

679.7-Sh96ウ



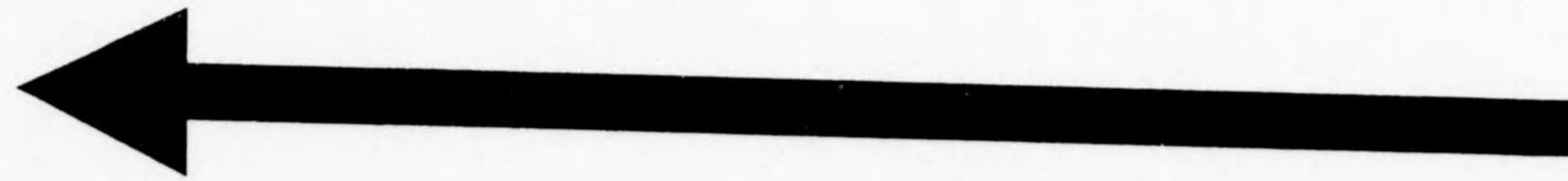
\*76W10222 \*

679.7

Sh96



始



30.12.23

679.7  
SH96  
#  
7



早大  
助教授  
東海林健吾著

標準原價の理論と應用

ダイヤモンド社刊



914  
76

## 序 文

願れば、私が「標準原價の研究」を發表したのは昭和七年であつた。其の間今日まで正に十年の歲月は流れたのである。然るに標準原價計算制度が我戰時經濟に於ける經營合理化の效果的手段として極めて最近陸軍の軍需工業指導要綱の一つとして取り擧げられて以來、この標準原價に就き再認識さるべき時代が到來したと云へる。私にとっては洵に感慨無量なるものがある。

私がこの問題を學界に紹介した當時は遺憾ながら我學界も産業界も洵に無關心の状態にあつた。特に産業界は現實に標準原價計算制度樹立の必要を感じなかつたことゝて頗る冷淡であつたとさへ云へる。また當時自ら標準原價計算制度を採用せりと豪語せる會社の制度自體も、その實體は洵に怪しいものであつた。然るに時勢の進むと共に學徒は漸くこの問題に着眼して追々とその研究は發表され、また業界もこれに無關心では居られなくなつたが、其の進展は遅々たるものであつた。處が、既に述べたやうに陸軍當局が軍需工業の經營指導として、この標準原價計算制度の採用化に眞劍に且つ積極的態度をとるに至つて、俄然この問題は業界に於ける重要なトピクになつた譯であり、標準原價計算制度は、この指導要綱の發表を契機として、まさに一大飛躍を

76W10222



せねばならぬ時になつたのである。

この時に當り、東海林君が「標準原價の理論と應用」を上梓することは洵に時宜に適したことで、業界も、斯る著述を手にし得ることは幸と云つてよいであらう。

偕てこゝで東海林君のことを紹介して置きたい。同君は昭和九年に早稻田大學商學部を巢立つたが其の學才を認められて商學部助手となり現在は商學部講師として新鋭振りを發揮して居る。學生時代、また助手時代共に私の指導の下に専ら原價會計の研究に没頭して來たが、特に標準原價計算制度に精進して居つた。そしてその研究の成果は、これまで雜誌に、また學會に發表して來たが、それが一應完成して新しい體系に編成されてこゝに上梓することになつたのである。この方面の文獻に乏しい折柄、本著が一點の光明でも投げ得れば同君の光榮は素より私としても指導の甲斐があつた欣びを禁じ得ないのである。

尙本著上梓に當り若い學徒のために出版の勞を採つてくれたダイヤモンド社に感謝の意を表した。

昭和十六年六月

早稲田大學商學部研究員

新風

## 自 序

想へば、恩師長谷川安兵衛博士より標準原價研究に對する御指示を賜つたのは昭和十年の盛夏であつた。標準原價研究の重要性は、夙に一般原價計算研究の發展と共に廣く認識せられつゝあつた處であるが、内外共にこの研究に關する獨立文獻の極めて乏しきことゝその研究領域の意外に廣範なることの事實は、私をこの分野に於ける一放浪者として徒然六星霜の日月を經過させてしまつた。その間二三の研究を發表したのであるが、斷片的且つ甚だ内容に乏しく自ら省みて慚愧に堪えぬものがあつた。

然るに最近、外に於ては陸軍の標準原價計算要綱草案の公表あり、内にあつては自身この研究に關し朦朧ながら素塑を描くを得るに至つたので、敢へて一書を公にし同學諸氏の御叱正を仰ぐことに決した。勿論この著書は遠き目的に達するため——極地法に所謂——貯藏塚の如きものであつて、新なる前進を起す一據點となるべきものである。茲に建て得たる第一の貯藏塚は、その内容に於て貧弱、その距離に於て遠隔、又その表現に於ても明確を缺くの虞なしとしない。故

に今後同じ目的に向ひつゝある先進諸彦の指導、鞭撻を得て更に完全なる第二、第三の貯藏塚を建て、最後の目的に一歩なりとも近づくの機会を得れば望外の喜びと思つてゐる。

最後に、この出版に際し特に御翰旋を賜つた恩師長谷川安兵衛博士を初め早稲田大學商學部教授諸先生及同僚諸賢に本書を捧げ、その學恩の一端に報ゆるを得たことを思ひ、更にこの二三年兎角病勝ちであつた私を身にかへて看護せられた一人の年老ひたる母も心から喜んでゐることであらうと想へば、私に欣快を禁じ得ぬものがある。

昭和十六年六月

東京市杉並區阿佐ヶ谷にて

著者識

## 凡例

- 一、本書は題して「標準原價の理論と應用」と云ふ。その内容とする處は標準原價及標準原價計算の理論及その應用に關する一般的考察である。
- 一、標準原價の理論に於ては筆者の云ふ「理想標準原價」をその構成の中心とし、「基本標準原價」は之を従とし補助的説明を充つることとした。
- 一、標準原價の應用に於ては實例、圖表を採用し、その説明の明確を期した。
- 一、説明の煩を避くるため引用参考書の索引は一切之を割愛した。その詳細は附録文獻目錄等を参照せられたる。
- 一、最後に、標準原價に關する獨立文獻は内外共に極めて乏しく、殊に我國に於ける實例の如きは絶無と云ふも敢へて過言ではあるまい。従つて本書に於ける参考文献も勢ひ外國書を主とするの結果となつたが、他日更によき資料を得て萬全を期するつもりである。

以上

標準原價の理論と應用 目次

序 文 (長谷川安兵衛)

自 序

第一章 計算制度職能の變遷と標準原價思想の確立	三
第一節 標準原價の概念把握	三
第二節 計算制度職能の變遷	九
第三節 標準原價思想の確立	一四
第二章 標準原價の本質及職能	一九
第一節 經營統制より見たる比較計算	一九
第二節 標準原價に於ける標準の意義	二三
第三節 標準原價と實際原價の比較方法	三三
第四節 標準原價計算の適用範圍	三六
第五節 標準原價計算の長所及短所	四〇

第二章 標準の設定

第一節 標準設定の意義と設定者の選擇

第二節 標準設定の範圍と責任者の選任

第三節 原料費標準の設定

第四節 工賃標準の設定

イ、標準賃金支拂率の設定

ロ、標準労働時間の設定

第五節 製造間接費標準の設定

イ、固定豫算

ロ、變動豫算

第三章 標準原價計算手續

第一節 總説

第二節 理想標準原價の計算手續

第三節 標準の變更に伴ふ計算手續

第四章 變動の意義及變動分析

第一節 變動の意義

第二節 變動分析法(其の一)

第三節 變動分析法(其の二)

第四節 變動分析法(其の三)

第五節 變動原因の探究

第五章 標準原價計算に對する反駁と妥協

第一節 標準原價計算に對する反駁

第二節 本質論に對する妥協策

第三節 計算技術に對する妥協策

第四節 妥協策に對する私見

第六章 標準原價計算手續の實例

附録 標準原價參考文獻

著者略歴



標準原價の理論と應用

# 第一章 計算制度職能の變遷と標準原價思想の確立



## 第一節 標準原價概念の把握

標準原價なる語の意味する處は廣く且つ深い。従つてこの概念には混同乃至誤解が屢々繰返され、これのある現狀にある。今この混亂をある程度清算し自らの研究對象たるべき標準原價の概念を確然と把握することは緊要であり、これなくしては研究の着手すら満足に行はれ難いであらう。故に茲に先づ吾人の研究對象たるべき標準原價の概念、本質等に就き一應の究明を行はんとするものである。

現下の標準原價概念を廣く求むるならば、通常之を次の二と解することを得るであらう。即ち、

(I) は最近物價問題との關聯に於て生じ來れる所謂中庸生産費乃至標準生産費を意味する標準原價概念であり、換言すれば同種經營の代表としての抽象的、普遍妥當なる標準たるべき原價の意味に之を解する。

(II) は從來通常認められたる標準原價概念であり、經營自體の見地より個別經營の統制をその職能とする個々の經營に特有なる具體的且つ個別的なる標準原價を意味するのである。

今この兩者をや、詳細に検討するならば、

(I) に於ては中庸生産費乃至標準生産費と同義に解せらるゝ標準原價概念を指稱する。この意義に於ける標準原價は、同種經營の特定製品原價として標準たるべき原價を意味し、換言すれば同一業種の標準經營(又は理想經營)——經營規模、經營政策、經營方法、經營活動等に於て——を假定しこの下に於ける標準的原價計算法(註1)に基く標準原價、乃至個々の經營活動の結果たる個々の原價を妥當なる手續によりて平均を求むる等の手段によりて得られたる代表的性格を有する原價を意味し、個別經營に於ける實際原價又は見積原價とは何等直接的關聯を有せざる一抽象原價概念である。

この種の標準原價概念は最近の物價問題との關聯に於て急速に擡頭し來れるものであることは

前述の如くであるが、特定製品の適正價格決定の基準たるべき原價を意味する標準原價であり、従つて個々の經營の經濟活動に患されざる寧ろ謂はば國民經濟の見地よりする一標準原價概念である。従つてこの意義に於ける標準原價は特定製品に代表的なる又は標準的なる原價の意でありこの原價を得るためには、

(A) 抽象的なる標準的經營の存在を假定し、その標準的經營活動を前提としその結果たる原價を標準的原價計算法によりて求め之を以て特定製品に對する標準原價と見做すか、

(B) 個々の經營の經營活動の結果たる實際原價を統一原價計算法によりて算定し、更にこれを適切なる處理法によりてその代表的なる原價を決定し、之を以て特定製品の原價と見做すのである。

かくして得られたる標準原價は、特定製品に對する標準的なる原價として當該製品の適正價格決定の基礎として、現下の如き經濟狀勢下に於ては大なる役割を爲し得ることは敢へて論ずる迄もない處である。然し乍ら茲に注意すべきは、かくの如き意味に於ける標準原價は從來指稱せられたる所謂標準原價と、その概念、本質を全く異にするものであり(後段を参照せられたし)、義を異にする兩概念が適々同名を冠せらるゝの不幸に陥つたのであるが、我々後進者は既存概念を混亂

せしめらるゝこと多大であり迷惑極りなしと云はざるを得ない。過去に於ていづれの意義が標準原價に本質的なるものであつたかの穿鑿は今暫く之を不問に附するも、兩概念は確然と區別して把握せねばならぬものである。

又最近に於て「標準原價概念の擴大」なる語を散見するやうであるが、その意味する處は、「從來の標準原價をその儘擴大すれば、則ちこの意味に於ける標準原價概念に到達し得るものである。」

と解せられる。然し乍ら兩者はその概念、本質に於て全然その觀點を異にするものであるから、この論に對し輕々に賛同を與へることは出来ないであらう。即ち兩標準原價は何等有機的なる連携を有せず、僅に部分的に之をみて標準原料費、標準工賃（原料價格、賃金等の公定ありたる場合）等の決定に於てやゝ等しきを見、更に個別的なる標準原價の代表又は平均を以て普遍的なる標準原價と認むる時、或は又標準經營の經營活動の結果たる原價を標準的計算法に依りて之を求め以て標準原價と解する時は、兩者やゝ相似たる本質を有するに至ると思惟せらるゝも尙兩者の職能に於ては全然背驅し従つて又異なる計算制度、計算基礎を有するものであり、少なくとも現在の段階に於ては兩者一致する可能性の眞に僅少なるを銘記すべきであらう。

(II) にあつては經營經濟的意義を有する標準原價を意味する。過去に於て通常我々が英米に於ける Standard Cost 獨逸に於ける Standard Kosten の譯語として標準原價なる語を用ひる限りに於て正にこの意義を有するものであつた筈である。この意味に於ける標準原價乃至標準原價計算の研究は特に第一次世界大戰後急速なる進歩を示せるものであり、經營に於ける經濟活動の統制をその主たる職能とし、その機構としては特殊なる標準原價計算制度なるものを採用し、標準原價の決定は個々の經營の經濟活動に科學のメスを振ひ、確然たる諸種の標準を打建て、事前にこの決定を行ふを通例とする。かくして豫め定められたる標準原價は基範乃至基本的尺度として、標準原價計算機構を通じて實際の經營活動の結果たる實際原價を統制し以て廣く經營統制をなすの役割を演ずるのである。茲に於て(1)の意義に於ける標準原價とはその概念、本質等に於て全く異なるものであることを容易に理解し得るであらう。

經營統制用具としての標準原價も過去に於ては、その術語、概念、本質等に於て諸種の混亂が發見せられた。今一例として G. C. Harrison 氏著 Standard Costs より標準原價に相當する文字を求めらば、實に五の多きを數へ得るのである。即ち、

(1) Predetermined Cost (2) Estimated Cost (3) Predicated Cost (4) Budgeted Cost

## (15) Scheduled Cost

等がこれである。然し乍ら現在に於ては略々 Standard Cost, Standard Kosten<sup>(註2)</sup> に統一せられ、我國に於ても亦標準原價の名稱の下に示されつゝあることは衆知の事實である。

以上吾人が研究対象として具備すべき標準原價概念の種々なる型質につき一應の検討を行つたのであるが、本書に於ては經營統制をその職能とする従來の標準原價及標準原價計算制度の研究をその内容とするのであるが、尙價格政策の要求に基く標準的原價及標準的原價計算制度研究の今後に於ける發展は正に刮目して待つべく、他日この研究に對する發表の機會を得れば全く幸甚である。

(註1) 標準原價計算制度と標準的原價計算制度(即ち換言すれば通常統一原價計算制度)とは屢々混用せられるが兩者は明確に區別すべきである。米國に於ても N. R. A のコードの下に於て標準的原價計算制度を次の如く命名してある場合がある(N. F. Taggart, The Cost Principle in Minimum Price Regulation Act, 1938. p. 10.)

Boiler Manufacturing—Standard Accounting and Cost System of The Machinery Builders' Society.  
Electrotyping and Stereotyping—Standard Cost Finding System and Standard Accounting System of The International Association of Electrotypers.  
Photo-Engraving—Standard Cost Finding System and Standard Accounting System of the American Photo-Engravers' Association.

(註2) 獨逸に於ては標準原價は又 Plankosten (E. Michel, Handbuch der Plankostenrechnung, 1937.) とも呼ばれるが Mellerowicz 氏は兩者を明確に區別し、Plankosten は Standard Kosten 程の嚴密性を要求しないと述べている(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, 1936, S. 212.)

## 第二節 計算制度職能の變遷

經營統制をその主たる職能とする標準原價及標準原價計算に關する最初の文獻は、Harrison 氏に従へば一九一四年に上梓せられたる H. Emerson 氏の "Efficiency as a Basis for Operation and Wages" であるといはれる。従つて通常標準原價計算研究はこの著書を以て創ることとなる。<sup>(註)</sup>然し乍ら黎明期に於ける著作中最も吾人の興味を惹くものは、名著 "Standard Costs" を著してこの研究に不朽の足跡を残せる Harrison 氏自身の先驅的勞作たる一九二四年出版にかゝる "Cost Accounting to Aid Production" であらう。何故なれば、氏がその序文に於てこの研究に對する開拓者としての立場を高揚し所謂正統派會計學徒を以て Ptolemy 説を信奉する天動説派と爲し、自らを以て地動説を創唱せる Copernicus に喩へつゝある有様は、正統派に對する革新的意氣甚だ旺んにして氏の颯爽たる姿を想起し得るからである。爾來近々十數年を経たる今日に於て標準

原價計算研究の隆盛をみる時、氏の Copernicus 的役割は完全に果し得たりとの感が深い。蓋し東縛多き人の世に於て革新の烽火を擧げることには容易なる業ではない。氏が科學的管理法主張者の影響をうけ、標準原價計算研究の基礎石を打建てたことは當時にあつてはその言の如く眞に革命的なる事實であつたかも知れない。社會が人を創造すると云ふ。この言にして果して然らば氏のこの提唱も亦當時に於ける社會的乃至經濟的狀勢の所産であるとみるべきが至當であらう。かくて標準原價計算研究の序論としてその歴史的背景を回顧することは極めて重大なる意義を有することとなる。

最近に於ける原價計算は目醒しい發展を遂げた。即ち從來殆んど顧みられなかつたこの研究を刺戟する種々なる傾向及び事件が相繼いで起り來つた結果、現在に於ては企業經營に對する管理的用具の一として、果た又高度に發展せる一つの科學としてその地位を確保するに至つたのである。今この背景をなす原因を深く探求するならば、その性質及影響に於て甚しく異なるものがあることを發見するであらう。即ち、そのあるものは影響甚だ緩慢にして且つ永續的であり、他のものは急激にして而も一時的である。前者に屬するものは、經濟發展に伴ふ企業規模の擴大、機械の大量採用、大量生産の出現、管理法としての機能組織の採用等であり、後者に從ふものは、そ

の影響深刻且つ廣範なる第一次世界大戰後に來れる世界的不況及びその後の不況の反覆である。今之等諸原因の會計思想及技術に及ぼせる影響を次第に後附けてみよう。

會計思想の發展は必然的に經濟の發展に追隨する。大規模なる國內取引及複雑なる外國取引の行はれざる時に於ては、經濟界の會計に對する要求の僅少であつたことは怪むに足りない。従つて會計記録はある意味に於て「厄介なる歴史的記録」の範圍を出でざる状態にあつたことも亦當然であつた。然し乍ら經濟の發展は運送及通信法の改善に伴ひ次第に加速度的となり、會計も「企業の從僕」の地位を脱し「企業の同伴者」としての地位を占むるに至つた。かくて所謂「所有主會計」(Proprietorship Accountancy)なるものが誕生した。これに對し茲に詳言を試みる必を認めないが、たゞ注意すべきは株式組織形態による企業の増加は次第に企業の実際所有者に對する諸報告を制限し、多くの例の如く法律及契約に基く通常の貸借對照表及損益計算書に止むるに至つたこと及び企業自身にあつても市場に於ける激烈なる競争の結果は必然的に他企業に對しその報告を隱蔽するの態度を採るに至つたことである。かくて企業所有者の企業に對する建設的批判、活動、統制等は著しく困難を來すか若しくは遅延を脱れざる結果となるに立至つた。

之に反し企業は元來それ自身に於て独自の目的を有するものであるから、企業者が管理の用具

として種々の報告を利用することの必要は所有者のそれよりも廣く且つ遙かに激しい。茲に會計、思想の第一次進化が招來せられ、これを管理會計 (Management Accountancy) と呼ぶ。管理會計の主たる職能は損益勘定 (Profit and Loss Account) の分析及び解釋を基礎として企業を指導すべき諸費用の蒐集分類を行ひ、かくて支出の性質を究明し以て企業活動の管理に資せんとするにある。然るに企業規模の増大、生産工程の複雑化、製品種類の多種・多様性等の現象は、支出に對し更に廣範強力なる統制を必要とするに至り、管理會計の第二段階たる原價計算が生れ出たのである。故にこの機能の健全にして満足なる限りに於て生産・配給・利潤の決定、浪費・損失の指摘等の基礎は比較的容易に與へ得る筈である。

かくて原價計算なるものは、經濟活動の結果たる過去の實際記録に基き、

(1) 製品販賣價格を決定し、これによりて販賣政策を樹立し、生産・配給・利潤等の決定をなし、

(2) 浪費・損失の指摘、其他能率測定等によりて經營内部の統制を行ふ、の二大職能を以て企業活動を統制すべき一管理用具と斷定せらるゝに至つたのである。

一九一八年十一月第一次歐洲大戰終了と共に一九二〇年の不況は日本をその爆發點として全世

界を席捲した。經濟界に於ける混亂は必然的に會計思想をも變革せしめるに至つたが、原價計算の眞の重要性を一般に認識せしめたのは實にこの時以來であると云はれてゐる。世界大戰は從來の需給關係を一轉せしめ、米國、日本其他の諸國を一躍世界的生産者たらしめた。之等の諸國は勝利を得るために、自國の需要及聯合國の平時に於ける需要以上の生産を爲すことを餘儀なくせしめられた。かくの如き狀況は生産資本及資本財の巨大なる膨脹を惹起し、大戰直後に於ては非常なる生産能力を有するに至つた。然るに歐洲の復興は——自國製品及市場を恢復せんとする歐洲人の希望と相俟つて——前述の如き生産國を次第に苦惱に陥れた。海外市場の喪失、戰爭による國內資源及一般消費財の甚しき浪費、生活標準の低下、機械の大量採用による生産原價に於ける工賃率の減少等の錯雜せる原因は勢ひ需要の制限を惹起し、過剰なる生産設備、労働者等を有する生産能力の超過は供給の加刺を來し、かくして不動時間、未利用能力、非經濟的負擔等の諸問題を伴ふ大戰後の不況を招來したが、之は蓋し不可避的なるものであつたと思惟されるのである。

かくの如き需要供給の阻隔に喘ぐ企業に於ては、更に強大なる統制力を必要とすると共に、過去に於ける一切の記録は勢ひその價值を減少せしめられ、管理の視野を將來に向けると同時に直

ちに利用し得る諸記録の迅速なる作成、更に將來の經濟活動の規範たるべき組織的なる計畫及觀測が必要となるに至つた。かくして企業の合理的なる經濟活動への指南車として將來に對する理論的なる綜合計畫の樹立即ち換言すれば豫算計畫なる思想が思考せられるに至つたのである。

(註) 標準原價及標準原價計算に關する最初の文献は一九〇八年十二月の「工學雜誌」に於けるエマーソンの論文であるとも云はれてゐる(陶山誠太郎教授著 企業豫算統制と標準原價計算 昭和十四年 一一一頁)。蓋し「Standard Costs」に於ける最初の文献とは、雜誌掲載の論文の意でなく獨立した著作として出版せられた最初のものを意味するものであらう。

### 第三節 標準原價思想の確立

過去の資料を唯一の據點とする從來の經營統制に未來的思想の導入せらるゝと同時にその用具たる原價計算の二つの管理的職能もその觀點を變更するの必要に迫られた。即ち、

(一) 販賣政策を樹立するに當つて、その製品原價の決定は從來の如く所謂實費計算に依存することを不可能ならしめた。即ち大戰後に於けるが如き一時的且つ異常なる狀況の下に於て特定時に於ける實際原價が幾何であるかを知ることが最早全く無意味となり且つ又計算原則の如何に

よりにて計算結果が常に浮動するため、實際原價は代表原價としての資格を缺如することとなり、原價は單に見積を爲し得るのみであるとの極言さへも生まれるに至つた。かくて製品價格の決定に當り實際原價をその生産に就き計算するよりも寧ろ特定時に於ける理想的經營を假定し、その下に於ける一定生産は幾何であるかを知ることが更に有效であると思惟せらるゝに至り、製品販賣價格の決定に於ても管理の目を經營内部の諸活動の統制に向けるの必要を生じ、かくて標準状態に於ける原價を以て代表的性格を有するが故に、製品の原價と見做す結果を招來し未來的統制思想の發展と相俟つて未來原價計算としての標準原價計算思想の萌芽をみるに至つたのである。

(二) 大戰後の不況時代に直面して、企業の不況打開策は(イ)企業合同、(ロ)合理化政策の採用であつたと云はれる。即ち企業の處すべき途は、一方利潤の獲得即ち在來の利潤率の保持乃至増進を、主として市場關係に於て實現せんとする企業合同としてのトラスト、カルテル等の結成であり、他方經營内部の統制強化によりて、製品原價の低減を求めんとする所謂合理化採用の意である。

企業合同はその統制力によりて種々の差異を認めるが、そのいづれの形式に於ても外部的なる企業個々の自由活動が何らかの掣肘をうくることは當然であり、殊に販賣市場・販賣價格・生産



量・販賣量等の協定は次第に企業を目を市場より隠蔽し、經營内部に注意を集中せしむる結果となり、原價計算に於ては販賣價格決定職能よりも寧ろ統制職能を一層過重視せしむるの勢を呈するに至つた。

かく經營の内部活動に管理の目が注がる、結果は所謂經營合理化の採用となる。合理化の經濟的意義は之を解する者の態度によりて種々異なるが、<sup>(註1)</sup>技術的觀點より見るならば經營内に於ける各要素即ち、原料、製品、勞働能力、生産設備、製造工程等に就き或る種の標準を設定し、この標準に反する一切の事象は浪費又は能率の低下を意味し、これを排除することによりて能率を百パーセントに發揮し以て製品原價を可成低下せしめんとするにあるやうである。<sup>(註2)</sup>故にその手段としては經營能率を適確に示さんとする希望と相俟つて、大戰前より次第に勃興しつゝあつた所謂科學的管理法の採用となり、<sup>(註3)</sup>時間研究 (Time Study)、作業研究 (Motion Study) の應用となり、かくて標準状態の下に於ける眞實なる原價 (True Cost) 決定の希望と共に經營能率測定の指標として、公分母としての貨幣的價值表現の採用となり、經營の總意はたゞ原價のみに集中せらるるに至つたのである。

かく第一次歐洲大戰後の經濟恐慌の渦中にあつて、經營管理の用具として原價計算制度を採用

する限り經營内部に於ける統制力の重要性の認識、未來の經營計畫の樹立等の結果は、必然的に標準原價及標準原價計算思想の濠頭を可能ならしめたものであると思惟されるのである。<sup>(註4)</sup>

(註1) Kimball 氏は經營の立場より産業合理化の經濟的意義を次の如く述べてゐる (D. S. Kimball, Industrial Economics, 1939, p. 90.)

