

# 標準原価による原価管理と 予算による原価管理

梅 田 守 彦

## (1) はじめに

本論文では、技術革新に伴う生産システムの機械化・自動化の進展、製品のライフ・サイクルの短縮化ならびに多品種少量生産形態への移行が、標準原価管理——特に直接労務費の管理——に及ぼす影響について、標準原価管理と予算管理との関係を意識しながら若干の考察を行なう<sup>1)</sup>。

製品の多様化、ライフ・サイクルの短縮化は、すべての製品・作業について十分な工学的分析を行なって標準を設定する余裕を失わせたとされる。さらに、技術革新ならびに競争圧力の増大による絶えざる設備の改善<sup>2)</sup>によって、標準の設定・改訂は一層困難なものとなってきたようである。標準の設定・改訂に際して精度の高い科学的調査を行ないづらい状況になりつつあることが、標準の規範性を減少させ、標準原価管理への信頼性を減少させているといわれる。また、機械化の進展によって、直接工の能率管理の適用領域が減少しつつあるということもしばしば指摘されるところである。

標準原価管理の役割について考察するにあたって特に問題となるのは、生産システムの自動化の程度をどのように想定するかということであると思われる。それは、もともと標準原価計算は、作業者の能率管理を目的として生みだされたものであり、直接労務費の管理は、標準との差異の分析を通して行なうことが有効であると考えられていたという理由による。

極めて高度に FA 化が進展したならば、直接労務費が著しく減少したことに加えて「直接労務費の差異は、作業者の能率や賃率によってではなく、生産プロセスがいかに良好に機能したかどうかによって発生する」<sup>3)</sup>との見解のもとに、直接工の労務費を間接費扱いすることにしたヒューレット・パッカード社のようなケースが数多く観察されることになるかもしれない。しかし、そこまで FA 化が進展したところでは、直接工の能率管理の問題を考える必要性はほとんどなくなるであろうから、ここではシード氏のいうところの機械ベースの環境 (machine paced environment) と人間作業ベースの環境 (man paced environment) の中間的状況を想定することにした<sup>4)</sup>。

## (2) 原価管理の考え方について

業績評価会計の領域において、実績との比較を通して業績を評価する方法としては、予算管理と標準原価管理とがある。これまでの一般的な説明によれば、両者はいずれも業績の判断基準として機能するとはいうものの、両者の機能には次のような相違があるとされてきた。

1. 目的 予算は総合的な利益管理のための技法であり、各部門における諸活動を調整したうえで、企業の目標利益を獲得するための実行計画を示したものである。これは、利益管理 (収益性管理)・資金管理 (流動性管理) の見地から行なわれる。これに対して標準原価管理は、作業者の能率を管理することにその目的がある。作業の能率を示すためには、実際原価と、実際生産量に対する原価許容額との比較を作業単位ごとに行なって差異を分離することが必要であるが、このような機能は標準原価管理に委ねることとし、ある一期間を対象に部門別の総合的管理を目的として作成されるところの予算は、原価管理の物的・実体的局面に直接的な係わりを持たないものとされる。

2. 表示方法 標準原価管理は、個々の生産活動の能率向上に資するた

め、各作業ごとに詳細な形で標準（原価標準）が与えられることになる。これに対して予算は期間の予定生産量に対してその限度額が設定される。

3. タイトネス 標準原価管理では作業能率の管理を課題とするため、原価の実績を、ある時点のある特定の生産条件のもとで達成可能な良好な原価水準と比較することになる。一方、製造費用予算は、損益予算を構成するいくつかの下部予算ならびに資金予算と密接に関係しているので、見積貸借対照表・見積損益計算書の形で表現される総合予算を調和のとれた実行可能性の高いものとするためには、現行の管理能力下で達成できるであろう原価水準をもとに作成されるのが望ましい。このような関係をかつて「予算は will be, 標準は should be」という形で表現されたことも多かった。

4. 管理階層 予算は全社的調整の用具として機能し、マネジメント・コントロールに属するものとして主としてミドルの権限下にあるものと考えられている。これに対して標準原価による管理はオペレーショナル・コントロールとしてローワーの管理下にあるとされる。そこで、それぞれの管理責任の相違と関連づけて、タイトネスの違いが説明されることがある。すなわち、原価管理の物量的・実体的局面を担当するローワーは能率測定のためやタイトな標準でもって課業管理を行なうことが望ましい。一方、利益計画遂行の責任を有する上級の管理者は、部門間の活動を調整していかねばならないが、「上級管理者は個々の部門活動の執行にまでは責任が及ばないから……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」<sup>5)</sup>ということになる。

