから、教授の予算によるコントロールは次のようなものとされるのではなからうか。

直接費予算と実際額との比較による総差異は、各種計算表によって細分析される。なかでも実際生産量に対する予算額（事後的に算定されるが、予算差異の分析との関連で算定されるので、予算的性格をもつと理解されている。）を計算表に記載すれば、総差異は当初予算額－実際生産量に対する予算額および実際生産量に対する予算額－実際発生額の二つの部分に分析される。図解によれば、前者が①で、後者が②に当たる。①は教授のいう予算差異で、②は標準原価計算制度における直接費の総差異と計算上同じものである。

したがってこのような分析を伴う予算統制では、制度の在り方によっては実

(15) 中山隆祐、「典型的標準原価制度」,前掲, 53ページ。



質的に標準原価制度によるコントロールと同じことを行ないうることになる。

その意味では単位標準原価を適用して消費予算を組む場合は、少なくとも原価管理のためには二重計算になるから、改めて標準原価計算制度を必要としない。通常の標準原価制度以上に、実際生産量と予算生産量の相違にもとづく差異も把握される。もちろん、それについての管理上の意義は厳密に検討されなければならない。

ところで、上述のように実際生産量にもとづく標準原価を予算と呼ぶか、通説のように標準原価と呼ぶかは、基本的にはそのような額を予算制度の一貫として考えることに意義があるかどうかによるであろう。

さて、今日一般に原価管理といえば標準原価管理を想像し、標準原価管理といえば概ね原価差異分析を思い浮べるのが通常である。それは、生産活動が終了した時点で、月次の差異の分析によりその発生原因を究明し、ひいては管理者の業績評価と次月以降にとるべき対策を検討するものである。それは月々の生産終了後に行なわれるコントロールの作用であるという意味で事後管理に重点が置かれている。しかし経営の遂行にとって基本的に重要な管理の過程は、期中に現在進行中の活動をコントロールすることであると思われる。期中の管理に十分な効果がないまま事後コントロールを行なうとしても、コントロールの意義は半減するであろう。また期中コントロールは、事前の計画によって支えられる。つまり執行の前において複雑な組織的活動の合理化をはかり、相互

に矛盾のない具体的活動内容が明示されるのでなければならないであろう。

このように考えると、執行過程を中心にして、活動の事前・期中・事後が一貫してコントロールされるのであれば、コントロールとしての一貫性のみでなく、部門管理者はなめらかな原価管理意識を持続することができるのではなからうか。原価管理の制度を、コントロールの継続性・一貫性、ひいては個別管理者の主体性の確保という立場から見るとは重要なことと思われる。

さて、われわれは先述の所説の引用を、第一類産業では、単位標準原価を積上げて製造消費予算が編成され、期中・事後にはそれと計算的関連を持ちながら予算と実際原価の差異分析が行なわれる制度であると理解した。

まず製造消費予算の編成は事前コントロールの作用をもつてであろう。特にそれが作業要素別の標準原価を積上げたものであれば、そのような積上げによる無駄の排除という事前の原価引下げ効果のみならず、次月の具体的活動を明示するものとしてモチベーションの効果は大きいであろう。単に年次の標準改訂時に単位標準設定への参加、その指示によるのみでなく、執行に直接関わる月々の予算を理解することの方がモチベーションとしては重要ではなからうか。

次に活動が開始されると、期中の生産量をたとえば生産ロットあるいは受注製品毎に指図書製品を区切れば、原則的には標準原価計算制度におけるシングル・プランの方式と同様の差異分析が可能である。つまり、指図書製品の完成につれて、各部門毎に材料数量差異、作業時間差異、賃率差異が指図書別にもとめられるであろう。(ただし、材料価格差異は購買管理の必要上材料の購入ロット毎に算定されるものとする。)しかしこれらは原始伝票を集計する各種の計算表で行なわれるものであり、いわば統計的標準原価計算であるといえよう。第一類産業では財務会計制度とは計算上の関連がないのである。

期中コントロールで重要なことは、各種の差異が作業の進展につれて期間の途中で把握されるということである。しかも漸進的に把握されるそのような差異にもとづいて、即座に現状に対応しなければならないから、直ちに原因を予想し対応措置がとれる程度まで計算制度として細分析されなければならない。

その都度特殊な計算をする余裕はないであろう。期中コントロールの目的は事態の経過中に直ちに措置を講ずるということである。

なお、このような期中のコントロールでは、期間中の生産量を種類別あるいは数量的に一定量を区切って、差異を算定する必要があるが、そうではなくて、見込生産工場でパーシャル・プランを適用する標準原価計算制度のように、数量的に無差別に扱われる場合があるであろう。その場合には、上述の意味での期中の原価管理は不可能である。期中原価管理が必要か否かは、状況によって異なるであろう。材料・作業・部品の種類、生産条件の変更の度合、生産工程の多様性など具体的条件が複雑であれば、必要性のウエイトが高く、そうでなければあえて期中原価管理は必要でないかもしれない。