- (1) 代替性を得ること。
- (2) 經濟的理由によりて製品の形式、規格數の制限をなすこと。
- (3) 技術、品質、作業等に對し標準を設定すること。

(註2) 米國に於ける調査によれば各産業につき左の如き無駄ありと云はれる (W. Kautenstrauch, The Economics of Business Enterprise, 1939, p. 17.)

金屬業	二八・六八%	建築業	五三・〇〇%
製靴業	四〇・八三%	印刷業	五七・六一%
織物業	四九・二〇%	男子被服裁縫業	六三・七八%

(註3) 標準原價計算は科學的管理法の原價計算領域への應用なりと云はれる (この詳細は長谷川安兵衛博士著 標準原價の研究 昭和十年を参照せられたい)。従つて標準原價計算の完全なる理解には科學的管理法の知識を必要とする。特にこの方面の研究を爲さんとする者は次の如き代表的なる著作を繙かれたい。

1903 F. W. Taylor; Shop Management.

1906 Taylor; On the Art of Cutting Metals.

1909 H. Emerson; Efficiency.

第一章 計算制度職能の變遷と標準原價思想の確立

- 1910 H. L. Gantt; Work, Wages, and Profits.  
1911 Emerson; Twelve Principles of Efficiency.  
1911 F. B. Gilbreth; Motion Study.  
1911 Taylor; Principles of Scientific Management.  
1916 Gantt; Industrial Leadership.

(註4) 産業界に於ける「標準化」なる思想の發展が米國に於て特に急速に實現せる理由は種々あるであらうが、特にその背景をなす天然資源の極めて豊富なる事實を見逃してはならないであらう。即ち米國に於ては鐵、鋼、石油、石炭等の如き基礎的なる原料の規格標準化が、その量の豊富なることによりて極めて容易に行はれたる點を、その特異性として指摘せんとするものである。我國の如く比較的天然資源に恵れざる國に於ては、此の如き原料の標準化を期待し得ざる場合が多いことは又止むを得まい。

## 第二章 標準原價の本質及職能

### 第一節 經營統制より見たる比較計算

標準原價計算の主たる職能は、經營統制にあることは既に述べた如くであるが、經營統制に主眼を置いて原價計算をみるならば、その方法として比較計算が考へられる。普通比較方法には次の三つがあると云はれる。即ち、

- (Ⅰ) 經營比較 (Betriebsvergleich)。
- (Ⅱ) 期間比較 (Zeitvergleich)。
- (Ⅲ) 標準比較 (Soll-Ist-Vergleich)。

が之である。

經營比較とは同種の作業を營む部門又は他の經營との間の特定原價計算期間に於ける原價の比較である。一企業が多數の同種部門を有する時は、各部門の特殊性を考慮しその原價を分析することによりて何れの部門が最も經濟的に活動を爲しつゝあるか、又は何れの部門に如何なる缺陷があるかを容易に發見し得るであらう。又同種經營間の原價が比較せらるゝ時は、各經營の活動の經濟性を明確に知り得ると共に市場に於ける相對的なる自己の姿を映出し得るのである。この比較を爲すためには各經營が統一ある原價計算制度を有し、原價比較に必要な資料を統一した内容と形式を以て明示するの必要がある。この必要に應ずる原價計算制度を特に統一原價計算制度 (Uniform Costing System) と呼ぶのである。經營比較の完全に行はるゝ場合に於ては、各經營の經濟性は容易に測定し得る筈であるが、然し乍ら此の如き比較の行ひ得ることは極めて少ない。即ち市場に於て激烈なる競争を行ひつゝある企業家は、營業上の秘密として自己の經營設備又は經營活動を公開することを欲せず、他の者と同一歩調を保つことを好まざる態度を有することが多くこの方法を不可能ならしめる。かくて現在の特許制度の如く特定の企業を擁護する社會制度の存續する限は、この比較は何らかの強制力を有せざる限り (原價計算に對する陸海軍軍需

品工場事業場原價計算要綱の如き、或ひは技術に對する強制公開の如き)、果た又數多の經營が合同して一つの組織と見做される場合又は同種部門を多數有する大規模企業に於てのみ行ひ得るであらう。

經營比較が行はれ難いとすれば、原價比較に期間比較を用ひることとなる。期間比較に於ては經營の活動状態を考慮し、前年同期又は前期の原價と今期の原價とを比較するのである。期間比較も之を巧みに運用するならば、その經營の統制を容易に行ひ得るが如く思惟せられるも、如何に經營の活動状況を斟酌すると雖も、やゝもすれば客觀的事情を異にする二つの期間の原價比較は單なる趨勢的比較に墮して、完全なる經營の經濟性測定は行ひ得ない虞が多分に存在する。殊に前述の如き第一次世界大戰を契機としてその前後に於ける經濟事情の急變は此の如き比較を殆んど無價値ならしめる結果となるであらう。

茲に於て比較の基準となるべき標準を設定し、これに實際原價を比較する、即ち標準比較方法が比較を有效ならしめ且つ經濟活動に確固たる目標を與へることとなる。

然らば標準比較は如何にして之を行ふや。何人も容易に考へ得る方法は、規範若しくは測定尺度としての標準原價を定め之を實際原價と比較しこれによりて原價統制を行ふものである。かく

て最も重要な標準原價の概念決定の必要に迫られる。標準原價に於ける標準とは何を意味するものであらうか？

標準比較による原價統制を完全に行ふ爲には、標準を達成目標として存在せしめねばならない。之を技術的に云へば百パーセントの能率をあげ得る作業を意味し、經濟的見地よりみれば最も理想的なる（換言すれば最も原價の低い）原價の意である。従つて標準原價は單なる豫想に基く原價即ち見積原價 (Estimated Cost) でない。標準は現在に於ける總ての科學的方法を應用して定むべきであり、(R. Dunkely 氏に従へば) "Substitutes considered intention for opportunism in Management" である。Considered intention とは衝動、偏見等に基かざる熱意及行動によりて裏書せられたる知識及經驗である。かくて標準は衝動、偏見、妄漠たる推論等によらざる過去の經驗、現在の狀況及傾向、將來に對する注意深き判斷等の完全なる検討に基礎を置く、最も合理的且つ妥當なる達成目標と解することが出来る。故に目標は經營に對し進むべき確固たる大道を示し、經營活動はそれ自體に於て目標を與へられ、この目標に到達せんが爲に總ての努力が傾注せられ、かくて經營に於ける經濟活動は意識的に統制せられるに至るのである。標準を以て最も妥當なる達成目標と解するならば、標準に違背する一切の事實(原價)は無駄、

若しくは能率の低下を示す指標となる。かくてこの標準に違ふ變動<sup>(註)</sup> (Variance, Abweichung) を分析、検討しその原因を明確にし、その責任の所在を明かにし、これを剪除すると共に之によりて目標に到達し以て經營統制の完璧を期せんと努力するのである。かくの如く一度標準を決定せる後は單に變動のみに注意し、これによりて經營活動の方向を決定すればよいのであるから標準原價計算は屢々科學的管理法に云ふ所謂「例外の原理」(Principles of Exception, Grundsatz der Ausnahme) の應用であるといはれるのである。

(註) 變動は又 Variation とも呼ばれるが、その譯語に就いては統一をみない。

「變動」長谷川安兵衛博士著 原價會計概論 昭和十一年 三九九頁。

「偏差」吉田良三博士著 原價計算(會計學全集) 昭和九年 二六七頁。

「差異」金田實教授稿 「製造間接費の統制」日本會計學會編 原價計算 昭和十年 二二六頁。

## 第二節 標準原價に於ける標準の意義

標準原價計算に於ける標準は達成目標としての本質を有すべきものであることは既に前節に於て之を明かにせる處であるが、然し乍らこの標準の本質に對しては研究者の態度未だ全く歸一を

見ず多くの異論を生みつゝある。標準の實體を如何に解し、その異説を如何に處理するかは標準原價計算研究の前提として最も緊要なる問題である。今この基本的命題を論ずるに當つて豫めこの問題に對する著名なる研究者の態度を二三窺ふことゝしよう。

(A) E. Canman 氏の分類。

(1) A type, ideal or example to be used as a copy.

(2) An ideal, a criterion of excellence or ultimate object of attainment.

(3) A Measure, rule, any established measure of extent, quantity or value.

(B) J. Neuner 氏の分類。

(1) Ideal Standard.

(2) Normal Standard.

(3) Expected Actual Costs.

(4) Basic or "Bogey" Standard.

(C) R. L. Mannix 氏の分類。

(1) Expected Actual Cost.

(2) Ideal Cost.

(3) Normal Cost.

以上の例に於て示さるゝが如く、標準の本質に對し(A)分類に於て Canman 氏は(2)達成目標としての標準と、(3)測定尺度としての標準を對立せしめ(氏の(1)の分類は通常餘り問題とせられない)、(B)分類に於て Neuner 氏は(1)理想、(2)正常、(3)豫定、(4)測定尺度の諸標準を同列に處理し、(C)分類に於て Mannix 氏は(1)豫定、(2)理想、(3)正常の諸標準を示し、測定尺度標準は直接之を示さず輕視するか如き態度を採りつゝあることを知るであらう。

以上の如き諸分類を通じ、吾人は標準の本質に對し如何なる體系を附するが最も妥當であらうか。私見に關する限りに於ては、廣義に之を解する時、(A) Canman 氏の分類を以て至當と認めらるものである。即ち標準原價に於ける標準の概念は廣く之を解する時、達成目標たる標準と測定尺度たる標準との二に大別し得るものであると確信する。兩者の概念は全く相對立せる二の異なる本質を保持するものであり、明確に區別すべきものである。(B) Neuner 氏の分類に於ける(1)理想標準、(2)正常標準、及(3)豫定標準は、達成目標たる標準の達成度合又は操業度との關聯に於て、到達を冀望する度合を示す寧ろ下位概念であり、同じく到達目標たる點に於ては皆

軌を一にするものであつて共に(4)の測定尺度としての標準と對立すべきものであると思考する。更に(1) Mannix氏の分類に於ては、(1)豫定標準、(2)理想標準、(3)正常標準の三標準を列擧するのみであるが、氏は測定尺度としての標準の價値を輕視せるため此の如き態度を採るに至つたと解せられる。然し乍ら前述の如く標準の意義を廣く解する時、かくの如き見解はやゝ視野の狭きを感じしむると共に公正なる觀點を有するとは云ひ得ないであらう。

かくて標準原價に於ける標準の本質を廣義に解し二ありとするならば、いづれを是とし、いづれを非とするやの點に論争は集中せられる。測定尺度標準なる概念を創唱したる論者は前述の Cannan氏であるが、氏は固定尺度としての標準を設定し、之によりて實際の經營活動(即ち實際原價)の經濟性を測定し——恰も物差に依りて物を測るが如く——以て經營統制を行はんと企圖したのである。然し乍ら多くの研究者中この説に全幅の賛同を表するものは極めて少數であるらしく、寡聞なる筆者の知り得る範圍に於ては僅に H. J. Wheldon氏あるのみである。尙達成目標標準を以て優れたりと認むるものは、前述の Mannix氏の外、C. I. Maze, J. G. Glover, C. F. Shlatter 等の諸氏の名を擧げ得るが、通常はたゞ兩者の見解を忠實に紹介せんとするの態度を採りつゝあるものゝ多きこと又當然と云はざるを得なす。

今この兩説の優劣を判定する爲に、抽象的なる理論闘争を試みるならば互に一長一短いづれに最後の決斷を下すべきかは俄に豫見を許さぬものがあるであらう。従つて茲にはこの煩雜を避くる爲に此の如き論争を暫く措くものとし、經營統制用具の一として標準原價計算制度を眺め、且つ又標準の本質を認識するならば、この兩者いづれが更にその職能を完全に遂行し得るやを秤量することを以て足りるのである。換言すれば屢々繰返す迄もなく標準原價計算制度の職能は經營統制を主眼に置くものであるから、その一環として標準を眺むる時、いづれの本質を附與することによりて有終の美を發揮し得るやを考究すればよい筈である。

私見によれば達成目標としての標準を以てその職能を完全に果し得ると思考する。經營活動裡に於ける無駄の存在、能率の低下を即座に指摘し、之を剪除し經營の合理的なる活動を招來し以て統制を實現せんとする目標としての標準は單なる固定尺度であつてはならぬ筈である。否寧ろ到達すべき決勝點としての標準こそ最も必要であり、豫め合理的に到達すべき標準を定め、これに至らんとして經營の全智全能を集中して初めて最善の統制も可能なりと信ずるからである。單なる尺度標準は如何に Cannan 氏が聲を大にしてその長所を叫ぶと雖も單に時間的間隔に基く趨勢的比較を行ひ得るのみであつて、統制機能達成の見地よりすれば遙にその迫力を缺くの憾あ

りと云はざるを得ない。寧ろ私見によれば氏がこの説を創始せし理由は——勿論氏より直接これ  
を聞く機會を有せぬが——達成目標としての標準利用に對する一部反對論者の反駁を避けんが爲  
に求めたる一妥協案なりと解するを得べく、かく考ふるならば又茲に氏の説の大なる存在の價値  
があるのである（この詳細は第六章を参照せられたい）。

かく到達目標としての標準を以て優れたりとするならば——筆者はこの型質の標準を「理想標  
準」と呼び、狹義に於ける標準は即ちこれを指摘せんとするのであるが——以上の見解を綜合し、  
狹義に於ける標準原價を次の如く規定することが出来るであらう。

(1) 標準原價は可變的である。

達成目標として存在する標準は常には浮動することを許されない。達成の爲の決勝點として相  
當期間不動であつて初めて標準としての責務を完全に果し得るからである。然し乍ら達成目標と  
しての標準は常に最高に位置することが必要であるが故に、生産方法、製造工程等の進歩によつ  
て従來の標準が陳腐となつたと思惟される時、又は更に現在以上に作業能率を高めんとする意志  
ある時は當然變更をなす必要がある。尙注意すべきは標準は常に引上げらるゝことはあつても背  
進を許されぬことである。C. C. Balderston 氏が「新標準が現はれた時は、現在の標準を代替す

べきものであり、かくて進歩がある。従つて工場の標準は所謂進齒車 (Ratchet) としての役割を  
演ずるものである。」と述べてゐるのはこの意味である。

(2) 標準原價は豫定せられる。

達成目標たるべき標準は豫め定められることは當然であり、これによりて豫期し得る手段方法  
を構ずると共に實際原價を統制せんとするのである。標準原價計算が未來計算の一なりと稱せら  
れる理由は、かく標準を豫定し經營の原價を意識的に統制せんとするのであつて、過去に  
みらるゝが如き單なる信念、樂觀等を排し「信ずることはよし。知識することは更によし。」の信  
念に基き合理的且つ現在認め得る最高の目標を豫定するのである。L. Stanforth 氏は「農夫は往  
時にあつては種子を播き、施肥をなす以外、全く自然に放置する状態であつた。現在の農夫は諸  
種の狀況を豫め判断し、特定の種子を選定、試験し、化學的に修正せられたる肥料を施し、播種  
し、更に科學的なる灌漑を行ひその後自然に放任するのである。これと同一の方法が總ての製  
造企業に於ても實際に應用せらるべきである。」と述べてゐるが、標準原價を豫め設定し、經營活  
動を意識的に統制せんとする試みは全く以上の意味に盡されてゐるのである。

(3) 標準原價は理想原價 (Ideal Cost) である。

標準原價が達成目標とみらるゝ限りに於ては單なる過去の實際原價 (Actual Cost)、平均原價 (Average Cost)、正常原價 (Normal Cost)、豫定原價 (Estimated Cost)、又は統一原價 (Uniform Cost) <sup>(註<sup>21</sup>)</sup> 等を意味するものではない。標準原價は各原價要素及生産高に對する標準——自恣的ではあるが最も科學的思考せられる方法によりて設定したる——に基き豫め定められたる原價である。従つて過去乃至現在の原價と何等有接の關聯を有せざる理想原價であり、理想原價なる限りに於て統制職能を最も満足に果し得るのである。

○(4) 標準原價は比較せらるべき原價であり、眞實原價 (True Cost) である。

前述の如く標準原價は特定時に於ける達成目標として、且つ又規範としての理想原價であり、換言すれば浪費、能率低下等を考慮せざる原價即ち眞實なる原價を意味する。通説に従へば、實際原價こそ眞實の原價であり、標準原價は單なる假定の原價であり、標準原價を以て眞實原價なりとの態度をとる者は Standard Man の名の下に寧ろ行過ぎの觀ありとの批判を蒙るやも知れない。然し乍ら實費計算に基く實際原價は、不必要なる浪費、能率低下等を認めざる「ある原價」であつて「あるべき原價」ではない。「あるべき原價」こそ眞實の原價なりと解することは強ち單なる行過ぎであるとして一瞥の價値もなきものとして排斥することは出來ないであらう。今 W. B.

Castenholz 氏の言を引用するならば「物の原價は必然的にその現在の原價ではなくして、あるべき原價である。(中略)價値は誤謬からは創造されない。若し創造し得るものとすれば、誤謬を多く爲せばなす程多くの價値あるものを創造し得ることとなる。故に原價計算に於て實際原價を用ひるならば常にその棚卸に於て誤謬を犯す結果に陥る。何故なれば工場生産に於てはその原價活動の過程全部が製品及仕掛品の棚卸に表現せられるからである。従つて今労働に就いてみるならば正常状態に於て七時間を以て爲し得る作業を、ある可避的なる誤謬によりて十時間を要したりとすれば、三時間の無用なる勞力費は棚卸に示さるゝこととなる。(中略)實際原價を用ひる時は常に此の如き不合理に當面する。之に反し標準原價の利用は工場に於ける製品の眞實なる標準を示すものである。」と。かくて標準原價主張者は次の如く云ふ。「若し標準が注意深き検討によりて定められるならば、標準原價は製品及仕掛品の眞實の原價に最も近似せるものであつて、標準を超過する實際原價は浪費、又は能率の低下を示し従つて損失である。故に製品原價の一部として附加し得ざるものである。従つて資産中に浪費、能率低下等の原價を加へることは保守的立場よりすれば悪しき方法である。かくて棚卸勘定及賣上原價勘定より之等損失を分離し、即ち貸借對照表の棚卸評價は標準原價を以て之を行ひ標準に異る變動は損益勘定に於て、之を償却すべき



である。」と。

最後に結論として標準原價の意義を要約するならば「標準原價とは特定時の特定經營に對し經營統制目的のため、實際原價比較の規範として役立つべく科學的方法によりて豫め定められたる眞實理想原價なり」と定義し得るであらう。

(註1) 測度尺度標準は屢々“Bogey” Standard と呼ばれ、之に對し理想標準は“Par” Standard と唱へられることがある。共にゴルフ用語を藉りたるものである。

(註2) 各種原價の意義は概ね次の如くである (V. Sickle, Cost Accounting, 1938, pp. 74-75)。

- (1) 實際原價 (Actual Cost)。製品原價を形成する直接原料費、直接勞力費、製造間接費をその實際につき、實際價格にて評價し、之に基き計算せられたる原價。
- (2) 平均原價 (Average Cost)。特定製品に對する二つ以上の實際原價を、算術平均法又は他の方法によりて求めたる代表的性質を有する原價。
- (3) 正常原價 (Normal Cost)。直接原料費、直接勞力費は實際價格を以て評價し、製造間接費のみを正常操業度によりて配賦し以て計算し得たる原價。
- (4) 見積原價 (Estimated Cost)。特定の製品に對し豫め計算せられたる原價。この原價は通常過去に於ける實際原價を基礎として決定せられる。
- (5) 統一原價 (Uniform Cost)。統一原價計算制度に基き計算せられたる原價。

### 第三節 標準原價と實際原價の比較方法

標準原價計算に於ける標準原價とは、達成目標として實際原價を統制すべき職能を有するものであることは既に述べた處であるが、次に、この兩者の比較は如何にして之を行ふやの疑問が残る。比較方法に於ては通常製品原價に就き行ふものと、一原價計算期間に於て個々の原價に就き之を行ふものがある。従來の原價計算方法に基く原價の時間比較は前者が用ひられ、標準原價計算による比較は後者が用ひられる。併し比較に對し、いづれの標準を用ひるかは比較法に本質的なるものではない。標準原價計算に於ても單價計算及比較を行ひ得るのであるが、その統制職能を重要視する結果期間原價の比較を行ふのである。即ち製品原價は各原價要素を製品に依りて分析したる原價であつて原價統制の目的より特に分析したるものでないからこの目的には便宜が少くない。更に製品原價は個別的である點に缺點を有してゐる。換言すれば原價が個別的であることは統制を要する原價に就きその全體的なる動きを通覽するに不便がある。一つの活動に要する期間原價を観察することに依りてその動きを全體として時間的に知ることは容易である。原價統制

の點よりみるならば、一つの活動に要する原價を知りその良好な状態はこれを促進し、その不良なる状態は速かに矯正することが必要であるからである。かく期間原價を比較に用ひることは効果的であるが、實際原價の時間的比較に於ては前述の如く比較に際し製品單價を個々に計算するも手数を要するから計算を繁雜ならしめる。

併し標準原價を用ひる時は、標準單價が豫め設定せられてゐるのであるから之を計算するの要なく、たゞこの標準單價より期間の標準原價を計算すれば足りるのである。

而して期間原價より製品單價を求むる計算と製品單價より期間原價を求むる計算とはたゞ方向が反對であるのみで計算手續には相違ないやうであるが、一期間の實際原價から製品單價を求め計算は標準單價が與へられて同期間の標準原價を求める計算に比して遙かに多くの手段と時間とを要するのである。

従つて迅速に比較を行つて原價状態を明かにし對策を構ずるには、製品の實際單價の計算を要しない方法即ち標準單價より標準原價を計算し、これを實際原價と比較する方法が手数を省略し得るのみならず迅速なる比較を可能ならしむることに於て勝つてゐるのである。かくて標準原價計算に於ては標準原價と實際原價との比較は一原價計算期に於てその個々の原價に就き之を行ふ

のである。



比較方法を知り得たる後には、尙標準原價計算制度に於ては、規範としての標準原價計算と、實際原價計算の兩者を同時且つ平行的に行ふの要ありやの疑問が残るであらう。若し行ふとするならば事務的勞力及費用に於て二重となり大なる浪費となるであらう。標準原價を前述の如く測定尺度と解する一派は、同一勘定内に實際原價と標準原價を併せ示すため、その計算手續に於ても二欄式を採用するが(第六章参照)、この方法に於ては種々なる負擔を蒙るべきことは蓋し明瞭であらう。併し標準原價を以て眞實原價、理想原價なりと解する者は、この眞實原價たる標準原價を勘定内に導入する結果計算手續は總てに於て二重となるものではない。即ち一度標準原價の設定せられたる後に於ては、實際原價は單に變動を示すものとしてのみ處理せられ、これに對する對策を構ずるのみにて足りるのである。従つて標準設定に關しては相當の複雑なる手續を必要とするも、その後には寧ろ複雑なる從來の計算手續より遙に事務的勞力及費用を節約し得ると云はれ、標準原價計算の一長所として賞揚せらるゝ處である。筆者は理想標準を以て標準の正當なる姿なりと解し、勘定内に標準原價を導入することを全面的に承認するが故に、この杞憂は雲散霧消するであらう。