かつては科学的・工学的な方法をもとに、高い信頼を置くことのできる標準を設定しようという前提のもとで議論されてきた。しかるに現在では、能率の判断基準となるべき標準原価を合理的に設定しようかという、標準原価管理にとって最も基本的な問題が生じてきており、標準原価計算の機能についての再検討を行なう必要があるようである。製品のライフ・サイクルが長く、少品種大量生産のもとで、かつ技術革新の影響による製品仕様・生産設

備の変更が現在に比して少なかった時代には、各種研究にもとづいて十分な時間ならびに費用をかけて標準を設定する意義はあり、その結果が標準に能率測定の基準としての信頼性を付与することになった。加えて人間労働の占める割合が多く、直接工の能率管理が原価管理上大きな意義を有すると考えられるところでは、標準原価計算に対する期待は大きかったといえよう。

しかし、絶えざる技術革新に伴う生産設備・製品仕様の変更のたびに、十分な工学的分析にもとづいて標準を改訂しうるかどうかが問題となってきたようである。例えば、「こうした部分的な設備改善等にさいして、改めてエンジニアリング・スタディを行って標準原価を改訂することは、時間的にも費用的にも実施しえなく、多くの場合に標準原価を換算することで改訂されるようである。この換算に際しては、十分な工学的な裏付けが求められるであろうが、こうした換算がいく度かくり返されるときには、標準原価がどれ程真に能率尺度として信頼しうるかが疑問にならざるをえない」<sup>6)</sup>と標準原価に対する信頼性の低下が指摘されたりする。さらに、製品のライフ・サイクルの短縮化ならびに多品種少量生産形態は、すべての製品・作業に対する適切な標準原価の設定を一層困難なものとしているようである。

また、機械化の進展が標準原価管理の意義を減少させるということもしばしば主張されるところである。標準原価による管理は特に直接労務費の管理に重点を置くのであるが、機械化の進んだ生産システムのもとでは、生産設備・生産方法のいかんによって原価水準の大部分が規定されることになるので、標準による直接工の能率管理の意義は減少すると考えられるからである。

そのようなところでは、原価低減に向けては作業者の能率管理よりもっと抜本的に、生産システムの設計をも含んだ、製品の企画段階にまでさかのぼっての総合的な管理が重要となってきたとされる。抜本的な原価低減策を要求する最大の原因は競争の激化である。そのために、「競争が極めて激しくなっており、生産技術面から、少なくとも何らかの図面ないし青写

真に基づいて積み上げられる原価標準を目標原価とするのでは、対応しきれなくなってきている。……今日では目標原価は市場の要請から決めざるを得なくなってきている<sup>7)</sup>という状況が現われるに至っている。つまり原価の目標は、技術的合理性を基礎としながらも、総合的な利益計画から導かれる予算の側の要請から決定されるという性格をより強く帯びてきているといえることができる。

そのようにして導きだされた目標原価を達成するためには、原価企画という考え方を採ることが必要になる。これは、製品原価は設計段階においてその大部分が決定されてしまうので、製造段階に入ってから原価削減効果には限りがあり、それゆえに製品の設計・開発段階において原価低減が図られなければならないとするものである。

目標原価の設定方式には次の三つの方法がある<sup>8)</sup>。

1. 割付方式    2. 積上方式    3. 協議方式

割付方式では、売価から目標利益を控除して目標原価が算定される。この際、機能レベルや設計諸元の相違によって売価水準も変わるので、売価は必ずしも与件だとはいえないとされる。積上方式とは、当該企業の技術レベル・生産設備等の条件を配慮したうえで、類似品の実際原価を参考にしたたり、主要な設計諸元をもとに目標原価を算定する方法である。積上方式は、目標原価のレベルは厳しきには欠けるが実現可能性は高く、割付方式ではその逆のことがいえるとされる。協議方式では「採算上のニーズ」から導きだされた原価と「技術的な裏づけ」から算出された原価とを対比させ、協議の上で最終的に目標原価が決定されることになる。