さらに月末時点では、事後コントロールとしての差異分析が行なわれる。ここでは予算と実際原価との予算期間全体の差異の分析が必要である。原価による期中のコントロールが行なわれていない場合には、期末の差異分析が唯一のものとして行なわれるわけであるから、かなり詳細な分析が必要であろう。前述のような期中コントロールが行なわれている場合には、期中の経験から差異原因についてのある程度の予想がつくので、材料数量差異・作業時間差異・賃率差異については改めて詳細な分析は必要としないかもしれない。しかしそれにして事後管理は期間業績を反省するのが目的であるから、一ヶ月経過すれば、生産工程・材料種類・部品種類などが複雑な場合には、期中管理のようにあまりにも個別的な原因を追究することは殆んど不可能であろうし、またここでのねらいでもないので、部門業績についての全体的な特色と今後とるべき基本対策を見出すことに力点が置かれなければならない。すでに発生してしまった差異の個別的な原因はいわば取り返しのつかないことであって、期中のコントロールでさえ除去できなかったより根源的な原因追究が問題なのである。そのような訳で、事後コントロールの差異分析は期中のコントロールに較べて、時間的にはもちろん、要素別・原因別分析などにおいてある程度総括的であることがむしろ必要ではなからうか。しかし場合によっては、特別の原因について特殊原価調査を必要とするかもしれない。

また予算による事後コントロールで標準原価計算制度と大きく異なる点は、予算管理では予算生産量と実際生産量との相違にもとづいて、材料費・労務費についての製造量差異が算定される点である。しかもこの差異は通常期末にのみ算定されるものである。この差異も総差異の一部であるが、製造数量の差異であるから、部門管者の業績とは関連のないものとして位置づけられるかもしれない。しかし第一に、ここでの予算は月次のものであり、しかも部門別生産量であるから、予算生産量（予定販売量もある程度正確であろう。）はかなりの精度で予想されるはずのものであること、第二に、部品の生産計画は在庫管理の在り方によっては販売活動からある程度分離していること、第三に、多数の部門について計画された部門別生産量であれば、部門間の調整の不足に原因する差異も相当含まれるであろうこと、第四に、部門別の差異であること、の諸点からそのような差異はある程度部門活動のマネジメントのために利用可能ではなかろうか。不測の事態による外部環境の変化による差異ばかりでなく、積極的に製造量差異の中に、機械の保全、作業手順、在庫管理、購買活動等の不備など特定部門内外の原因が含まれないかどうかを検討する手掛りとして利用されるべきであろう。どちらかといえば上部の管理者の部門別の製造量差異の比較により問題のある部門を指摘する手掛りとして利用されるかもしれない。ただ、製造量差異は、直接費の引下げという能率の管理には貢献しないかもしれないが、部門間の物流をさまたげる要因を除き、予定生産量を達成するという広義の管理には有益であろう。その意味では直接費の原価管理以外であるかもしれないが、ともかく予算のうちでコントロールされない部分を残すことは好ましくないであろう。

中山教授の所説に見られる予算制度が上記のようなものとして理解されているかどうかは定かに知る由もないが、興味深く思われたのは、製造消費予算とそれによる原価の管理が一体となって一つの制度として考えられていると思われる点である。上記の期中コントロール・事後コントロールでは、いわゆる標準原価計算制度による差異分析とよく似た点が多く含まれるが、予算と標準原価とを別の制度として切離して考えるのではなく、予算編成とその後のコントロ

ールとが計算上も、コントロールの作用という観点からも一体と考えられており、むしろそのことの方が当然であると考えられているように思われる点は、それが実務家の意識であると解釈することができるならば一層興味深いであろう。このような制度がいかだうかはともかく、われわれも、管理の一貫性・継続性、ひいては管理者の主体性という観点から従来の制度を位置づけ、もう少し立入って再検討することが必要ではなからうか。ともかく会計担当者は、ラインの管理者に進んで受入れられるような情報を提供するのでなければならぬ。予算制度といえ、直ちに総合的な利益管理としての予算統制のみを考えるのではなく、所説に示唆されているように、原価管理における可能性を一つの問題として検討することは意味のないことではなからう。

## V 予算編成と標準原価制度

前節でわれわれは、標準原価と計算的につながっている場合の製造消費予算の管理上の意味を、私的な解釈を含め検討してきたが、実際の所説の中ではむしろ産業によって標準原価と消費予算とが計算上つながらない場合があるという指摘の方に重点がおかれている。

第Ⅱ節で展開したように、具体的な生産計画がたてられない産業では概算としての消費予算しか編成されない。それは要素別の作業標準原価から構成されたものではない。「したがって、このような製造予算は個別の作業に立脚しているわけではないから、軌範力を持つはずがないのである。予算に軌範力がないからこそ、われわれの産業では、標準原価計算制度が熱心に発展され、作業工程における浪費を排除しようとするのである。予算に軌範力があるならば、その上に標準原価によって、二重の統制をする必要はないのである。」<sup>(16)</sup>