## 第四節 標準原價計算の適用範圍

屢々標準原價計算の適用範圍には或る限度があると云はれる。即ち實際原價計算と異りその應用は企業の各部門に全面的に行はれず、適用の比較的容易なる領域と比較的困難なる又は全然採用し得ざる分野があるとされてゐる。これは主として標準原價計算が事前計算であり、特殊の手續を必要とするためであるが、若し然りとすれば實務的には標準原價計算の價値は大いに減少することゝなるであらう。

今標準原價計算適用の條件としてその一例を示すならば、次の如き項目を擧げ得るのである。

(1) 製造工程に長年月を要し、實際原價決定が著しく遅延する場合。  
鐵鋼業に於けるある製品の如くその製造工程に半年又は一年等の如く比較的長年月を要する場合、事後計算によりて當該原價を決定し之に基きて製造計畫、販賣計畫等を樹立するの如何に時機を失することの甚しきか敢へて述ぶる迄もないであらう。茲に於て豫め標準原價を決定し之によりて實際原價計算の短所を補はんとするは蓋し當然であらう。

(2) 副製品、聯結製品等の如くその實際原價を算定することの比較的困難なる場合。

副製品、聯結製品等の原價計算は屢々大なる努力、精密なる計算を必要とすることを認められてゐる。殊に牛一頭を屠殺し之が各部分の原價を求むる場合の如きは何等かの標準の存在せざる限り殆んど不可能であらう。故に計算手續を簡潔にし、計算に基準を與ふる意味に於て標準原價が採用せられるのである。

(3) 實際原價を求むるに多くの費用を要する場合。

原價計算手續は精密なるを以てよしとし、計算の結果たる原價は飽く迄正確なることを期するの要あることは改めて述ぶる迄もない。然し乍ら實際に於ては計算制度は經營の一用具として存在するのであるから、これに對し無限の努力と費用を支拂ふことは出來ない。殊に玩具用風船、低級陶磁器製造の如き場合に於ては計算費用を極度に切下ぐるの要を感ずるであらう。此の如き場合に於ては計算に對する努力、費用を節減する意味に於て、實際原價の計算を爲すを避け、製造工程の實際に就き嚴密なる檢討を行ひ、標準原價を算定し之を採用するのである。

(4) 實際原價算定の不必要なる場合。

反覆的なる大量生産の繰返されつゝある場合、常にその記録を維持することは、努力、費用の

浪費を意味するであらう。殊に自動車製造業等の如く製造工程の極端に標準化せられつゝある場合、各生産に就きその詳細なる原價の探究は不必要であり、豫め定めたる標準原價を以て之に代替することが最も満足的であらう。

(5) 實際原價が代表的ならざる場合。

實際原價計算に基く實際原價は、常に浮動するが爲に大なる誤解を招く。客觀的狀勢の變化——一般的經濟界の好凶、流行の變遷、消費者の嗜好の變化、原料・勞働市況の變動——及主觀的狀勢の變化——製造工程の改廢、従業員能率の高低、原價計算原則の變更——等々の原因は時を異にする實際原價計算の結果を不一致ならしめ、特定時に於ける特定作業の結果たる實際原價をして代表的資格を缺如せしむるに至る。かくて代表的性格を有する原價としての標準原價の登場を促し、眞實原價としての標準原價を認むるに至るのである。

(6) 同一製品を製造する經營間に於ける公正なる比較を求むる場合。

既に述べたるが如く、特定時に於ける特定經營の作業は、必ずしもその能率の眞の姿と見做すことは不可能であるから、眞の比較をなす基礎として經營の全要素に就き標準を設くるの要がある。かくして算定せられたる原價は眞の意味に於ける標準原價となるであらう。

以上之等諸條件を満足せしめざる時は、その採用が比較的困難なる筈であるが、前條件は殆んど實在の總ての場合を網羅してゐるものと思考されるから、その適用範圍は殆んど無限であると云ふも敢へて過言ではあるまい。Cannan氏は標準原價計算の適用し得る企業として次の如き三十三の業種を列挙してゐる。

- |                  |               |
|------------------|---------------|
| (一) 農業用機械製造業     | (二) 煉瓦、耐火物製造業 |
| (三) 纖維製品製造業      | (四) 航空機製造業    |
| (五) 麵粉製造業        | (六) 食料品製造業    |
| (七) 染色及漂白業       | (八) 鑄物業       |
| (九) 箱製造業(木及紙)    | (十) 建具及家具製造業  |
| (十一) 鐵器製造業       | (十二) 綿絲紡績業    |
| (十三) インク製造業      | (十四) 鑄型、鑄造業   |
| (十五) 寶石製造業       | (十六) 琺瑯鐵器製造業  |
| (十七) 黃麻絲紡績業      | (十八) 製粉業      |
| (十九) リノリューム製品製造業 | (二十) 印刷及製本業   |

- (二十一) 機械製造業
- (二十二) 無線電信機械製造業
- (二十三) 機械部分品製造業
- (二十四) ゴム製品製造業
- (二十五) 罐詰製造業
- (二十六) 絹絲紡績業
- (二十七) 敷物製造業
- (二十八) 金屬精鍊業
- (二十九) 菓子製造業
- (三十) タバコ製造業
- (三十一) 電線電纜製造業
- (三十二) 毛絲紡績業
- (三十三) 木製品製造業

かくて標準原價計算は業種によりてその採用の難易はあるにせよ、通常の実費計算と殆んど等しき適用の範圍を有するものと斷言し得よう。

### 第五節 標準原價計算の長所及短所

標準原價計算の特異性を要約するならば、從來の所謂歴史的な原價計算に比し次の如き長所を有することゝなるであらう。

- (1) 製品、製造方法、製造工程の標準化への援助。  
既に述べたるが如く標準原價とは、特定經營に固有なる標準たるべき原價を意味するものであるから、之を求むるためには、その前提として製品、製造方法、製造工程等の標準化が絶対必要となるであらう。この製品、製造方法、製造工程の標準化は標準原價の算定に不可欠であると共に、當該經營全體の標準化を促しその經營能率を高揚し得る點を看過し得ないであらう。
- (2) 豫定原價及工場費標準に對する變動への注意の集中。  
標準原價と實際原價の差異は之を變動と呼び浪費又は能率の低下を示す指標であることは前述の如くであるが、標準原價計算に於ては標準原價決定後は單にこの變動に注意し、之を分析しその真相を究明すればよいのである。従つて單にその變動にのみ管理の目を集中するを以て足りるのであつて、換言すれば計算上に於てはその計算の勞力を節約しその費用を通常の原價計算より縮少し得るのであるが、これは標準原價計算の大なる長所であらう。
- (3) 變動を原因別に分析する手段を有する。

(2)にて述べたるが如く標準原價計算に於ては變動を分析しその原因を發見、剪除し、次いで經營の統制を行はんとするのであるが、原價計算に於て變動を原因別に分析し得る手段を有す

るものは標準原價計算あるのみであつて、標準原價計算の根本的な長は實に茲に存するのである。

(4) 原價計算手續の簡易化、従つて原價計算組織運用費用の節減。

従來行はるゝ原價計算手續は、客觀的な状態の進展——即ち製造工程、製造設備、製品種類の複雑化等の——と主觀的な研究の進歩とによりて、次第にその複雑性を増加し、巧緻なる計算制度は、その結果の正確性に正比例し、膨大な人員と費用を必要とするに至つた。而してこの傾向は將來共退化することはないであらう。由來、原價計算は經營の計算制度の一として思考せらるゝ限りに於て、それ自體の目的は自ら消失し、經營統制の手段としてのみ認めらるゝのであるから、その手續は最も簡潔なるを必要とし、従つて制度運用の費用は最少なるを希望せらるゝことは當然である。この問題に就き過去に於て幾多の考案が行はれたのであるが、標準原價計算制度は實際原價計算に比しその計算手續は比較的簡易であり、従つてその組織運用費用の節減をも爲し得る點に於て他に比し優れたる創案なりと云ひ得るであらう。

(5) 諸報告の迅速なる獲得。

經營管理上原價計算資料の尊重すべきことは屢々唱へらるゝ處である。然るに實際原價計算はその計算の本質上、單なる回顧的計算なるを以て、目前の諸方策立案に直接援助し得ざることは當然であり、實費計算の根本的缺陷は實にこゝに存すると云はれて居たのである。これに比し標準原價計算は未來計算をその本質とし、實際原價との照合も比較的短期間に行ひ得るのであるから諸報告を迅速に獲得し、之を以て直ちに經營管理に資し得るのである。

(6) 勞力費比較の共通單位を得る。

勞力費は特殊環境に於ける特定勞働者の提供する特定品等の勞務に對する評價額であつて、その結果は通常個人に特有なるものとして比較を行ひ得ることは極めて尠いと云はれてゐる。従つて單に實費計算によりて勞力費を算定するも之を比較し得ざることは論を俟たない。然るに標準原價計算に於ては勞力費の計算に關し各種の標準——標準的環境、標準賃金支拂率、標準勞働時間等の——を嚴密に決定し、之を參酌し以てその結果を得るのであるから、その比較は共通の單位を得て比較的容易に爲し得る筈である。

(7) 工場標準作業度の設定。

標準作業度乃至正常作業度の設定は、製造間接費の配賦及原價比較に於ては不可缺であるが、標準原價計算に於ては、標準の一として標準作業度の決定を豫め行ふのであるから、この點通常

の原價計算と異なる處であらう。

(8) 原價要素比較の基準を得る。

通常原價計算に於ては、各原價計算要素は共通なる基準を有せぬためその比較は通常不可能である。かくては比較に依る改善を行ひ得ざる結果となるが、標準原價計算に於ては基準としての標準により各原價要素の比較を行ひ得て以て經營管理の一助となるのである。

(9) 原價變動の比率、傾向の判定。

前述の如く通常原價計算に於ては、その計算結果たる原價は外部的影響によりて常に浮動するものであるから、原價の増大・又は減少の比率、傾向は通常正確に判定し得ない。之に反し標準原價計算に於ては標準原價なる基礎石と、之に對する實際原價を比較し、原價變動の比率、傾向を認知し得るため、原價の統制が比較的容易に行はれ得るのである。

(10) 棚卸評價に當りその評價を正確ならしむると共に、その計算手續を容易ならしむ。

製造企業に於て、原料、製品、仕掛品等の棚卸に當り評價の基準をいかに定むるやの問題は、屢々最も至難なる解答を強いる場合がある。ある論者は原價主義を、他の論者は時價主義を、又第三の論者は比較低下主義をとり、その立場はそれぞれの場合に於て是認せられ、評價論は會計

學上に於ける難問の一と解せられてゐるのである。標準原價計算に於ては、豫め之等に對する標準原價を設定するのであるから、この難問を一舉に解決し得るのであるが、この長所は標準原價計算禮讚者の最も推賞する處の一である。

(11) 販賣價格決定の基準として正確にして且つ不動なる原價を求め、販賣部門に大なる便宜を與へ得る。

販賣價格決定の基準たるべき原價は、不變不動なるをよしとすることは言を俟たない。然るに實費計算は、經營内外の影響を直ちにその機構に受入るため、原價は常に浮動する。然るに標準原價計算に於ては、製品の標準原價は豫め定められ、一定期間不動なるため販賣部門に大なる便宜を與へ得ることとなるのである。

(12) 不動設備又は不動能力費決定の基準を與へ、之等を製造原價より除き得る。

遊休設備、不動設備より生ずる費用は、之を原價に加へざることは原價計算の一常識である。標準原價計算に於ては、豫め不動設備を認め之を計算し得るから他の計算方法に比しその費用の除外が比較的容易である。

(13) 經營各部門に目標を與へる。

既に述べたるが如く標準原價計算に於ける標準とは達成目標を意味するものであるから、經營の各部門に於て各種の標準を設定せる時はその達成目標を與へらるゝに等しく、各經營部門はこの目標に到達せんとして全智、全能を傾注するのであるが、かくして完全なる經營統制を行ひ得るのである。目標を有せざる經營管理の強行は、羅針盤を有せざる船の進むが如く希望せる地點に容易に到達し得ないであらう。

(14) 純利益を豫定し、豫定利益に對する變動をその原因に従ひ分析し得る。

標準原價の豫定は純利益の豫定を可能ならしめ、豫定利益に對する實際利益の變動をその原因別に分析し得ることは(3)に述べたる處と正に符合するものであらう。

(15) 標準に對する例外に注意を集中せしめ、有效なる統制を行ひ得る。

標準原價計算に於ては、一度標準が設定せられるや、その後には標準に異なる例外即ち變動に注意を集中し之を統制すべく努力を行へばよいのであつて、この長所は既に述べたるが如くである。

(16) 經營各部門に對する能力の階調を得せしむ。

標準の設定は、豫め經營各部門に於ける能力を考慮し以て之を行ふのであるから、標準原價計

算に於ては經營各部門に對する能力の不均衝を豫知し得て、之を除くと共に能力の階調を得せしむるに與つて力があるのである。

以上は標準原價計算の長所として屢々唱へらるゝ處のものであるが、この計算制度も實在の制度として存在する限り短所を有せざることはあり得ないのである。然らばその短所はいづれにあり、之を如何に矯正すべきかは又この計算の研究に於ける重大なる命題の一であるが、これは特に第六章に於て直接問題となるであらう。



## 第三章 標準の設定

### 第一節 標準設定の意義と設定者の選擇

標準原價計算に於ては、製造、配給等の活動を主として價值的方面より着眼し、理想原價としての標準原價を設定し、これと實際原價とを對比せしめ經營缺陷を指摘し、以て經營統制を行はんとすることが、その主たる職能であることを明かにした。然らば理想原價即ち眞實原價を維持し原價統制を行ふ爲には如何なる手續を要するであらうか。前述の如く標準原價計算に於てはその職能達成の目的よりして製品單價の比較を行はず、主として一期間に於ける原價要素別の比較を行ふのである。故に計算手續に於てもこれに着眼し、原價統制(即ち能率の測定)を最も容易に

行ひ得るやう定めねばならない。

標準原價計算手續は第一眞實原價としての標準原價の建設であり、第二に標準原價に於ける勘定の維持、第三に標準に異なる變動の指摘、統制目的よりする當該變動の分析、第四に通常變動の第二次分析と稱せらるゝ變動原因の探究、排除、責任者の發見、褒賞、處罰等即ち之である。

標準原價計算の主たる職能は、特定經營活動の開始に先立ち豫め各計算要素に就き當該活動の理想たるべき標準原價を設定し、之とその活動の結果たる實際原價とを比較照合し、以て意識的に經營統制を行はんとするものであるから、従つて標準の設定は標準原價計算手續の鍵鑰をなすものである。この建設なくしては實際原價の照合は全く不可能であり、たとへ設定を行ひ得てもその決定の不正なる時は結論に於て大なる歪を生じ、經營擔當者をして眞實の判斷を誤らしむるの因となり遂にはその統制職能の大半を滅消し去るの虞れなしとしないのである。

かく標準の建設は重大なる意義を有するに係らず、その決定は抽象論を暫く措くならば正に至難の一言に盡きると云ふも敢へて過言ではあるまい。標準の設定は標準の意義の如何によりて即ち理想標準を解するか、果た又測定尺度標準と解するかによりて異なることは當然であるが、その建設困難なる理由は通常次の二に存するものと思考せられる。即ち、

## (I) 標準決定の複雑性。

今假りに、標準の建設を原價要素別に行はんとするの例をとれば、消費原料の品質・品等・價格・數量、賃金支拂法、賃金支拂率、労働時間、製造間接費額、操業度等々の各關係項目に涉りその詳細を認識検討するの要があり、更に標準を如何なる程度に定むるやの問題と相關聯して、益々その決定を複雑化し、その建設を至難ならしむるものである。

## (II) 標準設定手續の複雑性。

標準設定手續は H. E. Kearsy 氏の指摘せる標準原價計算手續の三段階、

- (1) 測定 (Measurement) ..... 科學的、
- (2) 綜合 (Synthesis) ..... 科學的、
- (3) 統制 (Control) ..... 會計學的、

の中、(1)又は(2)に相當し主として科學的操作を必要とするのである。換言すれば廣く經營學的——主として科學的管理法に依存することは當然であるが——觀點を必要とし、從來會計學的知識のみを以て標準原價手續を眺めつゝあつた會計學徒の最も弱點とする處であり、通常の原價計算研究書に於ては、この點に關する独自の研究は殆んど皆無であつて、僅にその要領を述べ

るに止まるの現状にある。

標準設定に關する問題は (a) 標準設定者の選任、決定 (b) 標準の種類又は設定の範圍の決定 (c) 標準維持に關する責任者の規定、(d) 標準設定方法の四であらう。

特定經營に於て何人がその標準を決定すべきやの問題は屢々論争の中心課題となる。標準設定の重要性の認識及之に基く標準設定者の責務の重大性がその選任、決定を慎重ならしむるものであることは云ふ迄もない。前述の如く標準建設に際しては經營學的考察を多く必要とするが故に、單に原價計算擔當者のみを以て之に充つることは不可能であらう。Harrison 氏が技術擔當者の協力の要を強調するも又蓋し當然である。原價計算擔當者と技術擔當者の共力は完全なる經營統制を行ふ上に不可缺なる要素であるが、要は標準の種類、設定の範圍を決定しその標準設定手續に通曉せる者の間にそれぞれの分擔を行はしめ、その結果を綜合編輯し以て所期の目的を達すればよいのである。然らば現實には如何なる構成員を必要とするのであらうか。T. Downie 氏はこの間に答へて、技術擔當者、生産擔當者、原價計算擔當者の三關係者を擧げその分擔協力を必要とする旨を述べ、「技術擔當者は標準を決定し、生産擔當者は生産計畫を樹立し、原價計算擔當者は標準と實際とを比較し以て生産統制を行ひ得る。」と説いてゐる。

技術的標準の設定は之を技術擔當者に委すことは當然であるが、Schlatter氏の指摘せるが如く原價計算擔當者は總ての標準建設資料を蒐集し、その結果を分析するの地位にあるのであるから、標準建設計畫の樹立、標準概念の決定、標準建設擔當者の割當等に就き貢獻を爲し得る筈である。又原材料、消耗品等の價格標準設定に對しては仕入擔當者、又は倉庫擔當者の援助を要することは論を俟たない。かく思考するならば原價計算擔當者が技術的知識を有する場合標準の設定は最も容易に行ひ得ることとなる。然し乍ら通常は原價計算擔當者を中心として前述の如き關係者の合議によりて之を行ふことが妥當なる方策であらう。

茲に注意すべきは標準建設を分擔せしむるに際し何人と雖も一名を以て之に當らしむることを避くべきことである。何故なれば、標準決定に際し自己の力量を認めしむる爲に故意に不正の手段を弄するの虞あるからである。従つて前述の如く數名の關係者の合議的、又は標準決定に際し特に標準建設委員會を召集し之に當らしむるの必要があるのである。

## 第二節 標準設定の範圍と責任者の選任

標準設定に際しては標準の種類、設定の範圍の決定等に就き深甚なる注意を拂ふを必要とする。既に述べたるが如く標準の設定は、經營的觀點に於ては、基範たるべき達成目標の建設を意味する。然るに原價計算の見地に立つ時は、第一に經營に對する外部よりする經濟的影響の遮斷、第二に經營内部に於ける浪費、能率の低下の比較基準の設定を意味する。即ち標準原價計算に於て原價統制職能を満足せしむるために原價變動の總る場合を考慮するならば、統制し得る原價變動と統制し得ざる原價變動とに分割することが必要である。前者は外部的影響に基く原價變動であり、通常市價の變動、操業度の變化等に基く變動であり、後者は經營内部の缺陷即ち浪費、能率の低下等による變動である。經營外部よりする原價變動は經營内に於ては統制不可能であり、如何とも爲し難き原價である。之に反し經營内部の原因に基く變動は直ちに浪費、能率の低下を意味し、之に對しては徹底的なる分析を行ひ原因を排除し以て統制目的の萬全を期するのである。従つて標準設定に當つては——標準原價を理想原價なりと解する限りに於て——かくの如き外部的影響を第一に分類し得るが如き標準を建設し、次に經營内部の理想状態を示す標準を設定し之によりて内部的缺陷を指摘、排除する要がある。故に標準は此の如き手續の行ひ得るやう各要素につき豫め設定するの必要があるのである。

標準の設定に關し特に注意すべきは、標準維持に關する責任者の決定であらう。標準は達成目標たるべきものである以上標準の保持に對しては、その責任者を決定しその擔當者をして最善の努力を拂はしむるが如き人的組織を必要とする。標準維持責任者は標準の種類、範圍等によりてそれぞれ異なるものであるが、仕入、製造其他の機能に於ては、仕入部長、製造部長（更にその責任の分擔を細分するならば各仕入係、各職工長）等が之に當るべきである。之等責任者は、總て標準の維持乃至保全を強制せられ、標準に達せざる時は自己の責任に於てその足らざるを憂へ、標準を超過せる時は褒賞を以て報はるべきである。この標準の維持に關する責任の委任は完全なる經營統制には不可缺の喫緊事であり深く思考をなすべき點である。

標準の設定はかく重大なる意義を有するに係らず、通常の原價計算手續に於ては標準を最も狹義に解し直接各原價要素（即ち原料費、工賃、製造間接費等の如き）に就き標準を設定するのみにて足れりとの態度をとる。然し乍ら之等を廣く解する時は、之等狹義の標準を保持するためには廣義の標準即ち機械、器具、設備、作業狀態、作業方法、製品等の全般に涉りその標準を定むることが必要であり、廣義の標準を設定し且つ之を維持するためには更に特定産業一般に對する標準の採用を必要とするに至ることは蓋し當然である。

産業全體に對する標準化 (Standardization) は單純化 (Simplification) と平行若しくは表裏の關係に於て進むべきものであることは云ふ迄もな<sup>(註1)</sup>が、この目的とする處は、

(I) 全製造工程に於ける技術に統一性を附與し、その簡略化によりて製造能率の低下を防止し技術的發展を促進せしめんとするものであり、

(II) 原料、製品等の品質に就き標準を設定し仕入機能に於ける經濟を鼓吹し、製品々質の維持、統一を行はんとするものである。

各種標準の起源は人類の歴史の黎明期に遡り得ると云ふ B. Lester, P. Carroll 氏等の説は暫く之を措くも、その一般産業への發展は主として第一次世界大戰後の事象に屬し、米國に於て特に重要視せられたのであるが、同國に於ける之等一般産業の標準化を目的とする團體の最初のもの<sup>(註2)</sup>と考へらるゝものは、The American Standards Association, The American Society for Testing Material 及び National Engineering Societies 等であるが、之等諸團體によりて作成、承認せられたる標準の一般的形態は現在次の如く分類せられてゐると云ふ。

(1) 最も有利なる標準的製品種類の決定、

(2) 専門語の標準化、

- (3) 各種の寸法、割合等の標準化、
- (4) 仕入明細書の標準化、
- (5) 試験方法の標準化、
- (6) 産業に於ける安全保持設備の標準化、
- (7) 機械、設備、器具運用方法の標準化、
- (8) 管理の必要による標準化、

この産業全般に對する標準化は次第に國際的色彩を帯びるに至りつゝあるが、我國に於ても商工省工業規格統一調査會による(A)土木建築工業、(B)機械工業、(C)電気工業、(D)自動車及航空工業、(E)運輸業、(F)船舶業、(G)製鐵業、(H)非鐵金屬業、(K)化學工業、(L)纖維工業、(M)鑛山業、(N)農業、(O)林業、(P)製紙工業、(R)窯業、(Z)雜工業等に對する各種標準の決定、<sup>(註2)</sup>其他各學會に於ける専門語の決定、其他の發表あることは周知の處である。

經營全體に對する標準化を特に重要視する企業に於ては定置的なる標準設定部門、又は臨時的なる標準設定委員會等を設け、以上の如き廣義の標準化を行ふのであるが、標準設定手續としては之等一般的標準化を考慮し、之を採用すると共に更に特定經營に固有なる標準化を參考として

茲に初めて各原價要素等に就き嚴密なる達成目標としての標準を決定し得るに至るのである。この廣義の標準設定に對しては原價計算擔當者と技術擔當者の最も密接なる關聯を必要とするのである。かく原價計算と技術は不則不離の關係に於て互ひに呼應し完全なる經營統制を行ひ得るに至るのである。

然るに過去に於ては遺憾乍ら兩者の共力は全く完全なりとは云ひ得なかつた。即ち一方技術擔當者は専ら技術の習得のみを旨とし、技術的見解は完全なるに係らず經營的思考に暗く爲に原價計算擔當者を目して、自己の技術家精神を無視し、自らの係ること少き煩雜なる計數問題を押附け、その自由活動を束縛するものとして寧ろ白眼視し之を敬遠するの態度を採り、他方原價計算擔當者は主として事務者を以て之に充つるため一般技術的見解に暗く自力を以て生産工程の完全なる理解を爲し得ざるに係らず、技術擔當者を目して經濟的無能力者として之を嘲笑するの態度をとることが屢々であつた。かく内部的軋轢の存在は完全なる經營統制を阻害することは當然であるから兩者の妥協、調和は必然的に行はるべきものである。