しかし、設定された目標原価がそのまま標準とはならず、「利益計画から要請される目標低減率が加味されるのである。それは要求される原価低減を達成するために、エンジニアが何らかの青写真を作り、その意味で技術的標準に織りこんだ形で加味するというより、そのような青写真のないままに、現場での改善を要求する形で加味される<sup>9)</sup>」ような場合もある。そこで

は現場での改善によって目標原価を達成するためにQCなどの手法に期待がかかることになる<sup>10)</sup>。このように、「利益計画での原価低減要求とTQCは、設備の部分的な手なおし、作業プログラムの不断の努力に向かわせ、これによる直接費の節約と効率化が大きいことは、ますます標準原価による管理の適用範囲を後退させているということが無視しえない<sup>11)</sup>とされる。

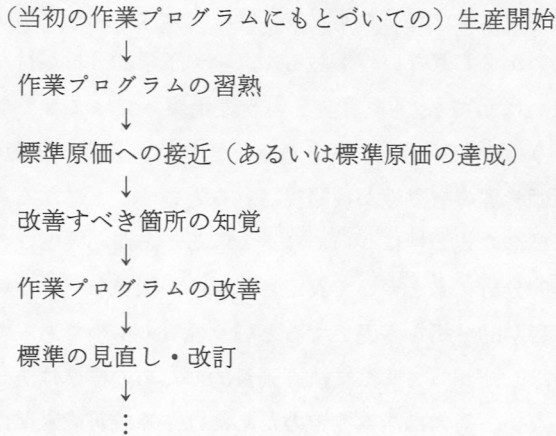
### (3) 絶えざる標準の改訂がもたらす問題について

現在の原価管理に対する考え方を以上のように要約したが、これに若干の補足をしておきたい。原価企画活動においては各設計者が様々な工学的技法を駆使して目標原価達成のために製品の設計を行なうのであるが、その最終段階においては各々の原価を非常に正確に算定して仕様書にまとめあげるのであり、標準は技術的合理性の裏づけのもとに設定されているということである。田中雅康教授は、原価企画が進み「基本設計が完了した段階になると生産技術や製造技術の面から内外作の判定と製造に必要な工程設計がほぼ予想がつく<sup>12)</sup>とされ、次のステップである「詳細設計段階で活用される原価見積は概算見積ではなく詳細見積でなければならない。特定の工法、機械設備、型治工具を前提としたものであるから、相当精度の高い見積<sup>13)</sup>を行なうことができるのであり、高精度の見積りは「これは大部分がそのまま標準原価として活用される<sup>14)</sup>としておられる。

このように、少なくとも詳細設計が完了した段階においては工学的分析にもとづいたかなり精度の高い標準を設定しうるのである。しかし、厳しい市場競争圧力のために上級の管理者は、単にここで設定された標準の達成に満足することにとどまらず、現場での継続的な作業プログラム<sup>15)</sup>の改善努力を通しての標準そのものの水準の引き下げを要求することになるかもしれない。

さて、ここではまず、人間作業の占める割合が比較的高いので、作業プロ

プログラムの改善活動はもちろんのこと、直接工の能率管理もまた大きな意義を有すると考えられるところでの原価管理活動の流れを、次のように想定することにする。



まず生産開始時には、科学的・工学的に設定された標準は能率測定の尺度としての高い信頼性を有していると考えられる。そこで、この原価水準を達成できない場合には非能率的な作業が行なわれているものとして、様々な期中・事後の分析を通して問題点を確認し、標準に近づける努力が要請される。そのときには、標準原価の機能はこれまで述べられてきたとおりである。

ところで、当初設定された目標製品原価を達成すれば目標利益の獲得が期待されるようなところでは、標準の達成に向けての統制活動が主となり、標準そのものの引き下げ圧力は強くないかもしれない。しかし、たとえ高い能率のもとで作業が行なわれたとしても、現行の作業プログラムのもとの生産活動を前提としていたのでは目標利益が達成できないようなときには、目標利益水準を引き下げていく過程のなかで（あるいは目標利益を固定したままで）、作業プログラムの改善を通しての標準原価の引き下げが期待される場合がある。