われわれの展開では、標準原価から構成される予算では、予算とその後の差異分析とが計算上関連あるものとして、活動の事前・期中・事後を通じて一貫したコントロールが可能であると考えられてきたが、概算の消費予算では、管理の共通項としての単位標準原価が含まれないので、計算が途切れることになる。

(16) 中山隆祐、「予算についての基本的な誤解」,前掲, 31ページ。

「軌範力」のある予算にもとづいて一貫したコントロールができない産業では、それに代る原価管理の制度として予算から計算上分離した純然たる標準原価制度が用いられざるをえないという。それが「典型的」標準原価計算制度とされる。つまり原価管理のために不可欠の制度として確立されるところに、典型性を意義づけられている。

「典型的」とは、典型的でない制度を予想してのことである。「標準原価を採用していると称する会社であっても、必ずしも原価要素の消費について予算制度と別個に標準原価計算制度を二重に採用しているとは限らない。……原単位標準をして予算編成の手段として採用し、コントロールの実質は予算制度である会社もある。かかる会社は予算制度とは別個に標準原価計算制度を実施する必要がないのである。次にまた、標準原価を管理目的に使用しないで、棚卸評価にだけ適用し、もつぱら財務会計の便宜のためこれを採用している会社もある。私はこれらのものは、典型的標準原価計算制度ではないと考える。典型的標準原価計算制度は、予算とは無関係の計算制度として作業費コスト・センター別に期間計算する制度であろうと考える。予算では末端作業に何がどれだけ行われるか判っていない場合には、予算とは無関係の計算制度としての標準原価制度がコントロールの必需品として採用される。これが典型的標準原価制度である。<sup>(17)</sup>

しかし、それでは概算としての消費予算はもはや原価管理から全く無縁なものとして見捨ててしまっているのではあろうか。たしかに作業費標準から構成されない予算は事前コントロールの作用としても厳格な意味での「軌範力」には欠けるであろうが、コントロールの機能が全くないとするのは過言ではなからうか。概算にしても、それが部門管理者に提示されるものであれば、事前原価管理機能を認めなければ、消費活動の予算としての存立意義が疑わしくなる。やはり次月の合理的な部門活動について見通しを持つものとして、間接的な原価引下げの効果をあらしめるものでなければならないのではないか。さもない

(17) 中山隆祐、「基本的標準原価制度」,前掲, 52ページ。



と原価による事前の管理手段は皆無になるであろう。概して中山教授の所説では、事前コントロールについてはあまり言及されていない。

期中管理の方法は、予算が標準原価にもとづくか、概算であるかによって影響をうけない。

期中コントロールの差異は指図書別の標準原価と実際原価の差異であり、当初の期間予算額は直接に関連しないからである。

事後コントロールは、標準原価の積上げによる予算の場合と違って、実際生産量に対する標準原価と実際額が比較される。予算と実際原価が直接比較されないのは、比較項目が実績と予算でうまく対応できず、また対応できたとしても予算の精度が根拠の明白なものでないからである。

かくして、概算予算と標準原価制度による原価管理は、前節のようになめらかにコントロールのサイクルを進めることはできないが、かといって両者を全く無関連の制度と考えるのは適切でないように思われる。できるだけ期中、事後のコントロールとも管理主体の管理作用において結びつくように予算制度を配慮しなければならないだろう。たとえば部門の範囲、予算期間、報告のタイミング、項目の包括性の程度などについて標準原価制度の在り方と有機的に関連するものでなければならない。

## VI むすび

拙論では、わが国の原価管理の全体的現状と照し合わせて、中山教授の所説を評価しようとしたものではない。むしろ原価管理の制度としてどのような理論的可能性がありうるのか、私的に見解を述べてみたものである。現状から遊離した点があれば、それはここでの思いつきによるものである。

中山教授の所説は含蓄に富み、原価管理の制度を具体的に論ずるものとして論拠に使わせていただいたが、一つには教授の所説に対する諸論者の批判にまだ一つ噛み合わないものを感じていたので、ここで一つの試論を試みたわけである。

特に教授のいわれる予算統制については勝手な解釈をしたものと思われるけ

れども、原価管理の制度は単に一種類のみでなくてもよいのではないだろうか。諸原価管理制度が管理者側にとってより親しみのあるものとなるのには、原価情報が最も適切に管理者に集結するように考えていくべきである。拙論で専ら月次の部門別予算を扱う管理者に問題を限ったのも半ばそのような意図によるものである。そのような立場を明確に意識する限り、どのような制度があってもいいし、重複する場合には管理上の効果が比較されるべきであろう。

今後も検討すべきではあるけれども、次の諸点を暫定的な結論としたい。

1. 原価管理上、可能な限り単位標準原価をもとにして製造消費予算を編成すべきである。
2. 直接費の単位標準原価を積上げた製造消費予算により原価管理は可能であり、予算によるコントロール機能の一貫性を確保する点ですぐれている。
3. 直接費の概算製造消費予算と標準原価計算制度とは、原価管理機能をもつものとして有機的に位置づけられるべきである。