(註1) 標準化、單純化の意義は必ずしも定説があるわけではない。I. P. Alford氏は「單純化は商的であり、選擇的であり、如何なる形式、製品等が最も經濟的であるかを決定し之に生産を集中することを目的とする。標準化は技術的で

あり、獨創的であり、必要な機能を遂行する爲の最上の規格、形式、品質、方法等を実行せんことを目的とする」と述ぶ (L. P. Alford, Principles of Industrial Management for Engineers, 1910. p. 304.) B. Lester 氏は「單純化は標準化の完成後に於ける最初の手段である。即ち標準數の減少であり、多くの場合標準化せられたる規格、形式、品質等は單純化によりて大なる節約を爲し得るのである。」(B. Lester, Applied Economics for Engineers, 1939. p. 127.) と述べてゐる。

(註2) この詳細に關しては商工省工業品規格統一調査會編 日本標準規格合本第一、二、三等を参照せられたい。

### 第三節 原料費標準の設定

標準原價計算に於ける狹義の標準は各原價要素——即ち原料費、工賃、製造間接費等——に就き之を設定するを通例とすることは既に述べたるが如くである。従つてこの三者に對し如何なる標準を建設すべきやは最も肝要なる問題である。

先づ原料費に影響を與ふべき要素は原料價格及消費數量である。故に原料費に關しては原料價格標準及原料消費數量の二標準の設定を必要とするのである。

#### イ) 原料價格標準。

原料價格標準設定は、主として原料市價變動に基く經營内への外部的影響を切斷し正確なる内部關係を明示せんとするの目的から出でたるものであるから、その標準は一定期間固定的である限りに於て必ずしも特定の評價原則に従ふの要はない筈である。然るに實務に於ては、標準價格と實際價格との差異を示す變動を以て仕入政策の正否を判定する尺度たらしめんと爲し、更に又計算結果たる標準原價を販賣價格決定の一基準として用ひんとするの希望よりして、通常過去、現在、未來の原料市況を判斷し、又購入數量を斟酌し購入期間を通じて略々一定と認めらるゝ價格を以て標準と爲すのである。かくして原則としては購入せらるべき各原料に就きその特定の品質、品等、數量等に注意を拂ひ、市況を參考として最も正常なる價格を以て——市價が異常ならざる限り通常之によるのであるが——當該原料の標準價格と爲すのである。

これを更に一層具體的且つ實務的に述ぶるならば、仕入部門又は倉庫部門に於て、

- (1) 過去の注文價格に對する加重平均、
- (2) 最近の注文價格に對する中央値價格、
- (3) 統計的方法の應用により價格變動の可能性の分析を爲しその結果を求むるか、
- (4) 以上の方法の好結果を齎さざる時は、任意に、又は仕入委員會等の合同意見に基き、

その標準價格を決定するのである。以上は通常の場合に於ける標準價格の設定方法であるが、最近にみらるゝが如き各種標準價格の公定は、この問題を最も容易に解決し得るものであることは言を俟たぬ處である。

同一原料より生ずる副製品、屑原料、仕損じ原料の處分ありたる時はその救済價格標準を決定し、基本原料標準價格より控除することを必要とし、又代用原料の使用を爲さんとする時は豫めその品質、品等に周到なる分析を行ひ標準價格の設定を爲し置くことは當然の着手である。

### (2) 原料消費數量標準。

原料消費數量標準の設定は必要なる原料消費數量の標準を定め原料關係より生ずる内部的浪費、能率の低下等を究明せんとするものであるら、各製品に就ては嚴密なる技術的見解を背景とし、妥當なる標準を決定するの要がある。

原料消費數量決定に際しては、

(A) 計算基礎の如何によりて、

(1) 經驗を基礎とする決定法 (2) 理論を基礎とする決定法、

(B) 計算形態の如何によりて、

(1) 繼續記録計算法 (2) 棚卸計算法 (3) 逆計算法等の諸法が考案せられてゐる。

原料消費數量計算の基礎を經驗に置く方法にあつては、

(a) 特定製品に對する過去一定期間——通常一ヶ月又は三ヶ月と云ふが如き——に於ける原料の消費數量の平均を求むるか、

(b) 原料に對する消費數量標準設定前に於ける一定期間中の最高、最低消費數量の平均又は最低消費數量を求め、

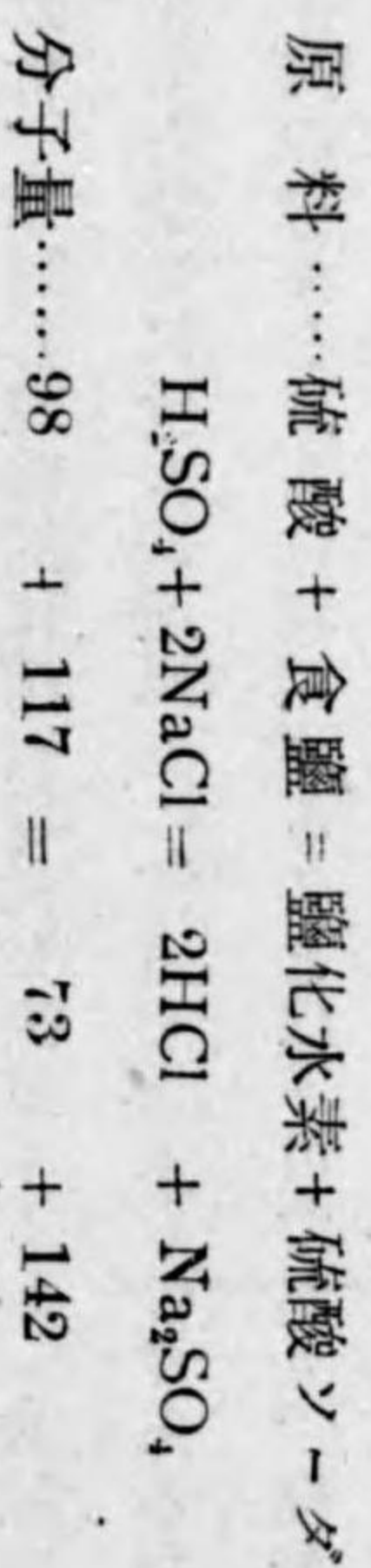
之を以て特定原料に對する消費數量標準と見做すのである。

又基礎を理論に置く方法にあつては、

(a) 技術部門に於て豫め特定製品に對する原料消費數量に關する試験作業を行ひ、その結果を嚴密に分析、検討し理論的に消費數量を決定するか(試験作業に於ては被實驗者は原料の消費、作業方法等に就き普通以上の注意を拂ふものであるから、實際の標準決定に際しては試験作業の結果を直ちに利用することは不可であり、幾分かの餘裕を見込むことが必要であらう)、

(b) 化學的工程を有する場合の如きは、その消費數量を純理論的に決定するのである。即ち原

則として化學原料の結合は、混合、化合、蒸溜等によりて原料と同一の分子量を有する製品に置換へられる。即ち一例を示せば、



即ち一定量の鹽化水素は一定量の硫酸及食鹽より生成せられる。従つて化學方程式は標準として採用されるのである。この消費數量計算法は最も合理的なる決定方法であるが故に他の方法によりて定められたる標準と照合する爲にも用ひられるのである（この場合の標準も（a）の場合と等しく實際に利用する際にはある限度の餘裕を認むるの要があるであらう）。

原料消費數量計算形態に於ける、

（a）繼續記録計算法とは原料が倉出せらるゝ都度、その數量を繼續的に記録することによつて一定期間に於ける消費數量を決定する方法である。この方法は各原料が倉出せる毎にその數量が記録せらるゝのであるから、製品別に消費數量が決定し得ることとなり、更に消費

數量が直接に決定し得るため、直接製品に體現せる原料數量と倉庫保管中に生ぜし原料減損數量とを區別して表示し得る結果、最も廣く採用せられ原料消費數量決定の正確性、消費數量管理に於て他に比し優位にあると云はれてゐる。

（b）棚卸計算法とは、繼續記録計算法に於けるが如く消費數量記録を繼續的に行はず、定期的に實地棚卸を行ひ、間接的に當該期間の消費數量を決定する方法である。この方法は通常消費數量計算を實地棚卸を基礎として間接的に行ふため、正規の原料消費數量と減損數量を分離し得ず従つて原料の保管管理、原價計算の嚴密性に於て繼續記録計算法に比し著しく劣るものである。従つてこの方法は繼續記録計算法が行ひ得ざるか、又は繼續記録の煩を避くる意味にて採用せられるのである。

（c）逆計算法とは原料消費數量を製品の生産量を基礎として逆に決定する方法である。この方法は製品が數種の原料より成立する時、その各原料の消費數量標準を決定するに優れたる方法である。又完成せる製品に就き直接計算を行ふため、製品に具現せる原料消費標準を嚴密に計算し得、この點に於ては最も勝つてゐるのであるから繼續記録計算法、棚卸計算法による結果を照査するにも用ひられるのである。今逆計算法の一例を示せば次の如くで



あらう。

製品重量	100,000 封度		
原料減耗量			
製造重量の百分比	實數	各工程開始前の原料重量	
第 5 工程	5.0 %	500 封度	100,500 封度
第 4 工程	1.0 %	1,005 封度	101,005 封度
第 3 工程	2.0 %	2,030 封度	103,535 封度
第 2 工程	4.0 %	4,141 封度	107,676 封度
第 1 工程	10.0 %	10,768 封度	118,444 封度
原料消費量		118,444 封度	

かくていづれの計算法によるにせよ、その直接標準消費數量の決定せる時は不可避なる事故に起因する原料の浪費量——即ち蒸發、切落し、切屑、仕損じ等——の標準を決定し之を適當に按配し最後のなる原料消費數量標準を設定するに至るのである。尙浪費原料數量標準は嚴密なる分析手續により最少限度に止むべきことは標準決定を正確ならしむる爲に蓋し當然であらう。

特定製品完成に必要な原料の標準價格及標準消費數量が計算決定せられたる時は、この二要素

を乗じたる積が即ち特定製品の標準原料費となるのである。

#### 第四節 工賃標準の設定

##### イ 標準賃金支拂率の設定

標準原價計算制度の下に於ける賃金支拂は所謂刺戟的賃金支拂制度 (Wage Incentive System) を採用すべきものであると云はれる。蓋し刺戟的賃金支拂制度は科學的管理主張者が能率の増進を主眼として考案せる賃金支拂方法であり、作業設備、作業時間、賃金支拂率、作業結果等に對し適切なる標準を定めて初めてその効果を十分に發揮し得るものであり、標準原價計算の趣意に最もよく副ひ得るものであるからである。<sup>(註一)</sup> 刺戟的賃金支拂法はその考案者の姓を冠するを通例とするが Watkins & Dodd 兩氏に従へばその數は實に二十種以上の多きを數へてゐる。<sup>(註二)</sup> その總てに對し詳細なる説明をなすの必要は勿論認められないが、二三の例外を除けば標準賃金支拂率及標準労働時間の決定がその基礎條件をなすものであるから、茲にはこの二標準に就きその設定手

續を述ぶることとする。

標準原價計算手續の立場よりこの兩標準の設定の意義を考ふるならば、直接労働の結果たる工賃よりその價格的部分（賃金支拂率標準）と量的部分（労働時間標準）を分離し、その變動原因を究明し以てこの原價に統制を加へんとするものである。即ち個々の作業に就き必要以上の品等の労働を使用し又必要以上の労働時間を消費することは甚しい浪費を意味するが故に、之を剪除せんとする意途より、各種の労働に就き又各原價中心點に就き周到なる科學的方法によりて、その標準を決定するのである。

#### 賃金支拂率標準。

賃金支拂率標準の決定は、標準原價計算手續に於ては工賃よりその外部的影響を切斷し内部的關係を明示せんとする目的より出ずるものであるが、更に必要なる品等の労働を適切なる部面に採用せんとするものである。又人的管理の觀點より之を眺むるならば、労働者をして自己の提供する特定品等の勞力に對し正しき報酬を與へんとするものであり、この適正化によりて労働者の能率を高度に發揮せしめんとするものである。されば米國に於て科學的管理法の發展は主として適正賃金支拂法の決定を企圖せる點より出發せるものである事情を知るならば、この點に於ても

又賃金支拂率標準設定の重要性は認識せらるゝであらう。<sup>(註三)</sup>

標準賃金支拂率とは特定の目的物を完成せる労働者の享くべき標準的賃金支拂率を意味する。

この標準は一般論としては、

#### (A) 作業場の環境。

(1) 賃金支拂方法の差異——(a)日給、月給支拂制、(b)出來高給支拂制、(c)刺戟的支拂制等の區別。

(2) 作業方法の差異——(a)手工作業のみによる作業方法、(b)手工作業を主として機械作業を従とする作業方法、(c)手工作業を従とし機械作業を主とする作業方法、(d)機械作業のみによる作業方法等の區別。

(3) 作業繼續の差異——(a)作業が自由なるや、(b)制限を蒙りつゝありやの區別。

(4) 作業形態の差異——(a)個人作業、(b)組別又は團體別作業等の區別。

#### (B) 客觀的條件。

(1) 全國及地方的労働市況、商習慣。

(2) 労働組合との團體契約の有無。

- (3) 標準賃金公定制度の有無。
- (C) 個人的條件。

(1) 肉體的強健の程度、(2) 手先の器用及習熟の程度、(3) 知覺能力の程度、(4) 技術に對する興味及訓練の程度、(5) 學問的知識及經驗の程度、(6) 心的材能の強弱、(7) 義務觀念の強弱、

等を考慮しその決定を行ふのである。

然し乍ら實務に於ては、既に何等かの賃金支拂制度が存在する筈であるから以上の如き諸條件を標準として既存の制度に適當なる修正乃至改良を加ふるべきであらう。即ち、

- (1) 日給、時間給支拂制に於ては、過去の經驗資料に基き平均、中央値等を求め、又は他の代表的なる資料を以て標準となす。經驗資料不備なる時は之に基き個人的又は綜合的見解によりて之を決定する。
- (2) 出來高給支拂制に於ては、現存の支拂率が合理的である限り之を以て標準となす。
- (3) 刺戟的支拂制に於ては、その特殊狀況により給與計算と原價計算との標準を決定する。
- (4) Conveyor System によりて、連結作業の行なはれつゝある時は、支拂率決定は日給支拂制

に進じて之を行ふ。

若し既存の賃金支拂制度なきか又は最も合理的なる賃金支拂制度を決定せんが爲には學理的なる原則に基き新なる操作を必要とするのであるが、その大要を述べれば次の如くであらう。

各作業場は賃金支拂率設定に關する如上の諸前提條件より歸納して次の五の事項に關し注意を爲すの要がある。即ち、

- (1) 智力の程度、(2) 熟練の程度、(3) 責任の程度、(4) 精神的努力の程度、(5) 肉體的努力の程度、(6) 作業状態の優劣。

之等の諸事項は特定經營の全作業場に就き適用せられ、その等級は作業の難易によりてそれぞれ異なるのであるが、通常次の如き等級に區分せられる。

- (1) 低級：掃除夫の如き最も簡單なる作業に従事するもの、
- (2) 普通：研磨工、注油工の如く僅なる操作を必要とする作業に従事するもの、
- (3) 平均：簡單なるターレット、ドリル工等の如くある程度の操作、指揮命令を必要とする作業に従事するもの、
- (4) 上級：特に注意を要するターレット、ドリル工等の如く特別の操作を必要とする作業に従

事するもの、

(5) 高級：器具修理工、試験工の如く特別の操作長期の経験を必要とする作業に従事するもの、  
 (6) 最上級：最上の研究、経験を必要とする作業に従事するもの、

かく熟練度の決定せる後は之に應じ數名の賃金支拂率決定擔當者によりて、次の如く最大加算率、最少加算率を決定し、之に特定の作業場に共通なる基本率を追加しそれぞれの作業に對する標準賃金支拂率の決定を行ふのである。

最大、最少加算率の決定。

注意事項	最大加算率	最少加算率
智力	100	0
熟練	370	0
責任	100	0
精神的努力	107	0
肉體的努力	100	0
作業状態	100	0
基本率	470	470

計 ..... 1,200

40

加算率に基づく標準賃金支拂率の決定。

注意事項	プレス工	女子包装工
智力	59	0
熟練	100	25
責任	25	0
精神的努力	25	0
作業状態	50	50
基本率	400	350
計	650	425

(註一) 標準原價計算制度下に於ける賃金支拂は刺戟的賃金支拂制度のみによるものではない。兩者の關係は必ずしも本質的なるものは考へられない。Carroll氏は刺戟的賃金支拂制度は人類の競争と刺戟を好む性質より發展せるものであり、特に米國に於て發達せる原因は米人に特有なる個人主義的性格によるものであると述べてゐる (P. Carroll, *Timestudy for Cost Control*, 1938. p. 2.)°

(註二) Watkins & Dodl兩氏の掲げる刺戟的賃金支拂法は次の如くであるがその詳細に就いては兩氏の著書を参照せられたし (Watkins & Dodl, *The Management of Labor Relation*, 1938. p. 363)°

1. Piece or straight commission rate.
2. Taylor differential piece-rate or commission plan.
3. Merrick multiple piece-rate plan.
4. Halsey gain-sharing plan.
5. Rowan premium plan.
6. Gantt task and bonus system.
7. Bedaux point system.
8. Haynes Maint system.
9. Diemer Premium and bonus plan.
10. Baum differential gain-sharing plan.
11. Barth premium plan.
12. Emerson efficiency bonus plan.
13. Wennerlund bonus plan.
14. Knoepfel efficiency bonus.
15. Bigelow bonus plan.
16. Ficker machine rate plan.
17. Parkhurst differential bonus
18. Ernst and ernst plan.

19. Sylvester bonus plan

20. Other plans, chief Dyer, Stevens, Shanley, Keys, Weaver.

(註3) 米國に於ける科學的管理法の完成者と稱せらるる Taylor, Gantt, Emerson 等の諸氏は、總て先づ賃金支拂制度の改善よりその研究に着手せるものであるが、この事實は賃金支拂制度の労働者能率に對する影響の如何に重大なるものであるかを雄辯に物語る證據となるであらう。

#### □ 標準労働時間の設定

##### 労働時間標準。

標準労働時間の設定は、標準原價計算手續より眺むるならば労働者に對する労働時間の標準を定めその能率の如何を測定せんとするのであるが、作業の側面より眺むるならば人的管理をその目標とする標準労働時間の建設を意味するのである。

この意義を有する標準労働時間とは熟練せる労働者が適當なる器具及設備を利用し、最善の方法に従ひ特定の作業を爲すに必要な労働時間を意味する。故に労働者はこの標準労働時間内に於てはその能率、健康等を害することなく無限にその作業を爲し得るのである。かくて茲に云ふ標準労働時間の決定とは、特定の作業を爲すに必要な唯一、最善の方法を決定すること及びこ

の方法によりて當該作業を完成するに必要な労働時間の決定を意味するのである。故にこの標準設定に際しては所謂作業研究、時間研究等の援用によりて用意周到に之を行ふの要がある。

Alford 氏の指摘せるが如く作業研究と云ふも、時間研究と云ふも、その目的とする處は労働者の能率を高め、作業の改善をなすにあるのであるから、この兩者を同時に用ひることの可なることは論を俟たな<sup>(註一)</sup>。

通常労働時間標準設定に用ひらるゝ方法としては、その用具の如何によりて、

(1) Stop Watch Method.

(2) Micromotion Method.

の二がある。前者は肉眼を主たる観察用具となし、ストップ・ウォッチを労働時間記録を得る主たる機械とする。後者は Micromotion Camera と稱せらるゝ映畫撮影機をその主たる観察具となし、四圍の状況、時間、作業等を同時且つ詳細に記録するのである。Stop Watch Method はその手續の簡易なること及び經費の節約を爲し得る點に於て一般に賞揚せられ、Micromotion Method は科學的でありその正確度に於て遙かに勝つてゐる。

今 Stop Watch Method による標準労働時間設定の要領を述べれば、

(一) 作業状態の標準化、(二) 特定作業に對する動作研究、(三) 特定作業に對する時間研究、(四) 當該研究の結果たる資料の分析及生産標準の建設等諸般の手續を必要とする。

(一) 作業状態の標準化。

作業状態一般の標準化の必要に關しては、既に本章第二節に於て既に述べたるが故に茲にその反覆を爲すの煩を避けるが、労働時間標準決定の一般的要件として労働者の能率に對し至大なる影響を與へるものであるから最も慎重に考慮を爲すべき項目の一つである。故にその具體的標準化の例を示すならば、

(a) 一般的標準化……廣く製造部門と云ふが如き一般的部門の標準化を意味し、原料、工場の配置、照明設備、換氣・通風設備、一般原料處理設備、運搬設備等の標準化を意味する。

(b) 部分的標準化……器具、補助設備、機械、部分的原料處理設備、機械に對する原料處理設備、部分的照明設備等の部分的標準化を意味する。

等を擧げ得るが、通常一般的標準化は部分的標準化を左右し得るものであるから、前者は後者に先行すべきことを原則とする。之等作業状態の標準化に關しては産業技術者の種々なる發表があるが、之等は大いに採つて以て參考とすべきものであらう。

## (II) 特定作業に對する動作研究。

作業状態に對し標準化の行はれたる時は、職工長其他の忠告及承諾を得て被實驗者たる労働者の選擇を行ふ。被實驗者は特定作業に對する最高の熟練者たるを要せず、公正なる標準を求むる爲の一般的熟練者を以て足りるのである。尙熟練者を選任する所以は、

- (1) その動作が比較的統一的なること。
  - (2) 作業の確實なること。
  - (3) 通常最上の作業方法を爲すと認めらるゝこと。
  - (4) 新作業方法への適應性强きこと。
  - (5) 従つて結果の比較的信頼し得べきこと。
- 等の理由によるのである。

被實驗者に對しては作業研究を行ふを第一着手とする。作業研究とは、(a) 不必要なる動作及浪費的なる労働を排し、(b) 必要な動作によりて作業の有効性を増大せしむるを目的とし、特定作業を爲す労働者の動作に對し科學的觀察、分析、研究をなすを意味する。換言すれば可能な範圍に於て特定作業に對する最善の方法を發見し、この方法に基く標準的作業を確認せんとする

るのである。

作業研究は前提として當該作業を各要素に分解するより始る。作業の要素とは作業の明確なる一部分として確然たる出發點及終止點を有し通常の Stop Watch Method にあつては肉眼にて正確に計測し得る最少の動作を意味する。各要素の分解を終れば、之等要素の經濟性判定法として、

- (1) 時間との聯關に於て二人以上の被實驗者の作業の比較分析を行ふか、
  - (2) 標準動作原則と對照して被實驗者の作業の質的分析を行ふか、
- によりて、最善の作業方法を決定するのである。前者は數人の被實驗者ある時、各人の作業各要素に就き時間研究を行ひ、最も優れたる(即ち時間研究に於ては最少時間を要したる)要素を連結し最善の作業方法を發見せんとするものであり、後者は被實驗者一名の際用ひられ科學的管理法研究者の發表せる標準動作原則と比較研究し以て最高の作業方法を認めんとするものである。

## (III) 特定作業に對する時間研究。

時間研究とは特定作業を最善の作業方法によりて爲すに必要な時間の科學的觀察及研究なりと定義し得るが、前述の如く作業要素を分解計測し最善の作業方法を指摘せんとするものであることは既に知るが如くである。時間研究はストップ・ウォッチを主として其他の記録用具を用ひ

て各作業要素の測定を爲すのであるが、その計測法は多くの研究者によりて種々なる方法が考案せられてゐる。通常、

(1) 繼續法 (Continuous Method)……繼續法に於てはストップ・ウォッチは計測すべき特定作業の開始と共にスタートし終了と共に停止しその間繼續的に運針する。分析者は被實驗者が一の基本的動作要素を完成せる時その目を作業より離し時計により計測を行ひその結果を記録する。かくして繼續的に一作業の時間測定を行ふのである。

(2) 反覆法 (Repetitive Method)……反覆法に於ては、特定作業を各要素毎に計測し、一要素の完成したる時は直ちに計測記録し、時計を零に戻し又新なる要素の測定を行ひ、この方法を反覆し全要素の計測を行ふのである。

(3) 累積法 (Accumulative Method)……累積法に於ては、二つ以上の時計を用ひ、第一の時計は第一の作業要素の開始と共にスタートし、第二作業要素の開始と共に第二の時計がスタートし、第一の時計が停止する。この方法を繰返し全要素に及ぶが、この場合に於ては研究者の注意は作業要素の観察と時計の運行に集中せらるゝため、その記録は計測完了後に通常行はれる。