生産プログラムが改善された場合に、十分な工学的分析を通して標準を改訂できるならば、このような場合にも、標準原価の技術的合理性が能率測定尺度としての信頼性を保証することになる。ところが、部分的な作業プログラムの改善が頻繁に繰り返される場合には、十分な時間・費用をかけて標準を改訂しえないかもしれない。もちろん、全く工学的分析が行なわれないということはないにしても、「換算」という表現があてはまるようないささか精度の劣るような改訂<sup>16)</sup>が繰り返されたときには、標準の規範性が減少し、標準による原価管理の有効性が疑問視されるということになる。

そこで次に標準の規範性について考えてみる必要がある。

標準は科学的分析にもとづいて設定されるのが望ましいとはいっても、これはあくまで科学的分析を基礎とするという性質のものであって、能率測定目的のための、したがってまた業績評価目的のための標準は決して一意的に決まるのではない。通常は能率測定のためには、達成可能水準に標準を設定するのがよいとされるが、これは技術的合理性にもとづいて得られたいわゆる理想的標準に、比較的良好な作業者を対象としたアロウワンスを加えたものを能率測定の尺度として用いるということを意味する。しかし、達成可能標準とはいっても、具体的にどの熟練レベルの作業者の、どのような程度の能率水準を想定するかで標準のレベルは変化することになる。

このように標準は一意的には決まらないとしても、大切なことは、最終的に標準は人々（どのようなレベルに標準を設定するかについて、作業者の参加の問題にあまり言及されることがなかったことは、予算の編成に関して人間の側面が大きく取り上げられてきたことと比較するとき、若干奇異に感じられるのであるが<sup>17)</sup>、ともあれ、参加の問題が考えられていないとするならば、管理する側の人々）が納得するような水準に設定されればよいということである。そしてその標準を作業者が達成すべき目標として受け入れたとき、標準に規範性が生じるということになる。松本雅男教授は「標準原価は科学的方法にもとづいて決定されなければならない。単純な『勘』にもとづ



いて決めた標準原価は管理規準として信用されず、実際原価を評価する規準とは認められない。ここで『科学的方法にもとづいて決める』とは何人も信用するような客観的な資料にもとづいて決めることであり、通常はその物量的資料を試作・実験・科学的方程式など自然科学的方法にもとづいて決めることを意味するが、これに拘泥することなく、何人も適正な決め方と認めるような方法にもとづいて決めればたるのである」<sup>18)</sup>としておられる。

従来述べられてきたような標準原価と予算との関係を維持するためには、次のような条件が必要となる。すなわち、人々が納得するような水準に標準を設定すればよいとはいっても、可能な限り客観的な資料にもとづいて決める必要があるという点であり、客観性とは具体的には現在の生産システムのもとでの技術的合理性に裏づけられており、利益獲得要求に対して中立的な立場からの分析に依拠するものと捉えておくことが必要ではないかということである。もしも「人々の合意」という点に重点を置きすぎ、技術的合理性という点を軽視することになるならば（特に、管理する側の人々だけで合意が形成されるような場合において）、そこでは標準原価と予算原価との区別が不明確なものになってしまうからである。

技術的合理性に裏づけられた標準が設定されているところにおいては、標準はともすればエスカレートしがちな利益獲得要求に対する歯止めとしての機能を果たしているものと考えられることができる。しかし、その信頼性が乏しくなれば（あるいは乏しくなったものと考えられたとすれば）、利益獲得圧力に対する歯止めとしての力が減少していくことも考えられる。小林健吾教授は次のような実務例を報告しておられる。「生産過程の一部改善等による見積換算によって修正されることが続くとき、それが管理の基準として有用であるためには、技術的能率とは別の面からの性格づけ、あるいはスラックを含みながらゆるやかなレベルになっていくことへの歯止め、といったものが不可欠となる。この役割をはたしているのが、利益目標から出発する総合的な利益管理の視点であり、したがって予算を通してであることを、筆者も

いくつかの企業で観察している。』<sup>19)</sup>「標準原価の改訂に際して、利益目標を上げるに必要な能率を基準にするよう行うとの説明を受けたことがある。』<sup>20)</sup>前者の例では、標準原価の独自性が予算の側から脅かされているともいえようし、後者の例においては「まさに標準原価が予算原価の内容に変質している』<sup>21)</sup>と評されることになる。