(4) 循環法 (Cycle Method)……循環法に於ては、時計を作業中繼續的に働かしめ分析者は特定作業に對する凡ての要素を各回に就き一つのみ除外し計測する。而して各要素の必要時間は上の如くにして決定する。

等の諸法が見受られるが、繼續法は最も妥當なる方法として一般に採用せられつゝあるやうである。

(Ⅱ) 時間研究資料の分析及生産標準の建設。

かくして、いづれかの計測法によりて各作業に就き數回の計測を行ひ、例外的なる経過時間は之を除外し、残れるものに對し算術平均、モード、最少値、中央値等の方法によりて代表的

循環法による作業要素計測の一例。

a. ある作業に於て5の作業要素ありと假定す。

b. 計測結果。

1.	$a + b + c + d$	$= 0.084$	秒
2.	$b + c + d + e$	$= 0.093$	"
3.	$a + c + d + e$	$= 0.087$	"
4.	$a + b + d + e$	$= 0.089$	"
5.	$a + b + c + e$	$= 0.079$	"
6.	$4a + 4b + 4c + 4d + 4e$	$= 0.432$	"
7.	$a + b + c + d + e$	$= 0.108$	"
c. 従つて作業要素 $b$ の経過時間は			
7.	$a + b + c + d + e$	$= 0.108$	"
8.	$\pm a \pm c \pm d \pm e$	$= 0.087$	"
	$b$	$= 0.021$	"

なる作業時間を決定し之を以て標準労働時間と爲すのである。

屢々標準労働時間は以上の如くにして決定せる純労働時間に對し、



- (1) 個人的餘裕 (Personal Allowance)……個人的な必要に對し與へらるゝ餘裕、  
 (2) 疲勞に對する餘裕 (Fatigue Allowance)……疲勞恢復に必要な餘裕、<sup>(註一)</sup>  
 (3) 遅延に對する餘裕 (Relay Allowance)……機械の故障其他不可避的なる外部的事故に基く  
 作業遅延に對する餘裕、

等を認むべきであると云はれる。疲勞餘裕、遅延に對する餘裕等は作業過程中に於ける不可避的なる餘裕を意味するも、尙作業状態の改善、作業に伴ふ精神的・肉體的苦痛の除去等によりて可成之を排除し得るものであるから、その剪除を第一條件となすべきは當然であるが、尙ある程度の餘裕を認むることは蓋し止むを得ざる處であらう。之等餘裕の限度は主として時間研究擔當者の經驗若しくは特殊の公式に基き基本時間との相關々係によりて決定せられるのである。此の如き場合に於ては標準を嚴密ならしむるの意に於て基本時間の基礎を最少限に置くことが蓋し當然であらう。

以上種々の操作を経て示されたる労働時間標準は賃金支拂率標準と共に工賃に對する二標準として採用せられるのであるが、最後に注意すべきは之等二標準の設定は直接人的折衝を必要とするが故にその關係者——經營者、労働者、更に廣く一般社會よりも——の總てに満足を與ふるが

如く決定すべきことを絶対に要求せられるのであつて、茲に標準設定者の資格が重大なる意義を有するに至るのである。されば R. C. Davis 氏は二ヶ年以上の専門的知識を有せざる限り時間研究の擔當を行はしめざる會社のあることを指摘し、更に F. W. Shumard 氏は二十四ヶ條の資格を列挙してゐるのである。<sup>(註三)</sup>

(註一) 時間研究の創始者は F. W. Taylor 氏でありその最初の試みは一八八一年 Midvale Steel Co. に於ける實驗であると云はれる。又作業研究の開拓者は F. B. Gilbreth 氏とその夫人 L. M. Gilbreth 氏でありその著書出版は一九一〇年以降のやうである。前者は労働者の能率の高低、作業の良否を主として作業時間の大小によりて決定せんとし、後者は主として作業動作に注目し無用なる動作の有無によりて之を決定せんとしたのであつて、兩者期する處は同じであつたのである。

(註二) R. M. Barnes 氏は近代設備を高度に採用せる作業に於ては疲勞餘裕を必要としなむと述べ Illinois 大學 A.G. Anderson 教授の研究を掲げてゐる。

(註三) Shumard 氏の列挙せる時間研究擔當者の資格は次の如くである (F. W. Shumard, A Primer of Time Study, 1940. p. 11.)。

- |               |                 |                  |
|---------------|-----------------|------------------|
| (1) 正直なること。   | (2) 人格高きこと。     | (3) 想像力強きこと。     |
| (4) 公正無視なること。 | (5) 度量廣きこと。     | (6) 同情心厚きこと。     |
| (7) 氣略に富めること。 | (8) 氣轉のきくこと。    | (9) 責任強きこと。      |
| (10) 自制心強きこと。 | (11) 活動力旺盛なること。 | (12) 行動の中庸をうること。 |

- |               |                   |                 |
|---------------|-------------------|-----------------|
| (13) 自尊心強きこと。 | (14) 調和力あること。     | (15) 責任感強きこと。   |
| (16) 観察力強きこと。 | (17) 分析力強きこと。     | (18) 判断力強きこと。   |
| (19) 几帳面なること。 | (20) 計画的才能に富めること。 | (21) 命令力を有すること。 |
| (22) 樂感的なること。 | (23) 外交術に富めること。   | (24) 統率力を有すること。 |

## 第五節 製造間接費標準の設定

### イ 固定豫算

製造間接費に對する標準は特定經營に固有なる標準操業度の決定と標準操業度に於ける製造間接費額の標準の建設である。かくて製造間接費の標準配賦率の決定を行ふのである。標準操業度の決定は前述の如く經營内に對する外部的影響を切斷し、併せて標準製造間接費配賦率を豫定し經營能力の正しき姿を示さんとするものであり、製造間接費額の豫定は標準製造間接費配賦率を決定し經營の内部的缺陷を指摘せんとするにあることは前例と同然である。

屢々製造間接費の處理は原價計算上の一つの癆であると云はれるが、標準原價計算に於ても亦

製造間接費標準設定は同様の感を與へるのであつて、就中、最大難關は標準操業度の決定問題であらう。茲に於ては(Ⅰ)標準操業度成立の可能性、(Ⅱ)標準操業度の決定、(Ⅲ)標準操業度表現法等に就き一應の吟味を試みることにする。

#### (Ⅰ) 標準操業度成立の可能性。

標準操業度の成立に關しては、研究者の態度必ずしも歸一を見ない現狀にあり、標準操業度の成立に就いては之を否定する者がある。<sup>(註一)</sup> 彼等によれば經營が一の有機體である限りに於てその繼續的發達、組織、生産活動等の變化によりて特徴づけられるものであるから、標準操業度の決定は不可能であると主張する、若し標準操業度の成立を否定するならば、原價變動への外部的影響を切斷し得ざる結果眞實の經營の姿を具現し得ざることとなり標準原價計算の統制職能は破壊されるに至る。然し乍ら嚴密なる意味に於ける、又永久的なる標準操業度の決定は不可能であるかも知れぬが、原價計算目的よりする操業度標準の設定は、實在の設備能力、又は販賣能力等を基礎として可能であると思考される。殊に標準を達成目標と解する限りに於ては、標準の變更は客觀的狀勢の變化に對應して行ひ得るのであるから、たとへ暫定的なる標準であつてもそれが合理的なる基礎を有する限り標準としての職能を充足し得る筈である。従つてその建設は至難の業に

屬するも、抽象的なる標準操業度の決定はいざ知らず、特定時に於ける達成目標としての標準操業度はいづれかに存在し得る筈である。

(II) 標準操業度の決定。

今設定可能とすれば之を如何に定むべきや。第一に考慮すべきは標準操業度決定の基礎を經營の現在の生産能力に置くべきか將た又企業の販賣能力を基準としてこれより逆に決定すべきかの疑問であらう。この研究には Taggart 氏を感歎せしめたる Cannan 氏の研究がある。氏の説によれば生産能力を基準とする場合は、長所として、

- (1) 製品原價が最低の製造間接費を基礎として計算せらるゝ結果、價格決定の目的よりは有利である。
- (2) 未吸収製造間接費と正常製造間接費に對する吸収製造間接費との比率は、利用し得べき生産能力が未だ利用せられざるまゝ存在するを意味し、その損失を償ふ爲に更に多くの注文を獲得するか、又は新製品の生産を行ふ刺戟となる。又部門間の活動の不均衝も明白となり之を匡正し得る。
- (3) 生産能力は販賣能力に比し比較的容易に決定せられる。即ち前者は既存の設備能力等によ

り、制限せられるが、後者は企業間の競争、消費者の需要等の不正確なる要素を多分に含むのである。且つ生産能力は販賣能力に比し變動少なくこの意味に於て安定してゐる。等を認め得るが又短所を挙げれば次の如くである。

- (1) 生産能力は多くの場合販賣能力より大なるものである。第一次歐州大戰後の米國の場合の如きは別としても將來の發展等を考ふるならば永久的の能力超過を惹起する。かくて生産能力は、標準製造間接費に對する基準としては全く空想的である。

かくて氏は保守的立場をとり、<sup>(註一)</sup> 販賣能力を基準として標準操業度を決定せんとしてゐる。然し乍ら私見に關する限りに於て、標準操業度の決定は標準原價計算の一環として觀する限り生産能力を基準とすべきことを主張したい。何故ならば、屢々述べたるが如く標準原價計算の職能は經營の内部統制にあるのであるから、あらゆる思考はこの職能の遂行を中心として巡らされねばならぬ。Cannan 氏の指摘する長所は即ち標準原價計算に於てとつて以て尊重すべき點であり、經營の内部事情は之によりて容易に理解せられるであらう。短所と稱せらるゝ生産能力を基準とする標準製造間接費配賦率の決定も亦經營に對する外部的影響を明示する場合には重要な役割を演ずることゝなるであらう。何故ならば販賣能力は主として氏の示すが如く外部的影響により

て決定するものであつて、經營自體に於ては何等統制的手段を有せぬからである。然るに經營に於ては現在の生産設備を如何にして有効に利用し、之を統制して完全なる作業を行ふやを決定することが内部統制の觀點に於て最も重要であるからである。かく思考するならば、生産能力に基礎を置く操業度の決定換言すれば設備の利用度の決定が最も望ましいこととなるであらう。

たゞ從來販賣能力を基礎とする決定法の賞揚せらるゝ理由は、企業全體に對する収益を重要視する結果であらう。即ちこの爲に企業活動の統制用具の一としての豫算の設定は、通常販賣豫算よりその着手が行はれるのであるが、この意味に於て第二義的に製造豫算を決定しこの豫算に對する標準原價決定を行ふならば、又異なる意味に於て *Camman* 氏の説が成立する可能性が存するのである。

生産能力を基準とする操業度決定の態度の決したる後に於ても尙更に標準操業度を如何なる點に求むるやの問題が残るであらう。今操業度に對する諸種の見解を求むるならば、(1)最高操業度 (2)平均操業度、(3)經驗操業度、(4)最適操業度等を擧げ得るであらう。このいづれを以て標準操業度と見做すべきであらうか。

(1)最高操業度とは、技術的見地よりみたる最高の操業度を意味するものであるが、常に生産

設備を技術的に百パーセント運用し続けることは不可能である場合が多い。故に理想操業度として理論的には認め得て、この操業度を永續せしむることが最善であるかもしれないが之を以て標準操業度と見做すことはやゝ危険である。されば最高操業度に就き不可缺なる餘裕を認め以て標準操業度と爲さんとする者がある。

(2)平均操業度とは、過去數期間に於ける操業度の平均を指すものであるが、標準は單なる過去の平均を意味するものでないから、之を以て直ちに標準操業度となすことは不適當であらう。

(3)經驗操業度とは、過去の経験を基礎として合理的なる操業度を定めんとするのであるが、之も又平均操業度と同じき理由を以て標準操業度と見做すことは不適當である。

(4)最適操業度とは、技術より寧ろ經濟の見地よりして最低の原價を示す操業度を云ふのである。最適操業度は標準が最も經濟的に設定せらるゝ點に於て、又標準原價を製品の販賣價格決定の一助にも資せんとの意志ある時は標準操業度として最も妥當性ありと云ひ得る。

以上、各種操業度に對し一應の考慮を拂つたのであるが、蓋し標準原價計算が達成目標を定め經營統制を行はんとする限りに於て、その目標は相當高く且つ意識的に定めらるゝことが肝要

である。單なる見積、過去の様態の平均等を以て直ちに標準なりと規定することは不可であり、特定經營の既存經營設備、經營能力、更に合理的なる經營方法により認めらるゝ最高標準を以て目標となすの必要がある。故にこの標準に於ては正常状態より更に一步前進し以て理想の域に達することが望ましく、かくの如き本質を有する標準を得て初めて經營能率は最高度に發揮せられ最も理想的なる經營統制が具現せらるゝ筈である。筆者が達成目標たる標準を指して理想標準と名附けんとするもこの間の事情より出づるのである。かく思考するならば標準操業度の決定も可成高く且つ合理的であることが望ましいのであるが、然し乍ら最後に注意すべきは、標準は飽く迄理想であつて空想であつてはならぬことである。如何に努力するも到底達し得ざる標準は碧空に浮ぶ雲を掴むの類であつて、反つて經營擔當者に精神的不満を與へ能率を低下せしめるの虞が多分に存するからである。然るが故に實務にては、米國のN・R・Aのコードの下に於て過去數年間の平均を以て標準操業度を定める規定の如き又は獨乙の鐵鋼業に於ける(1)實際最高操業度の八〇%——八二%、(2)全鑄造所の操業度の平均、(3)理論的決定を行ふ等の規定の如きその決定に對し徒らに嚴密性を要求せず、便宜の手段を構ずるよき例であらう。<sup>(註三)</sup>

經營全體に對する操業度の決定せられたる後は、各部門、生産中心點(原價場所)毎に標準操

業度を求むるの要がある。部門が相互に關聯を有する時は所謂Bottle-neck Sectionを考慮し、之等に必要なる能力を保給し均勢を保つやう設定せねばならない。<sup>(註四)</sup>特に生産中心點は原價計算技術上に於ては、製造間接費配賦の基點となり、原價統制上よりは職工長が統制可能なる製造間接費に對し責任を負ふべき限界を定むるものであるから、その標準決定に對しては特に注意を爲すの要がある。

## (II) 標準操業度の表現。

操業度の表現は如何にすべきや。通常製品單位數、製品重量、機械運轉時間數、直接勞働時間數等を以て示される。このいづれを以て表現するかは個々の經營の特殊環境によるものであるから俄かに一律に規定することは出来ないであらう。一般論としては製品單位數の計算に多くの勞力を必要とするため時間數を以て示さんとする者、又は製品單位數及時間數の兩者を以て表現することの正當なることを唱ふる者等がある。然し乍ら私見に關する限り時間數を以て表現することを至當なりと思惟する。何故なれば操業度は生産せられたる製品數を以ても表現し得るが、操業度を設備の利用度——即ち前述の如く生産能力に基礎を置く——と解する限り時間數を以て示すことが更に正しく、又製造間接費の轉嫁、配賦の基礎としても亦時間數による表現が利用せら

れ、最も妥當なる基礎と解せらるゝからである。かくて R. S. Willcox 氏の製造間接費に關する限り「時は金なり。」の言に敬意を表し、時間數を以て表現することを至當なりと解するのである。故に機械生産を主とする經營にあつては機械運轉時間數により、手工生産を主とする經營に於ては、直接勞働時間に於て操業度の表現を行ふのである。

標準操業度決定の後は、標準操業度に於ける製造間接費額の豫算を行ふ。製造間接費はその内容に於て幾多の要素を含むものであり、従つて原料費、工賃の如く簡單なる操作を以て定むることとは許されない。即ち操業費との關聯に於ては固定製造間接費と變動製造間接費の分離を行ひ、計算技術上よりは直接生産中心點に歸屬する製造間接費と然らざる製造間接費を分解し、周到なる注意を拂ひ豫定を樹立するの要がある。

以上標準操業度及標準製造間接費額の設定方法の概要を述べたのであるが、この二標準に基き最後に各生産中心點（原價中心點、原價場所）に對し、それぞれの標準製造間接費配賦率を決定するのであるが、この手續を表示すれば大要次の如くなるであらう。

1. 一般製造間接費の原價中心點への割當

製造間接費項目	豫	算
建物減價消却費	¥	200.00
建物に對する税金		15.00
建物火災保險料		10.00
建物維持費		315.00
建物煖房費		160.00
監理費		500.00
間接工賃		2,500.00
間接消耗品費		800.00
従業員健康保險料		147.50
給水費		43.10
技術部諸費		680.00
器具部諸費		850.00
仕入部諸費		900.00
原價計算部諸費		500.00
其他一般監理費		890.00
其他雜費		200.00
計	¥	8,710.60
原價中心點第一へ轉嫁	2%	174.21
"    第二へ    "		
"    第三へ    "		

(註一) I. Moll 氏によれば

此の立場をとる者は、

Henzel 氏がより更に H.

Peiser 氏等がある (I.

Moll, Kosten-Kategorie

und Kosten-Gesetz, 1931.

S. 27.)

(註二) この立場をとる者は

の比較的多い。

V. Sickle, Cost Accounting, 1938, p. 450.

(註三) Willcox 氏は標準

を達成目標と尺度との兩

職能を有するものとみて

損益分岐點 (Break-even

Point) に於ける操業度

を以て標準操業度と解し

てゐる (R. S. Willcox,

2. 製造間接費豫算の作成

製造間接費豫算																																																																																																						
原價中心點		No. 1 ターレット旋盤				責任者																																																																																																
部門		機械部		番號 300		占有床面積			100 平方呎																																																																																													
原價						標準作業時間			200 時間																																																																																													
直接製造間接費					直接製造間接費合計		一般製造間接費合計	製造間接費合計	時間配賦		當率																																																																																											
減價消却	税金	火災保險	保科	動力費	補修費	(f)		(g)	(h ÷ 200)		(i)																																																																																											
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(a+b+c+d+e)		(g)	(f+g)			(i)																																																																																											
45.00	2.76	4.15	92.18	21.60	165.69		174.21	339.90			1.6995																																																																																											
<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>1月</th> <th>2月</th> <th>3月</th> <th>4月</th> <th>5月</th> <th>6月</th> <th>7月</th> <th>8月</th> <th>9月</th> <th>10月</th> <th>11月</th> <th>12月</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>實際作業時間</td> <td>210</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>標準作業時間</td> <td>220</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>超不</td> <td>10</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>實際製造間接費</td> <td>356.90</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>標準製造間接費</td> <td>339.90</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>超不</td> <td>17.00</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>													1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月	實際作業時間	210												標準作業時間	220												超不	10												實際製造間接費	356.90												標準製造間接費	339.90												超不	17.00											
	1月	2月	3月	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月																																																																																										
實際作業時間	210																																																																																																					
標準作業時間	220																																																																																																					
超不	10																																																																																																					
實際製造間接費	356.90																																																																																																					
標準製造間接費	339.90																																																																																																					
超不	17.00																																																																																																					

九二

Cost Accounting, 1934, p. 208)°

(註4) Mellerowicz 氏は操業度との關係に於て標準原價を次の如く分離してゐる(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, 1939, S. 217.)°  
 (1) optimale (ideale) Standard Kosten-經營能力を最大限に利用せる場合に示せる理想標準原價。  
 (2) durchschnittliche Standard Kosten-平均操業度に基づく平均標準原價。  
 (3) normierte (praktische) Standard Kosten-正常操業度に基づく正常標準原價。

(4) universelle Standard Kosten-個々の操業度に對し示せる變動標準原價。

(註5) E. Gamman 氏は Bottle-neck Section の存在に對し他の生産能力の調和の必要を述べ (E. Gamman, Basic Standard Cost, 1939, p. 31.)° 又 C. Reifell 氏は標準操業度は各部の調和を基礎として定められるのであるから、Bottle-neck Section に對しては全體の調和に必要な能力を供給すればよいのであつて他に考慮すべき必要はないと述べてゐる(C. Reifell Cost, Accounting, 1934, p. 366.)°

□ 變動豫算

製造間接費標準設定に於ける最大難關は、標準操業度の決定に關する問題であることは既に明かにせる處である。前述の如くして假りに標準操業度を見出し、之を決定し得たりとするも尙實際操業度が之と一致せざる場合は兩操業度に於ける製造間接費を直ちに比較し得ざることは、明白である。且つ又製造間接費は必ずしも操業度に正比例して増減するものでないから(製造間接費構成要素は區々であり固定、遞増、遞減等の性質を有する費用を含むが故に)、通常標準操業度に於ける標準製造間接費額を直ちに實際操業度に於ける標準製造間接費額に修正することも不可能である。以上の如き困難なる問題を解決し、比較の正當なる基礎を與へ、製造間接費を完全に

統制するため、製造間接費標準に關しては夙に所謂變動豫算 (Flexible Budget) の展開をみたることは蓋し當然の勢である。

變動豫算は Variable Budget, Sliding Budget 等(註1)の別名を有するが、この豫算思想、及研究の發展は比較的最近の事象に屬するが如くである。(註2)この豫算は前述の如き製造間接費標準設定の困難を除去し、その原價統制を完全ならしむる爲に考案せられたる製造間接費豫算の一種であるが、製造間接費構成要素を精密に検討し、操業度の變化に伴ひそれぞれ標準操業度及それに上下する適當なる操業度に對する標準製造間接費額の豫定を行ふ點に大なる特長を有する。これと實際操業度に於ける製造間接費額との比較を行ひ、以て變動分析の正鵠を得るの必要があるのである。

この豫算の調整手續は通常次の如き五段階、

- (1) 生産中心點 (原價中心點、原價場所) の建設。
- (2) 奉仕部門の分離。
- (3) 操業時間數の豫定。
- (4) 製造間接費豫算の建設。
- (5) 製造間接費配賦率の決定。

より成ると云はれてゐる。

變動豫算は各生産中心點毎に編成せられる。これに關しては前節に述べた如くであるが、生産中心點は製造間接費配賦の最小細胞なるため、これが直接豫算調製の一單位として取上げられるのである。通常生産中心點として採用せられるものは、具體的の型態に於ては同一の構造、作用を有する機械又は装置であるから、各部門、作業場等に就きその機械、装置の分類、配備を行ひ之等を以て完全なる生産中心點として作用せしむることを以て第一着手とするのである。

次に部門が直接生産に従事する製造部門と之を補佐する奉仕部門より成る時は、奉仕部門より生ずる製造間接費は一旦之を製造部門に轉嫁し、然る後に於て製品に配賦するの要あるを以て先づ奉仕部門を分離し、かくて奉仕部門よりの奉仕の厚薄に従ひ製造部門に適切なる割合を以てその製造間接費を轉嫁するの手段をとるのであるが、之は前章に於ても述べたる處である。

第三の手續は各原價中心點に對する操業時間の豫定である。操業度の表現は設備利用の割合を以て示され、従つて特殊の場合を除き時間數 (直接労働時間數、又は機械運轉時間數) を以て操業度と見做し得ることは前述の如くである。故に操業時間の變化は操業度の變化を意味する。かくて各原價中心點に對し標準と思考せられる操業時間を以て百分の操業度と見做し、その上下に



製造間接費豫算							
原價中心點		No. 1		職工長			
標準作業時間		3,500 時間					
勘定符號	費用項目	各操業度に於ける製造間接費					
		70%	80%	90%	100%	110%	120%
21	職工長給料	¥300	¥300	¥300	300	¥ 300	¥ 300
22	副職工長給料	90	175	175	175	175	175
23	雜給料	200	250	250	250	250	250
24	検査工賃金	150	200	200	200	200	250
25	工場事務員給料	225	300	300	300	300	300
26	補助工賃金	450	500	525	550	570	590
27	補修費	560	580	600	620	650	660
28	不良製品費	125	150	200	250	325	400
29	原料處理費	720	795	845	900	980	1,080
30	消耗品費	225	255	280	305	335	375
31	時間外賞與	245	280	315	350	385	420
	計	¥3,290	¥3,785	¥3,990	¥4,200	¥4,470	¥4,800

一定の間隔を置き（通常一二〇% — 六〇%位をその最大限、最小限とするが）操業時間數即ち操業度の決定を行ふのである。變動豫算に於ては操業度別に製造間接費豫算の編成を行ふが故に如上の方法を用ひるのであるが、その間隔は各操業度の一〇%を普通とするのである。

かく操業時間の決定をみたる時は各操業時間に對する製造間接費額の豫定を行ふ。製造間接費は各種の要素をその裡に包含し爲に操業時間に比例して増減するものと

然らざるものとを混ざるから、各項目に就き十分なる注意を拂ひ、之を固定費、變動費、遞増費、遞減費等に分析しその操業度に對する標準額の決定を行ふのである。前頁に示すものは、以上の如き手續を経て調製せられたる變動豫算の一例である。