目標利益が現在の生産システムのもとの期待実際能率水準で達成できるようなところにおいては、標準原価の側が予算原価に接近していくことで予算と標準原価とが統合されると説明してもあまり問題がないかもしれない。けれども、期待実際能率水準では目標利益が達成できないようなとき、予算の側からも能率水準を規定することになれば、予算原価と標準原価との間に緊張関係が生まれることになる。このときに、標準に対する信頼性が保持されているような場合はともかく、継続的な改訂によって標準への信頼性の低下がみられる場合には、予算側の圧力に対する歯止めとしての力の減少が、過度の労働強化につながる危険性が存在するように思われる。したがって、作業プログラムの度重なる改善ごとに十分な分析は行ないえないとしても、独立の技術的立場から標準を改訂することが、かつ、多少の技術的合理性の欠如をもって標準を必要以上に軽視することのないよう配慮することが、必要となろう。

#### (4) 予算原価による管理について

人間作業の比重が比較的少ないところでは、作業者の能率管理から直接的に得られるコスト・ダウン効果はわずかであるから、むしろこのような場合には、直接工の能率管理を重視することに代えて、生産プロセスの改善によるコスト・ダウン効果の追求に目を向けるべきだと主張されたりもしよう。しかし、生産プロセスの改善すべき点は、作業者が作業目標水準の達成に向かって努力し、作業プログラムに習熟して初めて知覚される場合が多いので

はないだろうか。低い能率での作業を認めていたのでは、作業における問題点の発見を期待することはあまりできないように感じられる。

したがって、標準を設定し、その能率水準を達成するよう要求することは、直接工の作業管理が原価管理に直接的に大きな比重を持つと考えられるようなところではもちろんであるが、人間作業の比重が小さい場合にも、そこから直接的に得られるコスト・ダウン効果を期待してというより、生産プロセスの問題点の発見を促しそこから得られるコスト・ダウン効果を間接的にねらうという意味で有効であると考えられるのである。

ところで前節では、作業プログラムが改善されたのちに標準がどのように設定されるかについて考えてみた。これに対して、作業プログラムが改善される以前に、当期の改善活動の成果期待分を加味して標準が改訂されるような場合についてはどうであろうか。これは、予算と標準原価との緊張関係を、目標原価低減分を加味して標準原価を引き下げることによって緩和しようとするものである。仮に、目標原価が「単位あたり」という形で表わされていたとしても、この場合はすでに標準原価管理の性質を失っているものと考えられる。それはそこの管理が、所与の生産条件のもとでの能率の追求を直接の目的にするというよりは、作業者に改善箇所を発見させることによって目標利益を獲得するための原価水準の達成を目標としているからである。

ところで、このとき目標原価を規定する機能を持つことになる「予算の業績基準としての規範性は、まさにこの予算を達成することによって利益目標が調和的に達成しうるということ、こうした意味での目標性にその基盤が求められる」<sup>22)</sup>のであり、それゆえにここでは参加の問題が大きく取り上げられることが望ましい。

もちろん、原価低減分を織り込む際にも何らかの分析が行なわれたのちに参加を通して目標が形成されることになろう。しかし、例えば目標原価低減分をQC活動に期待して予算に織り込むとはいっても、予算設定時に個別具

体的にその改善内容を指示するのではないだけに、上位の管理者の裁量一つで目標低減率が決定されてしまう可能性がある。作業プログラムの改善は、継続的な努力を払ったとしても常に達成できるとは考えにくい。そこで目標利益を達成するために目標原価低減分を織り込んだときにそれを工程の改善によって果たせないときには、労働の強化を通してなされる可能性もあろう。このような「原価企画→QC」によるコスト・リダクションを論じる際にしばしば取り上げられるのが自動車メーカーであるが、「自動化の進んだ自動車工場で聞かれるような、『標準原価によって管理しうるような非能率な無駄は、より抜本的に改善される方向で考えられており、標準原価によって効果される余地は殆んどない』とさえ言われることになりうるといえよう」<sup>23)</sup>という状況がみられるならば、現場での実体的な原価削減活動としてのQCに対する期待も大きくなることであろう。しかし、「生産合理化が自動車メーカーにあっては、省力機械の導入や労働強化による省人化の生産性向上で達成されたものであり、しかもそれがほぼ限界に近づいている」<sup>24)</sup>ということを考え合わせると、具体的改善策を提示することなしに目標原価低減率の達成を要求することで、現場の作業者に過度の負担を与えることにつながることはないよう配慮することが要請されよう。