變動豫算の調製せられたる時は、最後に操業時間との關聯に於て製造間接費配賦率の決定の要あることは述ぶる迄もないことであらう。

變動豫算に於ける標準製造間接費と實際製造間接費の比較方法は第四、變動分析の章にて更に詳細に示さるゝであらう。

(註一) 變動豫算は Flexible Budget (V. Sickle, Cost Accounting, 1938, p. 457) と呼ばれるが更に Variable Budget (F. Gardner) Sliding Budget (J. Neuner) 等とも稱せられる。

(註二) C. Reithell, Cost Accounting, 1934 は變動豫算に關する説明を見受けないが、同 1937 に於てはこの方法を採用してある點よりみるも、この研究は比較的新しきものと推察される。尙近くは次の書がある。

D. G. Garden, Flexible Budgeting and Control, 1937.

## 第四章 標準原價計算手續

### 第一節 總 說

標準原價計算手續は現在に於て未だ定説をみるに至つてゐない。この事態は何により招來せられたか。これに對する解答として次の二氏の説を掲げて説明にかへよう。

先づ W. B. Lawrence 氏は「標準原價に對する會計は未だ從來の會計分派の如く一般に是認せられたる手續の存在する迄に發展して居ないのである。従つて各種企業に於ては無數の手續が發見せられるであらう……。」と述べ、

更に A. Lazarus 氏は「吾人は最も有能なる原價計算權威者によりて示されたる合理的にして

且つ明確なる定義を用ひねばならない。然し乍ら標準原價が適當に應用せられ、巧みに運用せられたる時は恒に新しき名稱が與へられる。従つて標準原價が有效であり、適當に維持せられつゝある環境を知ることが必要である。何故なれば標準原價は總ての原價計算の失敗、障害等に對する萬能藥 (Panacea) ではなくからである……。」と説いてゐる。

この兩氏の論述は共にその眞實性の一半を示すものと思考せられる。既述の如く標準原價計算研究の發展は顯著であるには相違ないが、何分目下躍進の途上にあるもので正統的なる原價計算に於けるが如き一般に是認せられる計算手續を望むことは時機尙早きの感がある。寧ろ各研究者がその素材を裸の儘投出しつゝあると云ふのが偽らざる現状であらう。従つて之を一つの組織として實際に應用するに當つては、その具體的状況を深く斟酌し、最適の組織を創建することの必要であることは云ふを俟たない。故に、茲には最も健全にして且つ普遍妥當性を有する手續と思考する二三を紹介し、併せてその得失を論ずることとする。

Lawrence 氏は先づ標準原價計算手續を決定するに當つて、之に先行し且つ之を制限すべき條件として次の三前提を列擧してゐる。即ち、

(1) 既存會計組織に於ける標準原價包含範圍の決定。

(2) 實行すべき計算及記録手續の決定。  
(3) 標準原價に對する變動を計算組織に於て記録すべき場所の選擇。  
云ふ迄もなく(1)及(2)は一般標準原價計算手續決定の要件であり、(3)は變動分析に對する計算手續決定の要件である。更にこの三條件を敷衍するならば、

(1) は一般標準原價計算手續に關する基本的制限であつて、氏は次の如く述べてゐる。  
「一般會計制度の範圍と、標準原價計算制度の範圍とを如何に關聯せしむべきやと云ふ問題は、必要なる報告數、之等報告獲得に必要な費用發生の認識等に基く政策に歸存するのである。標準原價計算制度の多くは詳細なる報告に對する管理の必要、之等報告の同化に對する能力及この組織運用に要すべき費用引受の意志等によりて左右せられるのである。従つてある企業は詳細なる報告を必要とし、之を利用、獲得するに必要な費用を支拂ひ得る。他の企業に於ては膨大なる報告を必要とせず多額の費用を支出し得ざるものがあり、更に第三の企業に於ては標準原價の形式による活動の簡單なる説明以外は欲せず、之に對し何等與へ得ぬものがあるであらう。

この點に關しては實際原價と標準原價とに於て事態を異にする。即ち實際原價を處理する計算制度は總ての點に於て完全であるべき筈である。然るに標準原價を處理する計算制度は實際原價

の正確性を害せざる限り計算手續及標準の利用に於て限界が存する。従つて先づ簡單なる手續を以て之を創め、事情の許す限り擴充すべきである……。」

以上は、實際原價處理の計算制度と標準原價處理の計算制度との調和を何處に求むるかによりて、標準原價計算手續が左右せられることを指摘せるものであつて、これを第一の要件とする。

(2) は一般標準原價計算手續に對する技術的制限であり、標準原價に對する計算手續は「取引の蒐集、總勘定元帳各勘定の記入、仕譯記入の手段に基く各勘定への累計記入、仕譯記入の手段に基く變動勘定への記入」等であつて、この手續の如何によりて計算處理法に差異を生ずるものと解し、これを第二の要件とする。

(3) は標準に對する變動を何處に於て把握するかによりて計算手續に變化を示すものであることを意味し、これ又當然の歸結であり、之を第三の要件とする。

以上三要件を通じて氏は標準原價計算手續を次の四に分類する。即ち、

- (A) 製造勘定に振替を行ふ前に元帳諸勘定にその變動を記入する方法。
- (B) 製造勘定に振替を行ひたる後に元帳諸勘定にその變動を記入する方法。
- (C) 各勘定に對し標準、實際兩原價を記録するが如き二欄式元帳勘定を用ひる方法。

(D)元帳に關係なき統計記録による方法。

氏のこの分類方法は、全く獨自の見解に出でたるものであるか否かは疑問であるが、今 Dohr, Inghram, Love 三氏共著 *Cost Accounting* に於ては、

(1)備忘式法 (The Memorandum Plan)。正式の帳簿記録を用ひず、統計的分析の形式をとるもの。

(2)單一式法 (The Single Plan)。

(a)勘定を總て標準の形式に依りて維持するもの。

(b)原價計算期間中標準の形式を維持し、期末に棚卸勘定を實際原價に等しからしむるため修正を行ふもの。

(3)並列式法 (The Dual Plan)。製造活動を示す諸勘定を標準、實際兩原價を以て示すもの。三方法を見出し得るのであつて、この Lawrence 氏の分類と比較する時は、好個の對照たるべきものであらう。この外これに類似する分類方法をとる著作は多く發見せられるやうである。

最後に右に示せる四つの計算手續の背後に横はる理論的背景乃至その派生の原因を究明するの要がある。勿論 Lawrence 氏の指摘せる三前提要件は之を認めざるを得ないが、茲に於ては具體的

諸事象より一步を進めてこの前提要件を發動せしむべき理論的根據を追求せんとするのである。

先づ實際原價と計算標準とが、帳簿を離れて統計的分析の形式に依りて比較せらるゝ方法にあつては、標準原價は經營管理、能率測定等の目的よりする單なる補助手段として用ひられるに過ぎない。通常この手續は標準原價計算制度の適用至難と思はせらるゝ注文生産企業に應用せられるのであるが、又第六章に於て述ぶるが如く標準原價計算の反對に對する一妥協案と思惟せられるものである。従つて他の三方法との比較は勿論、この計算手續は何等體系的なる機構を有せぬものであるから特別の説明を加へる必要を認めない。

元帳諸勘定を標準、實際兩原價を以て維持せんとする方法は、Camman 氏の好んで利用するものであるが、既に述べたるが如く、氏は標準原價を單なる固定尺度と解するが故に、同一勘定内に實際原價と之を測定、秤量すべき標準原價を並列的に展示し以て標準原價計算職能を維持せんとし、かゝる複雑なる方法を採用するのである。私見によれば氏の方法も又標準原價計算の反對に對する一折衷案と解するが故に(詳細に就いては第六章參照)又正統なる計算手續とは解し得ないのである。

元帳諸勘定を標準原價のみを以て維持せんとする方法は、標準原價を理想原價なりと解する者

によりて承認せられる。彼等の見解によれば、標準原價は理想原價、眞實原價なるを以て之を勘定に導入し、之を維持することは何等疑問を入るゝ餘地がない。勿論この内に於ても多少の手續の相違は認め得るが、(詳しくは第六章参照)私見によれば標準原價を以て理想原價と解することが尙研究の正道なりと確信するが故に、茲には最も健全と思考せらるゝ會計手續のみを説明するであらう。

### 第二節 理想標準原價の計算手續

代表的なる標準原價計算手續は、標準原價の特色を最も明瞭に保持するものでなければならぬ。茲に擧ぐる手續は、標準原價を完全なる理想原價と解する場合に用ひらるゝ方法である。この手續に於ては標準原價を理想原價、眞實原價と解するが故に製造諸勘定は總て標準原價を以て維持し、變動はその發生時に直ちに基本勘定より之を分離し、變動勘定にて處理し、之を營業外損益と見做し損益項目として處理するのである。今製造諸勘定に關する一般的手續を示せば、

(1) 標準原價計算期當初に於て各製品に對する原料費、工賃、製造間接費の標準を設定し、當

項目		數量	單價	合計	修正		
					合計	合計	合計
原料費	A 原料	斤 50	圓 0.60	圓 30.00			
	B 原料	10	2.00	20.00			
	原料費合計	×	×	50.00			
工賃	A 部門	時間 4.0	支拂率 0.50	2.00			
	B 部門	12.0	0.90	10.80			
	工賃合計	×	×	12.80			
製造間接費	A 部門	工賃 2.00	配賦率(%) 80	1.60			
	B 部門	10.80	140	15.12			
	製造間接費合計	×	×	16.72			
標準原價				79.52			

該計算期間中に完成せる製品は、この標準原價を以て評價す(上圖参照)。

(2) 原料費の處理は、

(a) 原料勘定は標準價格を以て維持し購入時に於て實際價格との間に差

異なる時は之を原料價格變動勘定にて處理す。

(b) 製造勘定に振替らるべき原料費は、標準價格と標準消費數量との積である。従つて原料の標準消費數量との間に差異ある時は之を原料消費數量變動勘定にて處理す。

(3) 工賃の處理は、

製造勘定に振替らるべき工賃は標準賃金支拂率と標準労働時間との積である。従つて通常、(a) 標準賃金支拂率と實際賃金支拂率との間に差異ある時は之を工賃支拂率變動勘定にて處理す。

(b) 標準労働時間と實際労働時間との間に差異ある時は之を労働時間變動勘定にて處理す。

(4) 製造間接費の處理は、

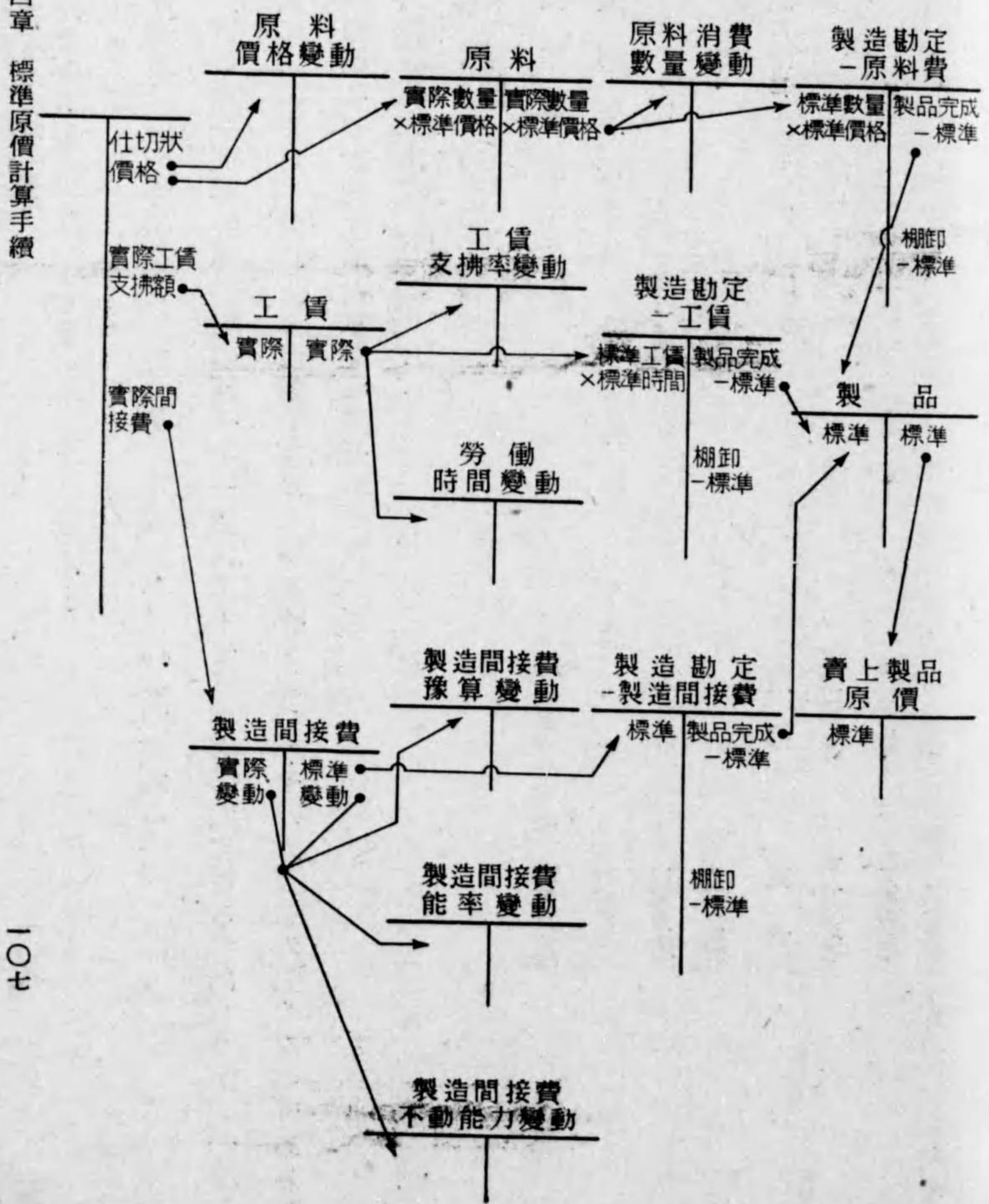
製造勘定に振替らるべき製造間接費は、標準操作時間と標準製造間接費配賦率の積である。従つて通常、

(a) 標準製造間接費額と實際製造間接費額との間に差異ある時は、之を製造間接費豫算變動勘定又は不動能力變動勘定にて處理す。

(b) 標準操作時間と實際操作時間との間に差異ある時は、之を製造間接費能率變動勘定にて處

標準原價計算手續關係圖

第四章 標準原價計算手續



理す。

(5) 全變動勘定は營業外損益として損益計算書に示されるのである。この方法に依る標準原價計算手續の關係を一覽にて示せば前頁の如くなるであらうが、一層この知識を確實にするため、尙以上の手續を簡單なる實例を以て示せば大要次の如くなるであらう(この手續の詳細なる實例は第七章を参照せられたい)。

[資料] 某月1日に於て、

(A) 各勘定残高。	原料勘定.....(標準)	¥ 2,800.00
	製造勘定—原料.....( " )	1,500.00
	"—I 賃.....( " )	1,000.00
	"—製造間接費.....( " )	1,000.00
(B) 本月に於ける仕入高。	仕入 註文書 (No. 869) 90 單位	¥ 750.00
	" (No. 870) 500 "	3,700.00
(C) 製造部に對する原料倉出。		4,000.00
	實 際	標 準

標準倉出數量	4,900 單位.....(標準)	¥ 3,200.00
追加倉出數量	100 ".....( " )	80.00
原料戻入數量	30 ".....( " )	24.00

(D) 直接勞働時間。	實際生産に必要な標準時間.....	9,600 時間
	超過 時間.....	30 "
	計.....	9,630 "

(E) 賃金支拂率。	標準賃金支拂率1時間當り..... ¥ 0.60
	實際賃金支拂率。
	¥ 0.62 × 3,420 (時間)..... ¥ 2,120.40
	¥ 0.58 × 5,860 ( " )..... 3,398.80
	¥ 0.50 × 350 ( " )..... 175.00
	9,630 (時間)..... <u>¥ 5,694.20</u>

(F) 製造間接費。	製造間接費豫算..... ¥ 12,250.00
------------	--------------------------

労働時間豫定.....		9,800 時間
※標準配賦率.....	¥ 12,250.00	= ¥ 1.25.
9,800		
實際製造間接費.....		¥ 12,670.00

[計算]

以上の資料に基づく取引を仕訳形式にて示せば、

(1) 仕入注文書 No. 869 の仕切状記録。

原料勘定.....	¥ 720.00	(標準原価×実稼働率)
原料価格変動勘定.....	30.00	
買掛金勘定.....	¥ 750.00	(実稼)

(2) 仕入注文書 No. 870 の仕切状記録。

原料勘定.....	¥ 4,000.00
原料価格変動勘定.....	¥ 300.00
買掛金勘定.....	3,700.00

(3) 本月に於ける原料倉出記録。(標準)

製造勘定——原料.....	¥ 3,200.00
※原料消費数量変動勘定.....	¥ 80.00

(4) 原料戻入記録。(標準)

原料勘定.....	¥ 24.00
※原料消費数量変動勘定.....	¥ 24.00

(5) 賃金支拂記録。

※工賃勘定.....	¥ 5,778.00	(標準率×実稼働率)
工賃支拂率変動勘定.....	¥ 83.80	
未拂工賃勘定.....	5,694.20	

(6) 工賃振替記録。

製造勘定——工賃.....	¥ 5,760.00	(標準)
労働時間変動勘定.....	18.00	
工賃勘定.....	¥ 5,778.00	

(7) 製造間接費記録。

製造間接費.....	¥ 12,670.00
税金勘定.....	¥ 900.00
消耗品 " .....	680.00
補修費 " .....	820.00
繰越金 .....	111



標準原価の算定と差出

1111

減價償却費	"	3,400.00
間接工賃	"	2,800.00
動力費	"	3,700.00
管理費	"	300.00
雑費	"	70.00

(8) 製造間接費配賦額及能率變動記録。

製造勘定——製造間接費	¥ 12,000.00 ( ¥ 1.25 × 9,600 ) (標準率 × 標準時間)
製造間接費能率變動勘定	37.50
配賦製造間接費勘定	¥ 12,037.50 ( ¥ 1.25 × 9,630 ) (標準率 × 實際時間)

(9) 製造間接費振替及豫算變動、不能力變動記録。

配賦製造間接費勘定	¥ 12,037.50
× 製造間接費豫算變動勘定	420.00
× 製造間接費不能力變動勘定	212.50
製造間接勘定	¥ 12,670.00

〔不能力變動は ¥ 1.25 × (9,800 - 9,630) であり、豫算變動は標準間接費額と實際間接費額との差である〕  
以上取引轉記後に於ける元帳諸勘定残高。

原料勘定..... ¥ 4,640.00

原料價格變動勘定.....	¥	270.00
原料消費數量變動勘定.....	¥	56.00
製造勘定——原料.....	4,700.00	
買掛金勘定.....	4,450.00	
工賃支拂率變動勘定.....	83.80	
労働時間變動勘定.....	18.00	
製造勘定——工賃.....	6,760.00	
製造間接費能率變動勘定.....	37.50	
" " 豫算變動勘定.....	420.00	
" " 不能力變動勘定.....	212.00	
製造勘定——製造間接費.....	13,000.00	
未拂工賃勘定.....	5,694.20	
其他勘定の残高.....	18,970.00	
	¥ 29,468.00	¥ 29,468.00

最後に此の如き手續を経て調整せられたる製造原價計算書の一例を示せば次の如くである。

製造原價計算書

標準原價		
原料費	.....	¥ 7,500.00
工賃	.....	15,000.00
製造間接費	.....	5,000.00
標準製造原價	.....	27,500.00
減：標準棚卸高		
製品	.....	¥ 3,200.00
仕掛品	.....	4,000.00
標準賣上製品原價	.....	20,300.00
* 減：有利なる變動		
労働時間變動	.....	20,000.00
原料價格變動	.....	3,400.00
製造間接費不動能力變動	.....	2,600.00
		8,000.00
加：不利なる變動		12,300.00

工賃支拂率變動	.....	1,750.00
原料使用數量變動	.....	2,300.00
製造間接費能率變動	.....	2,650.00
" " 豫算變動	.....	1,400.00
製品總原價	.....	¥ 20,400.00

以上の標準原價計算手續は、標準原價を以て理想原價、眞實原價と解するが故に、常にこれを以て一貫し従つて計算手續を節約するを得て餘す處がない。然れば J. Neuner 氏はこの方法を賞讃して、

「この方法は原價勘定維持費を削減し得る點に於て標準原價計算手續を最も完全に利用せるものであると云ひ得る。補助簿は不必要若しくは單に實數を記入するに止まり事務的勞力を多く排除し得る。又原料請求書に就いては評價を不必要ならしめ、製造命令書に對する各種の請求書、時間カード等を不要とする。何故なれば單に標準原價表に示さるゝ資料を各製造命令書に與ふるのみでよいからである。變動は發生と同時に認識、記録せられ、標準原價利用の迅速性の利益を享受し得るのである。」

と述べてゐるのも又宜なる哉である。

### 第三節 標準の變更に伴ふ計算手續

理想原價としての標準原價は、又達成目標たるべき原價たるを要することは屢々指摘せるが如くである。標準原價が達成目標たる性格を具備する限りに於て永續性を持つことは出来ない。即ち經營外部に於ける状態の變化、經營内部に於ける管理欲求の強弱、新生産方法設備の採用、従來の標準に不備ありたる時等は必然的に標準の變更を強制する。従つて茲に標準の變更と之に伴ふ計算手續の諸問題が登場するに至るのである。

然らば標準の改新は如何なる時に之を實施するや。この疑問に對し C. C. Van Sickle 氏は次の如き七の條件を列挙してゐる。即ち、

- (1) 一般經濟活動又は特定企業の生産量に顯著なる變化ありたる時。
- (2) 原料、消耗品等の仕入價格に決定的なる變化ありたる時。
- (3) 製品規格の變更ありたる時。

(4) 新規の労働契約及賃金計算方法の變更に伴ひ賃金支拂率に大なる變化ありたる時。

(5) 新規の作業及時間研究の修正を必要とするが如き生産方法に於て、急激なる變化ありたる時。

(6) 舊設備に代り有效なる新設備の採用ありたる時。

(7) 新設備の大量採用ありたる時。

要約すれば、通常標準は、原料費、工賃、製造間接費の三者に就き之を設定するものであるから、之等に對し直接、間接に影響を與ふべき状態の變化ありたる時又は従來の標準に誤謬あることを認めたる時は、達成目標の變更を意味するものであるから直ちに現標準を廢し、新標準を置換するの手續を要するのである。かくして標準を常に清新、合理的ならしめ最も有效なる經營統制を行ひ得るのである。

各原價要素に對する注意深き分析の結果、標準に修正を必要とするに至りたる時は、各要素を包含する勘定又は之によりて影響をつくる諸勘定は修正を必要とし、かくて各勘定は新しき眞實なる標準原價を維持することゝなるであらう。この勘定修正手續は、期首に於て之を行へば——標準の修正はそれ自身正確である限りに於て期首に行ふを通例とするのであるが——最も容易で

あり、期の途中に於て行はるゝ時は更に複雑となるのである。即ち、

(1) 他の條件が全て等しくして且つ各標準を既存の標準と遮断して新規に採用せんとする時、製品命令書の修正により標準の修正を必要とする時、又新作業を採用し新規の標準を利用せんとする時は、既存の諸勘定を何等修正するの要はない。何故なれば既存の諸勘定の有する標準と、新規の標準との間には何等關係を有せず従つて兩者は切斷して之を行へばよいのである。かくては新なる勘定を一連必要とし勘定の併置を意味するが、原料、仕掛品其他に對しては買入順法 (First-in, First-out method) の如きものを用ひて、次に示すが如き誤謬の訂正法に準じて之を避くることを得るであらう。

(2) 現存の標準に誤謬ありたる時は之を修正するの要があり、期首に於ては仕掛品、製品等の在高に修正を行ひ、期間中なる時は既往に遡り之を修正するの要がある。今一例として期首に於て原料使用數量標準に5%の誤謬あり之を増加せしめんとすれば仕掛品及製品の低評價を修正すればよいのである。即ちその仕譯は次の如くなるであらう。

期首に於ける仕掛原料…………… ¥ 7,000.00  
 期首に於ける製品中の原料…………… 10,000.00

とすれば、

【仕 譯】

製造勘定—原料…………… (¥ 7,000.00 × 5%) …… ¥ 350  
 製 品…………… (¥ 10,000.00 × 5%) …… ¥ 500  
 製品、半製品評價…………… (¥ 17,000 × 5%) …… ¥ 850

## 第五章 變動の意義及變動分析

### 第一節 變動の意義

標準原價計算は屢々科學的管理法に云ふ「所謂例外の原理」の原價計算領域への應用であると云はれる。その意味する處は、

「標準原價を理想原價なりと解する限り、標準原價計算に於ては達成目標——即ち理想たるべき標準を各計算要素に就き設定し、その達成目標に到達せんが爲に經營の全智全能を之に向つて集中するのである。然るに若し不幸にしてこの標準に背反する時は、その經營活動の何處かに無駄若しくは能率の低下あることを意味し、この標準に違背する一切の事實を分析検討し、真相を究

明し、責任の所在を指摘しこの原因を剪除すると共に標に到達し以て經營活動を意識的に統制せんとするのである。かくして標準設定後に於ては單に例外事項にのみ管理の目を集中し、これを適當に處理することによりて容易にその職能を充足し得る」の謂であることは既に知れるが如くである。かく標準原價計算に於ては常に標準原價と之に背離する變動とを識り、兩者を同時に計算對象として認むるのであるが、標準原價設定後に於ては單に變動のみに注目し、これを指標とし、この變動を分析することによりて經營缺陷を暴露し以て經營統制を行はんとするのであるから、變動の認識及其分析 (Analysis of Variances) は標準原價計算手續の終結として重要な意義を有するものであり、この手續にして妥當ならざれば標準原價の統制職能はその大半を喪失するの結果に立至るであらう。

今標準原價計算手續の立場より變動を定義附けるならば「變動とは標準原價と實際原價との較差なり」と云ひ得るであらう。即ち換言すれば特定の經營活動の結果に對し豫め達成目標として定めたる理想原價としての標準原價と、實際に具現せられたる當該活動の結果たる實際原價との比較に基く差異を指摘するのである。

通常變動は前述の如く經營活動に於ける浪費又は能率の低下を暗示するものであると稱せられ

てゐるが、詳細に検討を試みるならばその本質に於て異なる二つの性格を有することを發見するであらう。即ち前述の如く標準原價設定の目的との關聯に於て二つの性質を異にする變動に分割し得るのであるが、この區別は變動の根本的な相違あり來るものであり吾人の最も深く注意を拂ふべき點である。

(I) 第一の變動は、經營外部よりする經營への經濟的影響を意味する變動である。屢々述べたるが如く標準原價計算に於ては常に經營内部の經濟活動の實相を展開する爲、先づ經營外部よりの經營活動(換言すれば原價活動)への影響を遮斷するの手續を実施するの必要がある。經營外部よりする經營活動への影響は通常「原料其他の價格變動」及「操業度の變化」と云ふ型をとつて現れると云はれる。故に標準原價計算に於ては豫め原料其他に對し標準價格を設定し、操業度に關しては製造間接費との關聯に於て特定經營に固有なる操業度を決定し、外部の影響より經營を隔離するの手續を必要とすることは反覆する迄もない。かく經營外部よりの影響を切斷し得て初めて經營に於ける經濟活動の實情を把握し得るのである。かくて原料其他に對し豫め定められたる標準價格及標準操業度の決定は外部的影響を堰止むる役割を演じ、實際價格又は實際操業度との差異に於てこの場合に於ける變動が認識せられ、從つて標準より分離せらるゝの運命を有するのである。

(II) 第二の變動は經營内部の浪費、能率の低下等を指摘すべき指標としての變動である。即ち各原價要素に就き豫定せられたる消費原料數量標準、賃金支拂率標準、労働時間標準、製造間接費標準等は經營活動が最も合理的に——即ち理想的に——行はるゝ限り認め得られる標準を示すものであり、從つて標準に違ふ一切の變動は經營の内部的缺陷を直感せしむる指標となるものであり、從つてこれも亦標準より分離せられることとなり、かくして現れたる變動を分析検討しこの真相を究明し責任の所在を明確ならしめ原因を剪除することによりて經營統制に資せんとすることは前述の如くである。

變動に於ける兩者識別の重要性は既に指摘せるが如くであるが、經營統制の立場より思考するならば、通常前者の變動は經營内部より直接統制の手段なきことであり、後者の變動に對してのみ統制を用ひ得るのである。

變動分析法は之等變動を標準より分離すると共にその本質を究明し、變動原因を指摘しその真相を展示し以て經營統制を可能ならしむる職能を有する。故にその分析法は變動の量を示すと共にその本質を究明し、真相指摘に萬全を期し得らるゝが如く準備せられねばならない。然し乍ら

變動分析は次の如き理由によりて完全無缺を期待することは至難である。即ち、

(I) 各計算要素に就き正確なる標準を設定することの困難なること。従つて標準より變動を分離することの正確を期し難きこと。

第三章にて知るが如き各計算要素等に就き正確なる標準を定むることの困難は、屢々標準原價計算自體の缺陷なりとさへ極言せられる。即ち正確なる標準設定不可能なる時は従つて變動量の正確なる測定不可能となり、到底完全なる分析を行ひ得ざることは云ふ迄もない。

(II) 變動原因の常に錯綜せること。

たとへ變動を量的に最も正確に把握し得たりとするも、第二の手段として變動の真相を究明するに非ざれば變動分析職能の大半は滅失するであらう。かくて變動原因の周到なる分析を必要ならしめる。然し乍ら今變動原因を綿密に調査するならば、彼等は常に相互依存の關係にあることを知るであらう。例へば原料品位の低下が原料數量變動を惹起し、第二次的には労働時間の延長となり労働量變動を招來し、第三次的には労働時間の延長が更に製造間接費の變動を示すが如き即ち之である。かく變動は錯雜せる諸種の原因より生ずるが故に、その正確なる分析は殆んど不可能と思惟される場合もあり、一度その分析が困亂に陥れば經營の眞實の姿は全く歪められ、か

くては標準原價計算機能は全く喪失せらるゝ結果となるであらう。

私見に關する限りに於て既に發表せられたる變動分析法を大略二分し得るものと考へる。即ち、

(I) 第一の分析法は算數式による分析法であるが、この方法は全體に於て本研究の初期に於て認められたるものであり、勘定形式を暫く離れて算數式の展開によりて變動分析を行はんとする點に特徴を有するのである。

(II) 第二の分析法は勘定形式による分析法であるが、この方法は通常の原價計算研究書に多く見受けらるゝものであり、分析手續に勘定形式を採用しつゝある點に特異性を有するのである。次に之等諸法に就き實例を挙げ、詳細なる説明を試みると共に、その長短につき一應の私見を加へることゝしよう。

## 第二節 變動分析法(其の一)

私見による第一の變動分析法を假りに算數式による分析法と名附ける。この分析法は全體に於て標準原價計算の初期に於て科學的管理法主張者の思想的影響をうけ、これを直接原價計算分野

に移植せる人々の採用せる方法であり、この影響をうくる學徒は現在に於ても尙この方法を賞揚する。<sup>(註一)</sup>

この分析法發表者として J. Downie, G. C. Harrison, H. E. Kearsy 氏等比較的初期の研究者の名を挙げ得るが、この分析法に特有なる手續は直接勘定と關係なく、主として算數式を用ひて先づ能率公式 (Efficiency Formulas) なるものを示し次にこれに基き變動原因の分析をなすを通過例とする。かくの如く算數式を以て變動分析をなす手續を用ふる理由は、科學的管理法主張者の各種能率公式をその儘援用せんとしたる結果であり、この分析法に於ける科學的管理法の影響の宏大且つ深刻なるを見るべきであらう。今この變動分析法を説明するに當つては何人も代表的なる公式を展開せる Harrison 氏の名を忘れることは出來ないであらう。氏の「原價及利潤變動公式」(Cost and Profit Variation Formulas) は餘りに有名なる爲諸種の著作に紹介せられてゐる。<sup>(註二)</sup> 従つて茲には意識的に之を避け、次の如き假設例によりて算數式分析法の概略を述べることとする。

## 【假設例】

(A) 標準原價。  
原料費…………… ¥ 39,648.00

消耗品費…………… 2,490.44  
直接工賃…………… 11,747.60  
固定製造間接費…………… 5,464.00  
變動製造間接費…………… 4,098.00  
計…………… ¥ 63,448.04

(B) 實際原價。  
原料費…………… ¥ 40,136.10  
消耗品費…………… 2,401.50  
直接工賃…………… 12,155.00  
固定製造間接費…………… 5,226.00  
變動製造間接費…………… 4,388.00  
計…………… ¥ 64,306.60

以上の假設例に基き能率公式を展開する。即ち、

能率比率 (Efficiency Percent)

$$\left[ \frac{\text{標準原價}}{\text{實際原價}} = \text{能率比率} \right]$$



$$\begin{aligned} \text{原料能率} &= \frac{\text{¥} 39,648.00}{\text{¥} 40,136.10} = 98.78\% \\ \text{消耗品能率} &= \frac{\text{¥} 2,490.44}{\text{¥} 2,401.50} = 103.70\% \\ \text{直接工賃能率} &= \frac{\text{¥} 11,747.60}{\text{¥} 12,155.00} = 96.64\% \\ \text{固定間接費能率} &= \frac{\text{¥} 5,464.00}{\text{¥} 5,226.00} = 104.55\% \\ \text{變動間接費能率} &= \frac{\text{¥} 4,098.00}{\text{¥} 4,388.00} = 93.39\% \\ \text{一般能率} &= \frac{\text{¥} 63,448.04}{\text{¥} 64,306.60} = 98.66\% \end{aligned}$$

以上の結果を一表にして示せば次の如くなる。

原 價 變 動 表					
	實 際 原 價	標 準 原 價	變 動	動 能 率 比 率	
原 料 費	¥ 40,136.10	¥ 39,648.00	¥ 488.10	※	98.78%
消 耗 品 費	2,401.50	2,490.44	88.94	※	103.70%
直 接 工 賃	12,155.00	11,747.60	407.40	※	96.64%

固 定 間 接 費	5,226.00	5,464.00	238.00	※	104.55%
變 動 間 接 費	4,388.00	4,098.00	290.00	※	93.39%
計	¥ 64,306.60	¥ 63,448.04	¥ 858.96	※	98.66%

※は標準に對する超過を示す。

次に各原價要素に就きその變動分析を行ふ。

- (一) 原料費變動 (Material Cost Variances)。原料費の變動は二つの種類即ち價格變動 (Price Variances) 及數量變動 (Quantity Variances) より成立す。故にその分析は、
- (a) 原料價格變動 (Material Price Variances)。

【假設例】

原料實際單價.....	¥ 1.765
原料標準單價.....	1.750
原料價格超過.....	¥ .015
原料消費數量.....	22,740 碼

價格の相違による原料費損失..... ¥ 341.10 ※

〔※實際原価の超過を示す〕

(0.0157 x 20740)

(b) 原料消費数量變動 (Material Quantity Variances)。

〔假設例〕

原料實際消費數量.....	22,740 嗎
原料標準消費數量.....	22,656
消費數量超過.....	84 嗎
原料標準單價.....	¥ 1.75
數量の相違による原料費損失.....	¥ 147.00 ※ (1.75 x 84)

(c) 原料費損失合計。

價 格.....	¥ 341.10 ※
數 量.....	147.00 ※
計 .....	¥ 488.10 ※

消耗品に就いては詳細なる分析を必要とせず。

(II) 工賃變動 (Labor Cost Variances)。工賃變動は原料と同じく二種類——賃金支拂率變動

(Labor Rate Variances) 及労働時間變動(Labor Time Variances) より成立す。故にその分析は、

(a) 賃金支拂率變動 (Labor Rate Variances)。

〔假設例〕

各時間當り實際賃金支拂率.....	¥ .44
各時間當り標準賃金支拂率.....	.43
賃金支拂率超過.....	.01
作業時間數.....	27,625
作業時間數賃金支拂率變動による損失.....	¥ 276.25 ※

(b) 労働時間變動 (Labor Time Variances)。

〔假設例〕

實際作業時間數.....	27,625
標準作業時間數.....	27,320
超過時間.....	305
標準賃金支拂率.....	.43
作業時間超過による損失.....	¥ 131.15 ※

(c) 直接工賃損失合計。

$A + B = C$   
 $A + B = C$   
 $(A+B) - (A+B) = C - C$   
 $0 = 0$   
 $(A+B) - (A+B) = C - C$   
 $0 = 0$

賃金支拂率.....	¥ 276.25 ※
作業時間.....	131.15 ※
計 .....	¥ 407.40 ※

(■) 固定製造間接費変動 (Fixed Overhead Variances)。固定製造間接費変動は通常暦日変動 (Calendar Variations) 不働時間変動 (Idle Time or Overtime Variations) 生産能率変動 (Productive Efficiency Variations) 予算変動 (Budget Variance) 等より成立し。従つてその分析は、

(a) 暦日変動 (Calendar Variations)。

【假設例】

各月に於ける標準労働時間..... 170  
 (一ヶ年を 2,040 時間とし之を 12 等分す)  
 各月に於ける可能労働時間..... 184  
 各月に於ける標準固定製造間接費..... ¥ 5,000  
 $\frac{\text{可能労働時間}}{\text{標準労働時間}} = \frac{184}{170} = 108.2352\%$   
 故に當月に於ては標準月に對し製造間接費 108.2352% を吸収すべき筈である。  
 故に當月に於て吸収すべき製造間接費..... ¥ 5,000 × 108.2352% = 5,411.76 (標準)

170  
 12 | 2040  
 140  
 120  
 240  
 240  
 0

標準固定製造間接費.....	¥ 5,000.00
暦日の差異による有利なる變動.....	¥ 411.76

(b) 不働時間変動 (Idle Time or Overtime Variations)。

【假設例】

各月に於ける標準労働時間.....	170
當月に於ける可能労働時間.....	184
當月に於ける實際労働時間.....	178
各月に於ける標準固定製造間接費.....	¥ 5,000.00

$\frac{\text{實際労働時間}}{\text{可能労働時間}} = \frac{178}{184} = 96.7391\%$

故に 100 - 96.7391 = 3.2609% の不働を示す。

不働時間なき場合の固定製造間接費.....	¥ 5,411.76
(標準固定製造間接費 5,000.00 + 暦日變動 ¥ 411.76)	
不働時間比率.....	.032609
不働時間による損失.....	¥ 176.47 ※

(c) 生産能率変動 (Productive Efficiency Variations)。

【假設例】

各月に於ける標準固定製造間接費	¥ 5,000.00
各月に於ける標準生産高	5,000
製品單位當り標準固定製造間接費	1.00
各月に於ける標準労働時間	170
當月に於ける實際労働時間	178
當月に於ける實際生産高	9,464
各月に於ける標準生産高	$\frac{5,030}{170} = 29.41176$ (時間當り)
各月に於ける標準労働時間	170
實際労働時間	178
實際労働時間に於ける標準生産高	5,235.29
實際生産高	5,464
超過生産高	228.71
製品當り標準固定製造間接費	¥ 1.00
有利なる生産能率變動	228.71

(d) 豫算變動 (Budget Variance)。

【假設例】

實際固定製造間接費	¥ 5,226.00
標準固定製造間接費	5,000.00
不利なる豫算變動	¥ 226.00

(e) 固定製造間接費變動合計。

曆日變動	不利	有利
不動時間變動	¥ 176.47	¥ 411.76
生産能率變動		228.71
豫算變動	226.00	
純變動(不利)	238.00	
	¥ 640.47	¥ 640.47

(iii) 變動製造間接費變動 (Variable Overhead Variances)。變動製造間接費變動は、豫算變動 (Budget Variances) 及生産高變動 (Volume of Production) より成立つ。従つてその分析は、

【假設例】

實際變動製造間接費	¥ 4,388.00
標準變動製造間接費	¥ 5,150.00
豫算に對する超過	¥ 638.00
生産高の増加に伴ふ變動製造間接費増加額	290,000
實際 生産高	5,464
標準 生産高	5,000
生産高増加	464
生産高の増加に伴ふ變動製造間接費	(標準率 ¥ .25) ¥ 348.00
純變動間接費變動	¥ 290.00

4098.00  
 290,000  
 638.00  
 348.00  
 290.00

以上に示せる變動分析の結果は、次の如き原價變動分析表 (Variation Table) に綜合的に展開し得るに至るのである。

原 價 變 動 分 析 表					
	原 料 費	消 耗 品 費	直 接 工 賃	固 定 間 接 費	變 動 間 接 費
原料價格變動	¥ 341.10	—	—	—	—

原料消費數量變動	147.00*	—	—	—	—
賃金支拂率變動	—	—	¥ 276.25*	—	—
労働時間變動	—	—	131.15*	—	—
曆日變動	—	—	—	¥ 411.76*	—
不動時間變動	—	—	—	¥ 176.48*	—
生産能率變動	—	—	—	¥ 228.72*	¥ 348.00
豫算變動	—	—	—	¥ 226.00*	¥ 638.00*
計	¥ 488.10*	¥ 88.94	¥ 407.40*	¥ 238.00	¥ 290.00*

\*は超過原價を示す。

以上先づ原價要素別に變動分析を行ひ、次にその原因を各要素に就き決定する手續を採用するは、嚴密なる検討により變動分析を完全ならしめ以て所期の目的を達せんが爲の手段である。かく算數式に基き原價要素別に能率公式を求め、これによりて變動分析を行ひ原因を摘發し、之を除去せんと試みる處にこの分析法の特異性を認め得るのである。

(註1) 科學的管理法主張者の會計學徒に對する思想的影響に關しては長谷川博士の詳細なる紹介がある(長谷川安兵衛

博士著 標準原價の研究 昭和六年 第二、三章。

(註2) G. C. Harrison 氏の變動分析法の詳細は長谷川博士 前掲書 第五章以下を参照せられたし。

### 第三節 變動分析法(其の二)

算數式分析法を主張せる者の中、特殊の立場をとるものとして注意すべきは E. Camman 氏であらう。氏は既に觸れたるが如く所謂 Basic Standard Costs の創始者として著名であるが、氏はその独自の標準原價概念——即ち標準原價を經營能率測定の固定尺度と解する——よりその變動分析を行つてゐるが、Basic Standard Costs なるものば單なる尺度であつて、理想原價ではないから之のみを勘定内に導入することを許さず——従つて次に示す勘定形式による分析を行ひ得ないのである——計算手續に二欄式を用ふる結果變動は、それぞれの勘定に蒐集せらるゝこと不可能であり従つて勘定形式を離れて算數式分析を行ふのである(第七章参照)。次にその要領を述ぶるが概略前述の方法と等しき分析法を採用しつゝあることを見出すであらう。

氏も前例の如く變動を先づ原價要素等に別ち分析の歩を進める。即ち、

(一) 工賃變動分析 (Analysis of Labor Cost Variation)。氏によれば工賃變動 (Labor Cost Variation) は時間變動 (Time Variation) 及賃金支拂率變動 (Rate Variation) より成立す。故に、

(A) 工賃比率計算。

【假設例】

1. 實際工賃支拂高……………	¥	16,200
2. 實際生産に於ける標準工賃……………	¥	13,500

故に工賃比率 (Labor Cost Ratio) 120。測定尺度標準に於ては 12) が直ちに變動量を示すものでなく單に工賃の傾向を示すに過ぎない。従つて過去數計算期間の經驗に基き工賃比率 113 を以て至當なりと認めれば工賃變動量の計算は、

標準工賃……………	¥	13,500
× 豫定工賃比率……………		113
實際工賃比率……………	120	
變動工賃増加……………	7……	¥ 945

(B) 時間比率計算。

【假設例】

標準原価の算定と選別

140

1. 直接労働時間	18,190 時間
2. 實際生産に於ける標準労働時間	19,070 時間
時間比率	113.2
生産比率	$(100 \div 113.2) = 88.3$

(C) 賃金支拂比率計算。

1. 工賃比率 (AとB)	120.0
2. 時間比率 (BとD)	113.2
賃金支拂比率 $(120 \div 113.2)$	106.0

過去の経験により113の工賃比率が110.8の時間比率と102.0の賃金支拂率より成ることが豫定せられたりすれば、實際の結果との関係は次の如くなるであらう。

實際	豫定
113.2	110.8
$\times 106.0$	$\times 102.0$
<u>120.0</u>	<u>113.0</u>
工賃率	工賃率

かくして工賃變動 ¥ 945 をその原因別に分析すれば、

(D) 時間變動。

豫定時間に於ける原價	
豫定時間	110.8
實際支拂率	$\times 106.0$
實際工賃	117.43
時間變動による増加	- 120
	<u>2.57</u>
	¥ 347

(標準原價 ¥ 13,500 × 2.57)

(E) 賃金支拂率變動。

豫定時間に於ける原價	117.43
豫定時間豫定、支拂率に於ける原價(豫定原價)	113.00
	<u>4.43</u>
	¥ 598

(標準原價 ¥ 13,500 × 4.43)

(II) 製造間接費變動分析 (Analysis of Burden Cost Variation)。此のよれば製造間接費が正常率に於て配賦せらるゝ限りに於て製造間接費變動は不良製品變動 (Spoiled Work Variation)

及機械有効率變動 (Machine Effectiveness Variation) より成立つ。故に製造間接費變動分析は次の如き手續による。即ち、

(A) 製造間接費の吸収。

【假設例】

	實際	標準	比率
正常機械率による製造間接費額……………	¥ 20,218		
實際生産に費されたる製造間接費を標準原價にて (不良製品を含む)		¥ 18,900	107
機械有効率 (標準 / 實際) ……………			93.4
減: 不良製品に費されたる製造間接費を標準原價にて……………	¥ 800		
標準製造間接費……………	¥ 18,100		111.7
製造間接費比率……………			104.4
不良製品比率 (111.7 ÷ 107) ……………			

(B) 全變動。工賃の場合と等しく過去の経験により製造間接費變動率を豫定す。

豫定製造間接費率……………	110.8
實際製造間接費率……………	111.7
變動(原價増)……………	.9
	(¥ 18,100 × .9)

(C) 製造間接費變動分析。

標準製造間接費	豫定製造間接費	實際吸收製造間接費	製造間接費變動
¥ 18,100	¥ 20,055	¥ 20,218	¥ 163
標準に對する比率			
實際	豫定	要素	變動
104.4	107	不良製品	比率
		機械有効率	
107.	103.5	製造間接費	3.69
		製造間接費	.9)
111.7	110.		