## (5) 管理責任単位の大規模化

これまでみてきたように、規範性が後退していると考えられている標準による管理に代えて、予算の持つ目標性を根拠に原価管理を行なおうという動きがある。小林健吾教授は「この部分（筆者注——オペレーショナル・コントロールの領域に属する部分を指す）は、標準原価の持つ技術的合理性に依拠することに代えて、企業の利益目標から導き出された原価目標を、予算を通して参加的に形成することによって動機付けることが、予算の反機能的作用の働く危険を伴うものとはいえ、十分に有効であると考えられるのである」<sup>25)</sup>として

おられる。

現在の生産プロセスのもとでの期待実際能率水準で利益目標が達成できるのであれば、予算と標準原価との間に大きな緊張関係はない。そのようなところでは、あえて標準原価を設定しなくても、利益目標から導きだされた原価目標にもとづいて作業を管理することで足りるのであろう。しかし、目標利益が期待実際能率水準はもとより、達成可能良好能率水準をもってしても獲得できないようなところでは、両者の間に極めて大きな緊張関係が生じる。一般に「予算の編成にあたっては、期待より目標という性質の濃い楽観の見積にもとづく」<sup>26)</sup>傾向が多いようなので、両者の調整は難しいと思われる。このとき、予算の側からの主張だけを取り上げるならば、現在の作業プログラムを前提としている限りにおいては目標利益は獲得できないが、作業プログラムの改善効果期待分を織り込んで原価目標を設定することによって、この状況を打開することができるのではということになる。しかし、現場での設備改善は、継続的な努力を払ったとしても、常に具体的成果となって現われるとは限らないので、これに過度に依存することは危険である。

とはいえ、執行局面におけるQCによる原価低減効果への期待の増大に伴って、QC等による原価低減部分を、予算に組み込むことを考えねばならない場合が多くなってきたようであるが、現場に通じていない上級の管理者によって、改善部分とその方法を指示することは困難である。したがって、予算に組み込むとはいっても、特定の箇所を指定して改善を要求するのではなく、ある一連の生産プロセスの範囲において、現場の作業者の改善活動によって、全体として原価をある一定額削減させるというような形で予算を組むことになる。個々の作業単位についての能率管理ではなく、有機的に関連しあった一連の生産プロセス全体を対象とするのであるから、管理責任単位は大きくなることになる。

一方、管理責任単位の大規模化は、原価管理を単に原価の発生そのものを管理するものであるとの理解から、利益管理の一環として捉えてこそ有効な

原価管理が期待できるとの考えへの移行<sup>27)</sup>によっても促されることになる。宮本匡章教授は、「原価のみを対象とし、その管理を適切に行なうことで満足しうる事態は、決して多くはない。原価の管理を、より多角的に、より総合的に行なおうとすればするほど、管理対象となる組織上の責任単位（権限と責任の範囲）は、ますます大きくならざるをえない。その結果として、原価責任単位ではなく、すくなくとも、利益責任単位として取扱わなければ、適切な原価管理も、従ってまた適切な業績評価も不可能となってきた」<sup>28)</sup>としておられる。

原価企画の段階から始まって総合的に原価管理を遂行していくことの重要性はいうまでもないが、このようななかで、標準原価による管理への期待に関する見解は様々である。櫻井通晴教授は、「標準原価管理の役割期待の相対的低下に対応して、一方では、総合的利益管理手段としての予算管理の重要性がしだいに高まってきたことは注目してよい。その結果、標準原価の厳格度は、達成可能良好能率標準から期待実際標準や正常標準へと移行し、予算原価との差が縮まりつつある」<sup>29)</sup>としておられる。これに対して佐藤康男教授は、「たしかに、加工組立型産業の量産工場ではそのようなこと（筆者注——労務費差異分析の意義の減少を指す）はいえるが、多品種少量生産が特徴である現在の企業では、絶え間ない改良あるいは仕様変更が求められており、そのためにさまざまな作業方法の改善・変更が繰り返されており、作業時間の短縮は依然として大きな問題となっている」<sup>30)</sup>とフィールド調査にもとづいて反論されている。

もちろん、どのような産業のどのような機械化レベルを、どの程度の製品多様性を前提とするかでその内容は変化するであろう。しかし多くの論者がこの問題を論じる際にQC活動等による設備改善を通しての原価低減の必要性を論じておられるところをみると、人間作業が生産活動においていまだ重要であるような状況を想定しておられるように思えるのである。とすれば、標準時間の管理はまだまだ重要であるということになるのであろうか。

もっとも、標準時間を管理するとはいっても、多品種少量生産形態のもとでの様々な理由により、これまでのように各工程ごとに把握することは断念せざるをえないような場合の出現が考えられる。佐藤康男教授は、「標準原価を採用している企業のなかでも、個々の工程ごとに実際工数を把握していないケースもいくつかあった。その理由は、それぞれの工程ごとに、しかも作業員ごとに実際工数を把握することは作業能率を下げるというものである。したがって、このような企業では部門ごとの実際工数は計算できるが、工程ごとに知ることはできない。これは標準原価計算の特徴である原価差異分析にも影響を与えるものと思われる」<sup>31)</sup>とされている。

原価管理を利益管理の一環として位置づける思考、重要性の増大したQC活動、各作業ごとの実際工数の把握の断念、これらはいずれも原価管理責任単位が大規模化せざるをえないことを示すものであろう。仮にこれを「部門単位での管理への重点移行」といったときに、まず思い浮かぶのは予算による管理である。

## (6) おわりに

標準原価と予算原価の関係を、タイトネスの相違でもって説明することも多い。すなわち、作業能率測定目的には達成可能良好能率水準に設定された標準原価を用いるが、調和のとれた総合予算を作成するためには、標準原価に若干のアロウワンスを加える必要があり、これが予算原価となるというものである。しかし、このような関係が、競争が激しくなってきた現在の状況においても、一般に妥当する性質のものなのであろうか。

現在の生産技術・生産システムをもってしては厳しい市場競争に対応できないようであれば、予算の側から、目標利益を獲得しうるような製品原価水準の達成を要請してくることになる。それに応えるために、原価企画活動を通して抜本的な原価低減が図られる。しかし、それでもなお目標利益が達成

できなければ、現場の努力によって作業プログラムの改善を通しての原価低減が期待されるような場合があることをこれまでみてきた。

ところで、予算は経済的合理性追求のための手段として機能し、標準は技術的合理性をその基盤としている。この両者には密接な関係があるが、企業の維持・存続を第一義に考えるならば、技術的合理性より経済的合理性が優先するものとなろう。もちろん、技術的合理性を無視しての経済的合理性の追求はなしえないが、予算から導きだされた目標（製品）原価と、現在の生産技術水準をもとに算定された標準（製品）原価とが相違したならば、経済的合理性の観点から技術面の見直しを要求してくることになる。

現在の厳しい環境下において、標準そのものの引き下げが強く要請されているとき、ましてや原価企画活動を通してエンジニアが作成した図面から求められるところの、技術的合理性にもとづくと考えられる目標原価でさえ、現場での改善によってさらなる原価低減が期待されている場合に、標準（達成可能良好能率水準のもの）にアロウンスを加えて予算が作成されるという図式を描くことができるのであろうか。そのような状況のもとでは、環境変化に対処するためのアロウンスはともかく、標準原価管理と予算管理において期待される能率水準の相違にもとづくアロウンスはすでに消滅している場合が多いように思われるのである。別の言い方をすれば、予算側の要請によってぎりぎりのところまで技術的合理性を追求し、それが困難であることが明らかになって初めて利益目標が見直されるものとするならば、標準原価と予算原価とは期待される能率水準においては同様のものとなる、と考えるのが自然なのではなかろうか。

〔注〕

- 1) 本論文は、小林健吾教授の、「FAは予算管理と標準原価計算にいかに関与するか」『企業会計』第37巻第2号、1985年2月、18—24頁、「企業予算と標準原価」『企業会計』第34巻第12号、1982年12月、4—11頁、「標準原価管理と予算管理の統合」『原価計算』第250号、1981年7月、38—54頁より、多くの示唆を受けた。



- 2) コーエン教授は、「製造業において、競争力とは不断に生産システムを進化させる能力を意味する。……製造技術の革新（production innovation）が競争上の強力な武器となったのである」とされる（ステファン S. コーエン「脱工業化経済の神話：製造業の革新と米国の産業競争力」『企業活力研究所第3回国際シンポジウム 国民経済における製造業の役割 討議録（要約）』1988年3月，6頁）。
- 3) Rick Hunt, Linda Garret and C. Mike Merz, "Direct Labor Cost Not Always Relevant At H-P", *Management Accounting*, Feb., 1985, p. 59.
- 4) Allen H. Seed III, "Cost Accounting in the Age of Robotics", *Management Accounting*, Oct., 1984, p. 40.
- 5) 田中嘉穂「原価管理における予算と標準原価」『香川大学経済論叢』第46巻第4・5・6号，1974年2月，71頁。なお，田中教授はこれに加えて，「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，弾力的に適応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だろうか」と達成可能良好水準の上に加えるアロワンスについて説明されている（同稿，71頁）。
- 6) 小林健吾「企業予算と標準原価」11頁。
- 7) 廣本敏郎「わが国製造企業の管理会計——1つの覚書——」『ビジネス・レビュー』第33巻第4号，1986年3月，68頁。
- 8) 田中雅康「新製品開発と原価企画」『企業会計』第37巻第2号，1985年2月，55—56頁。なお区分を若干変えさせていただいた。
- 9) 廣本敏郎，前掲稿，71頁。
- 10) 「工具たちみずからがサークルをつくり，グループ・リーダーの指導のもとに原価引下げの手法を探求している例も多いが，原価管理上非常に有益である。」といわれる（松本雅男・北村照芳・小塚埜武寿『利益指向の原価管理』白桃書房，1984年，21頁）。
- 11) 小林健吾「標準原価管理と予算管理の統合」51頁。
- 12) 田中雅康「原価管理の展開——技術与件決定プロセスにおける原価管理——」『原価計算』第255号，1981年12月，18頁。
- 13) 同稿，19頁。
- 14) 同稿，24頁。
- 15) 小林健吾教授の表現に拠った。
- 16) 小林健吾「企業予算と標準原価」11頁。
- 17) 厳しすぎる標準も容易に達成できるような標準も，ともに動機づけが弱く，通常程度の努力で達成できるような標準が動機づけの面からみて望ましいと述べられることはあっても，「通常程度」の努力水準とはいかなるものであるかを，参加を通

- して決定するという点については、あまり論じられてこなかったように思える。
- 18) 松本雅男「原価管理概念と原価業績の評価」『産業経理』第44巻第2号, 1984年7月, 5頁。
  - 19) 小林健吾「FAは予算管理と標準原価計算にいかに関与するか」22頁。
  - 20) 小林健吾「企業予算と標準原価」11頁。
  - 21) 同稿, 11頁。
  - 22) 同稿, 8頁。
  - 23) 小林健吾「FAは予算管理と標準原価計算にいかに関与するか」23頁。
  - 24) 大島 卓「低成長の定着と自動車メーカーの内・外製政策の変貌」佐藤芳雄編著『低成長期における外注・下請管理』中央経済社, 1980年, 224頁。
  - 25) 小林健吾「FAは予算管理と標準原価計算にいかに関与するか」23-24頁。
  - 26) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 54. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1980年, 79頁。
  - 27) 松本雅男教授は、「従来原価管理においては、製造原価の管理とか販売費の管理というように、原価管理の対象がバラバラに考察されていた。……しかし今日では、原価管理は、利益管理の一環としての原価の管理であり、売上高との関連において考察されねばならない、とされるようになってきた。それゆえに原価が5%ふえたにしても、それによって売上高が10%ふえ、売上高1単位当りの原価が低下すれば、それもまた原価引下げであり、これをもたらす活動は原価管理である、と考えられるようになった」としておられる(松本雅男・北村照芳・小塚埜武寿, 前掲書, 2-3頁)。
  - 28) 宮本匡章「原価管理と業績評価との関係」『産業経理』第44巻第2号, 1984年7月, 25頁。
  - 29) 櫻井通晴「FMSと管理会計の新展開」『企業会計』第37巻第2号, 1985年2月, 28頁。
  - 30) 佐藤康男「管理会計の再検討(I)——FAとFMSのもとで——」『経営志林』第23巻第2号, 1986年7月, 20頁。
  - 31) 佐藤康男「管理会計の再検討(II)——FAとFMSのもとで——」『経営志林』第23巻第3号, 1986年10月, 38頁。