以上の分析によりて不良製品に就きては大なる改善ありしも機械有効率の低下によりて相殺せられ、逆に僅少乍ら原價の増大を來せることを示すのである。

(III) 原料費變動分析 (Analysis of Material Cost Variation)。氏によれば原料費變動は價格變動 (Price Variation) 及消費變動 (Use Variation) より成立つ。従つてその分析は、



(A) 價格變動分析。價格變動は消費せられたる原料の實際原價と標準原價 (Basic Standard Price) にて計算せる) との差異である。故に

【假設例】

消費原料實際原價.....	¥ 19,605
消費原料標準原價.....	20,637
原料價格比率.....	95

(B) 消費變動分析。

	實 際	標 準	比 率
消 費 原 料 (A.L.D).....	¥ 19,605	20,637	95
原料戻回收高.....	1,525	1,606	95
純消費原料費.....	¥ 18,079	19,031	
標準原料費.....		18,000	
原料費比率.....		100.44	
原料消費比率 (100.44÷95)		105.73	

以上によりて E. Cannan 氏の分析要領を説明し得たりと信ずる。氏は獨特の Basic Standard

Costs を主張する結果その分析法も前例と多少の相違を認め得るが、分析手續に當り算數式を利用する點及各原價要素に就き分析を行ふ等の諸點は略々等しく、共にこの分析法の範疇に屬し得るものと思惟する。

かくて算數式による變動分析法は各原價要素間に於ける標準原價と實際原價との相關々係を直接勘定に關係なく算數式を以て展開し、その變動量を計算し更に變動原因を分析することによりてその真相を把握せんとする處にこの分析法獨自の方法を認め得るのである。

#### 第四節 變動分析法(其の三)

私見による第二の變動分析法を假りに勘定形式による分析法と名附ける。この分析法に於ては通常算數式を用ひず、標準原價を維持する勘定と變動を示す勘定とをその變動發生時に於て分離し、之を示し以て變動分析を行ふの手續をとる。かく勘定形式による分析法は、その手續に於て簿記會計獨自の計算形式たる勘定形式を採用する點に於て原價計算研究者の大多數によりて認めらるゝ分析法である。この方法の概要は既に第四章に於て述べたのであるが、茲にはその概略の

みを抽出し、分析に主眼を置いて二三解説を試みることにする。  
 第一の手續は最も普通に行なはるゝ分析法であり、變動を各原價要素別に勘定に計算記録する方法をとるは前例に等しい。即ち、

(I) 原料費 (Raw Material).....倉出即ち製造勘定への振替。

〔借〕 製造勘定 (標準價格)..... ¥ 8,800      〔貸〕 原料勘定 (實際價格)..... ¥ 9,000  
 原料價格變動勘定 ..... 200

原料勘定 (Raw Material)	原料價格變動勘定 (Material Price Variance)
原料棚卸高 1,000	倉出原料の標準價格
仕入高(實際價格)10,000	と實際價格との差 200

(II) 工賃 (Labor).....製造勘定への振替。

〔借〕 製造勘定..... ¥ 6,300      〔貸〕 工賃勘定 (實際賃金支拂率)..... ¥ 6,000  
 工賃價格變動勘定 ..... 300

工賃勘定 (Labor)	工賃價格變動勘定 (Labor Price Variance)
工賃(實際支拂率) 7,000	間接工賃(間接費勘定へ) 1,000
	直接工賃(製造勘定へ) 6,000
	實際支拂率と標準支拂率による工賃との差異 300

(III) 製造間接費 (Factory Service).....製造勘定への振替。

〔借〕 製造勘定 (標準價格)..... ¥ 4,000      〔貸〕 製造間接費勘定 (實際價格).... ¥ 4,200  
 製造間接費價格變動勘定 ..... 200

製造間接費 (Factory Service)	間接費價格變動(Factory Service Price Variance)
間接費(實際價格) 4,200	實際價格と標準價格とによる間接費の差 200

(IV) 製造勘定 (Goods in Process)

製造勘定—原料		原料數量變動勘定 (Material Quantity Variance)	
期首棚卸 (標準價格× 實際數量) 300	製品の完成 (標準價格× 實際數量) 8,950	原料標準消費數量と實 際消費數量との差異	250
原料費 (標準價格× 實際數量) 9,000			

製造勘定—工賃		労働能率變動 (Labor Efficiency Variance)	
期首棚卸(標準賃金支拂 率×實際數量) 250	製品の完成(標準賃金 支拂率×實際時間) 6,000	工賃の標準支拂率と實 際支拂率との差	2.0
工賃(標準賃金支拂率× 實際時間) 6,300			

製造勘定——製造間接費

工場能率變動勘定(Factory Efficiency Variance)

期首棚卸(標準價格) 150	製品の完成(標準價格×標準價格による轉嫁) 3,900
標準價格による轉嫁 4,000	實際時間) 3,900

間接費の實際時間と標準時間との差 175
----------------------

(V) 製品勘定 (Finished Goods)

(VI) 出荷 (Shipment)

製品勘定は標準原價(標準價格×標準量)を以て示す。

標準原價にて示す。

製品勘定 (Finished Goods)

賣上原價勘定 (Cost of Shipments)

期首棚卸(標準) 2,000	出荷(標準) 18,000	出荷(標準) 18,000
原料費(標準) 8,700		
工賃(標準) 5,750		
製造間接費(標準) 3,725		

かくて以上の變動分析の結果を一表にして示せば、次の如くなるであらう。

實際原價	原料費		工賃		間接費		比率
	比率	比率	比率	比率	比率	比率	
9,000	105.2	6,000	99.2	4,200	109.8		

標準原價	8,550	100.0	6,050	100.0	3,825	100.0
變動	450	5.2	50	0.8	375	9.8
變動分析:						
價格變動	200	2.3	※ 300	※ 4.9	200	5.2
能率變動	250	2.9	250	4.1	175	4.6
純變動	450	—	50	—	375	—

※有利なる變動を示す。

以上は勘定形式による變動分析法の概略であるが、其他此種に屬する分析法は皆大同小異の手續を採用しつゝある狀況にある。<sup>(註一)</sup>

勘定形式による分析法を更に擴大し、一層その正確を期せんとする場合に於ては通常前述の變動豫算の應用による製造間接費分析法が行はれる。今その一例を示せば、

原價中心點第一に於て次頁の如き製造間接費豫算が建設せられありたりと假定する。

製造間接費豫算に對する製造間接費變動は、既に知れるが如く外部的なる——即ち統制不可能なる——操業度の變化による變動と、内部的なる——即ち統制可能なる——經營缺陷に基く變動とに二分し得るのであるから、今この變動豫算により製造間接費變動を、この構成要素たる量的

量的變動分析表					
原價中心點		No. 1		職工長	
標準作業時間		3,500 時間(100%)			
實際作業時間		2,800 時間(80%)			
費用項目	勘定符號	a	b	c	b-c 量的變動
		標準作業 度に於ける 豫算	豫定製造原價 (¥1.20×2,800)	實際作業 度に於ける 豫算 (80%)	
職工長給料	21	¥ 300		300	
副職工長給料	22	175		175	
雜給料	23	250		250	
検査工賃金	24	200		200	
工場事務員給料	25	300		300	
補助員賃金	26	550		500	
補修費	27	620		580	
不良製品費	28	250		150	
原料處理費	29	900		795	
消耗品費	30	305		255	
時間外賞與	31	350		280	
計		¥4,200	¥ 3,360	¥ 3,785	-¥425

不利なる量的變動を惹起する。又經營内に於て統制が如何に貧弱であつても一〇〇%以上の注文量の存在せる時は有利なる量的變動を生ぜしめる。前例に於て某月に作業時間が二八〇〇時間に過ぎなかつたとすれば(標準製造間接費配賦率を一時間當り一二〇圓とす)、第一原價中

製造間接費豫算							
原價中心點		No. 1		職工長			
標準作業時間		3,500 時間(100%)					
費用項目	勘定符號	各作業度に於ける製造間接費					
		70%	80%	90%	100%	110%	120%
職工長給料	21	¥ 300	¥ 300	¥ 300	¥ 300	¥ 300	¥ 300
副職工長給料	22	90	175	175	175	175	175
雜給料	23	200	250	250	250	250	250
検査工賃金	24	150	200	200	200	200	250
工場事務員給料	25	225	300	300	300	300	300
補助員賃金	26	450	500	525	550	570	590
補修費	27	560	580	600	620	650	660
不良製品費	28	125	150	200	250	325	400
原料處理費	29	720	795	845	900	980	1,080
消耗品費	30	225	255	280	305	335	375
時間外賞與	31	240	280	315	350	385	420
計		¥3,290	¥3,785	¥3,990	¥4,200	¥4,470	¥4,800

變動と統制可能變動に分析するならば、その手續は大略次の如くなるであらう。(註二)  
(I) 量的變動 (Volume Variance)。量的變動とは實際作業度が正常作業度と一致せざる場合生ずる變動を云ふ。即ち特定經營が十分なる生産設備を有し乍ら尙六〇%に達する操業のみを行ふ場合は

心點は標準操業度の二〇%減を以て作業を爲せしことを意味し、従つて不利なる量的變動を生むに至る。即ち量的變動分析は前頁の如くなるであらう。

(II) 統制可能變動 (Controllable Variance)。統制可能變動とは豫定原價と實際原價との差である。若し第一原價中心點に於て某月二、八〇〇時間の操業を行ひ、この操業度は標準の八〇%を意味し従つて製造間接費豫算は三、七八五圓であると假定する。然して職工長の優れたる管理能力により實際間接費額が三、六四五圓であつたとすれば、第一原價中心點はたとへ不利なる量的變動ありと雖も尙一四〇圓(三、七八五圓減三、六四五圓)の有利なる統制可能變動を生ぜしむるの理となる。かくて統制可能變動分析は次頁の如くなるであらう。

右簡略乍ら勘定形式による分析法を述べたのであるが、變動豫算の採用による複雑なる方法の存在あるにせよ、この變動分析法を採用する限りに於て、分析をなすに當り勘定形式を以て變動を標準より隔離し分析を行ふの手段をとる點に於て、總て共通なることを認むるであらう。

以上を以て變動分析法の大略を紹介し終つた。變動分析は標準原價計算手續の終結として最も重要な意義を有して、この適不適によつて計算職能は喪失するの運命にあるを以て、最も慎重且つ完全なる手續を必要とすることを知つた。本章に於ては分析手續として算數式又は勘定式等

費用項目		a	b	c	b-c
勘定	符號	標準操業時間に於ける豫算	實際操業時間に於ける豫算	實際原價	統制可能變動
職工長給料	21	¥ 300	¥ 300	¥ 300	—
副職工長給料	22	175	175	175	—
雜給料	23	250	250	230	20
檢査工賃金	24	200	200	180	20
工場事務員給料	25	300	300	260	40
補助員賃金	26	550	500	520	— 20
補修費	27	620	580	620	— 40
不良製品費	28	250	150	80	70
原料處理費	29	900	795	770	25
消耗品費	30	350	255	240	15
時間外賞與	31	305	280	270	10
計		¥ 4,200	¥ 3,785	¥ 3,645	+¥ 140

の分析法に就きその概略を知り得たのであるが、今變動分析法を標準原價計算手續の一環として認むる限りに於ては、勘定形式による分析法を適當なりと思推する。何故なれば、勘定形式による計算法は簿記會計に固有なる計算形式であり、前章にて述べたるが如く標準原價を勘定

内に維持する手續は標準原價計算研究の正道なりと信ずるからである。

標準原價計算手續は通常變動分析を以て終ると考へられてゐるが、これのみを以て満足すべきではない。即ち通常の變動分析に於ては、各計算要素に對し豫め定められたる標準に就き、實際原價を比較しその大いさを知るのである。然し乍ら標準原價計算職能は、經營活動の統制にあるのであるから、變動量を認むると共にその原因を探究し、責任者を發見すると共に之を排除するを必要とする。故に最後に變動原因の探究なる問題が残るのである。

(註一) 變動勘定の名稱に就いては著書によりその軌を一にしないが、二三の例を示せば次の如くである。

W. A. Paton, Accountants' Handbook, 1934. p. 1378.

原料費 Material Price Variations.

Material Use Variations.

工賃 Labor Wage Variations.

Labor Efficiency Variations.

製造間接費 Burden Variations.

W. B. Lawrence, Cost Accounting, 1937. p. 360.

原料費 Material Cost Variance. Material Quantity Variance

工賃 Labor Cost Variance.

製造間接費 Indirect Material Cost Variance.

Indirect Material Quantity Variance.

Indirect Labor Cost Variance.

Indirect Labor Quantity Variance.

V. Sickie, Cost Accounting, 1938. pp. 438-439.

原料費 Purchase Price Variance.

Material Usage Variance.

工賃 Labor Rate Variance.

Extra Allowance Labor Variance.

製造間接費 Overhead Capacity Variance.

Overhead Controllable Variance.

C. F. Schlatter, Advanced Cost Accounting, 1939. Chap. VIII.

原料費 Material Price Variance.

Material Usage Variance.

工賃 Labor Efficiency Variance.

Wage Rate Variance.

製造間接費 Activity Variance.

Efficiency Variance.

W. Neuner, Cost Accounting, 1938. p. 490.

原料費	Material Price Variation.
	Material Quantity Variation.
工賃	Labor Price Variation.
	Labor Quantity Variation.
製造間接費	Manufacturing Expense Efficiency Variation.
	Manufacturing Expense Budget Excess Variation.
	Idle Capacity Variation.

變動勘定は、變動原因に従ひ無數に分割し得る筈であるが、通常的分析手續に於てはその量の大小を認むるを主たる目的とする爲、各計算要素に對する標準と等しき變動勘定即ち原料價格變動勘定、原料消費數量變動勘定、工賃價格變動勘定、勞働時間變動勘定、製造間接費量的變動、製造間接費統制可能變動勘定等を認めるのである。而して變動原因の探究は之等の勘定に就き更に検討を加へるのである。

(註2) 變動豫算は通常一〇%の操業度間隔にて編成せられる。従つて實際操業時間が八一%と云ふが如き場合は新なる操作を必要とする。即ち通常は八〇%の豫算額に對し八〇%と九〇%の豫算額の差の十分の一を加へ當該豫算額を決定するの簡便法を採用する。

尙圖表上に曲線を以て各操業度に對する豫算額を示す時は比較的容易にその額を知り得るであらう。之に關しては V. Sickle 前掲書 Chap. XXII を参照せられたい。

## 第五節 變動原因の探究

標準原價計算に於ては、標準に異なる變動を把握し之を分析すると共にその原因を究明し責任者を摘發し、之を剪除し以て經營統制を行ふべき旨を屢々繰返した。即ち變動分析の職能は各原價要素に對する變動量を認むると共にその原因に遡つて之を追求し、その真相を把握すると共にこれを排除し以て經營の合理化を圖るにある。従つて單に變動をその量に就て知ることのみを以て變動分析を終れりと考ふるは、足らざるも甚しと云はざるを得ない。故に前節の如く原價要素別に變動量を決定する分析手續を第一次分析 (Primary Analysis of Variance) と呼び、更に變動原因を探究し、その責任を明確ならしむる手續を第二次分析 (Secondary Analysis of Variance) と稱する場合がある。

第二次分析に於ては、かく變動原因を追求し之を認むると共にその責任を明確にするのであるから、先づ變動原因を指摘するの要がある。變動の諸原因として通常擧げらるゝ主なるものは、

(A) 原料費變動。

- (1) 原料價格に於ける市價の變動。
- (2) 緊急なる必要又は價格變動に對する判定を誤れる結果、仕入口數が標準と相違せる場合。  
(仕入計畫の變更)。
- (3) 原料品質の標準と相違せる場合。
- (4) 無能なる仕入擔當者の存在。
- (5) 製造計畫の變更。
- (6) 原料の截斷及處理に於ける浪費、原料作業層の増加。
- (7) 製造命令書に於ける原料數量、價格の記入不正。
- (8) 原料の盜難。
- (9) 原料運搬中に於ける損失。
- (10) 製品型、製造設備、製造工程等の變更。
- (11) 検査の過酷なること。
- (12) 原料仕様書の不正、不完全。
- (13) 消耗品と直接原料との處理の誤謬。

- (14) 倉庫に對する戻原料の不正。
- (15) 生産統制の不完全。

(B) 工賃變動。

- (1) 賃金支拂率及賃金支拂制度の變更。
- (2) 作業に對する労働者割當の不適。
- (3) 仕損じの増加。
- (4) 劣悪なる原料の使用。
- (5) 原料供給の遲滯。
- (6) 労働時間、賃金支拂率、労働カード等の不正による作業命令の變更。
- (7) 製品型、製造設備、製造工程等の變更。
- (8) 生産管理法の不適。
- (9) 不動時間の存在。
- (10) 時間研究の不適。
- (11) 製造設備、機械、器具等の不適。



- (12) 労働供給の超過又は不足。
- (13) 労働種類及形式の變化。
- (14) 労働者の雇傭及解雇。
- (15) 賃金支拂制度の不適。
- (16) 原價計算制度の不適、記録の不適正。
- (17) 同盟罷業其他の労働争議。
- (18) 労働者と監督者との間の不正。
- (19) 作業状態の不適。
- (20) 男女混業。
- (21) 作業時間の増加、即ち残業手當等の支拂増加。
- (22) 機械作業より手工作業への轉換（又はその反對）。
- (23) 労働者の個人的必要時間を製造命令に記録したる場合。
- (24) 諸命令書、仕様書等の不適。
- (25) 時間記録の不正確。

(C) 製造間接費變動。

- (1) 製品注文量の不足。
- (2) 原料供給の遲滯。
- (3) 製造設備、機械、器具等の破損。
- (4) 製造設備、機械、器具等の標準製造を爲し得ざる場合。
- (5) 労働者の不熟練。
- (6) 劣悪なる原料の使用。
- (7) 經濟的數量の製造を爲し得ざる場合（製造すべき數量の不足、製造工程間の不均衡）。
- (8) 前製造部門の作業遲滯。
- (9) 奉仕部門の能率低下（電力供給、維持、検査等に於て）。
- (10) 標準製造方法、標準機械等を採用せざる場合。

變動原因を明確ならしめたる後は、その責任者を限定し之に賞罰を行ひ、以て標準を維持するが如く努力を要す必要がある。

責任者の限定は之を廣くみるならば通常次の如く規定し得る。

- (1) 原料價格の差異に基く變動は仕入部門の責任による。
  - (2) 原料品質の相違に基く變動は仕入部門又は製造部門の責任による。
  - (3) 原料消費數量の變動は——若し標準品質に於て——原料に工程を加ふる部門の何れかの責任による。
  - (4) 賃金支拂率の差異による工賃の變動は——標準と異なる賃金支拂率によりて支拂はれたる場合——雇傭部門の責任による。
  - (5) 作業時間の差異による工賃の變動は——若し特定作業が標準方法と異なる方法によりて行はれたる場合——は製造部門の責任であり、管理の失敗、不完全作業等による場合は當該部門の責任である。
  - (6) 製造間接費額の變動は——標準配賦率を維持する限り——作業能率の差異に基くものであるから製造部門の責任である。
  - (7) 操業度の變動はその原因に従ひ製造部門又は販賣部門の責任である。
- 變動の原因を發見し、その責任の所在を明かに爲したる後は、最後に責任者を突止め、この責任者に賞罰を加ふると共にその原因を排除し、最も能率的なる經營を行はしむるのである。

この責任追求に用ひらるゝ表を責任追求表 (Follow-up Sheet) と呼ぶのであるが、次の如きものがその一例である。

原價中心點 No. 1		責任追求表——不利變動		職工長 長 尾 泉 茂		
勘	定	責任者	不利變動の	不利變動	額	末
目	符號	氏 名	原因	救濟方法	月 日	月 日
検査工賃金	24	石井 榮 治	検査時間の多きに過ぎること	遅延を除くた短めの時間の縮	新手續の採用	完 成
消耗品費	30	藤村 精一	品質の劣ること	仕入部門の缺陷	.....	.....

かくて變動原因の究明、責任者の發見により、原因を剪除せるか又は標準の修正を行ひ理想的なる經營を行ひ得て始めて始めて標準原價計算の職能は完全に充足し得るのである。

## 第六章 標準原價計算に對する反駁と妥協

### 第一節 標準原價計算に對する反駁

標準原價を以て理想原價と解し之に依て實際原價を統制せんとする試みは、その奇抜なる着想と卓越せる思想内容とに於て一方熱烈なる信奉者を獲得せると共に、他方大なる障害に當面した。即ちこの説の次第に浸潤すると共に又之に反對する者の聲も次第に囂しくなつて來たのである。

標準原價計算に對する反對論は通常次の二點に向つて集中せられた。即ち、

(一) 會計原則自體に對する反逆であるとするもの。

この反駁は一般に職業會計等によりて唱へられたものであるが、彼等の見解に従へば、「會計原

則は常に過去の事象に基き、その職能を果すべく定められてゐる。この原則は會計思想發展の初期より通説として認められ今も尙嚴として存在し健全であるべき筈である。かくて原價計算分野に於ては所謂歴史的原價のみが信すべき眞實の原價であつて、あるべき原價として豫め定められたる標準原價の如きは如何に合目的性を有するにせよ單に人爲によりて定められたる空想的原價であり、單に概念の遊戲によりて組立てられたる砂上の樓閣の如きものであり何等信をおくに足りない。假令一步を譲るも見積の範圍を出づる能はず、勿論眞實原價、理想原價と見做すことは絶対に不可である。従つて標準原價を勘定に導入する計算手續は云ふ迄もなく、此の如き思想を基礎とせる計算技術はその價値を認むることは出來ない。寧ろ標準原價思想の如きは會計原則に反する着想である。」と。

かくて彼等にとつては、標準原價主張者なるものは會計原則を破壊し以て異説を信奉する異端者なのである。職業會計士は實務に於ては一般會計思想の指導者であるから彼等の反對論は蓋し標準原價主張者への一大痛撃であつたことを想像に難くない。

(Ⅱ) 計算技術に對する反對であるもの。

會計學上未來計算の價値が次第に認識せらるゝに及び企業に於ける將來の經營活動を意識的に

統制せんとする標準原價計算が會計原則の破壊なりとの觀念は一應後退せざるを得ない狀況に立至つた。然し乍ら標準原價計算反對論者はこの點に關し一步を譲るも尙他に多くの反駁理由を有してゐた。即ちそれは計算技術上の種々なる困難及疑義を指摘せるものであるが、その主なるものを列擧すれば、

(1) 標準原價計算制度を全面的に各種企業に採用することの不可能なること。

前述の如く標準原價計算制度は、通常大規模なる反覆生産を行ふ經營のみに適用せられて最も有効であり、小規模又は注文生産をなす企業に於ては、その採用は殆んど不可能にして、假令採用を得るとするも、その計算手續の煩雜なることにより効果は全く失はれるものであると云はれてゐる。

(2) 標準原價計算制度を採用するに當つて、從來の實際原價計算制度との二重計算制度を採用せねばならぬこと。

標準原價を以て實際原價を統制するものと假定するならば、その計算手續に於て兩者の計算を平行的且つ同時に實行するの要がある。かくては事務的勞力及費用に於て倍加せられ、標準原價主張者の聲を大にして叫ぶ長所は全く失はれることとなるであらう。

(3) 各種標準の設定の極めて困難なること。

標準原價計算制度採用に當つては、生産設備、生産工程、製品等に就き、又原料費、工賃、製造間接費等の原價要素等に關し妥當なる標準を定むることが不可缺の條件である。然し乍らこの標準決定は——理論を暫く別とすれば——實際問題として最も有能なる専門家の手を籍りるも尙不可能と感ぜられる場合が極めて多い。不完全なる標準決定は、計算結果を混亂に導き遂にはその統制職能を不能ならしむるものであるから寧ろ標準設定は之を避くべきが至當である。

(4) 原料、製品、仕掛品等を標準價格を以て評價することの不當なること及び右評價基準による評價損益に疑義あること。

原料、製品、仕掛品等は飽く迄實際價格を以て評價すべく、標準價格にて評價し之を財政表に示すことは全く人爲的操作の結果であり何等眞實の財政状態を示すものではない。かく標準價格による評價は財政表を不正ならしむる故に常に排除すべきである。尙標準價格と實際價格との差異ある時は——原料仕入に當り標準價格と實際價格に差異ある時は評價損益の發生するが如き——非營業損益の發生を見るに至る。非營業活動より生ずる損益を輕卒に認むることは健全財政の立場よりは正に排撃すべきであらう。

(5) 標準操業度及標準製造間接費額決定の困難なること。

特定製品に對し標準製造間接費を配減するためにはその經營に固有なる標準操業度と右操業度に於ける標準製造間接費額決定が必須の要件となる。この何れかに不正ある時は製造間接費の配賦に齟齬を來し製品の負擔が正鵠を失すると共に標準製造間接費計算を失敗に陥らしめ、操業度との關聯に於て製造間接費變動分析は殆んどその意義を失ふに至るのである。故にこの兩標準設定の難問題解決に萬善を期せざる限り標準原價計算の職能は大半を喪失するに至るのである。

(6) 標準原價と實際原價との差異を示す變動の處理に異論あること。

標準原價と實際原價との差異を示す變動の處理に關しては異論がある。即ち變動を純然たる營業外の損益と見做すか果た又他の方法によりて處理するかの疑問であるが、その處理法の如何によつて計算手續に大なる差異を招來することは蓋し當然の歸結であらう。

(7) 變動分析手續の極めて複雑なること、及び右分析による眞實原因の把握の容易ならざること。

變動分析は標準原價計算制度の白眉でありこれなくして有終の美を納めることは出來ない。即ち變動分析により經營缺陷を究明し、その原因を排除し、最も能率高き經營に進み得るのである。

然し之は飽く迄その分析に正鵠を得たる時に然りである。實際に於ては變動分析は極めて困難を伴ひ、その方法にして誤あれば結果は全く裏切らるゝことゝなる。變動は種々錯雜せる原因より生ずる故その分析は殆んど不可能である場合も少なくなく、一旦混亂に陥れば經營眞實の姿は全く歪めらるゝに至るのである。

(8) 標準原價に基準を置く損益決定に疑義あること及びかくて定められたる損益に關する課税問題の疑義。

等々であるが、之等の何れか々往々にして標準原價計算に對する有力なる反對論の根據をなすものである。

## 第二節 本質論に對する妥協策

標準原價を以て理想原價なりと信ずる學徒はこれを至上なる説と自認するが故に、前述の如き諸種の反對論に對し更に反駁を加ふるの態度をとりつゝあつたが、その陣營中にあつて標準原價の完全なる形態を一步讓つて反對論に何等かの妥協を試み世俗に迎合せんとするの態度をとる者

の現れるに至つたことも又當然の成行であつた。茲にその妥協案の主なるものを紹介しその主張に一應の吟味を下さんとするのであるが、先づ順序として標準原價の本質抹殺論に對する妥協策よりその歩を進めることとする。

標準原價がその本質に於て空想原價なりとし之を異端視乃至は否定する者の多くあることは既述の如くである。傳統に生きる所謂正統派會計學徒は通常此の如き見解を有し、標準原價主張者を敵視するの態度を採つたことも蓋し又止むを得ぬ處である。かくて標準原價主張者中にも彼等の主張を一應承認し、この原則を維持し然も尙標準原價計算の長所を取入れんとする折衷案を樹つる者も亦出現した。私見によれば此の立場を有するものに二派ありと認める。

(I) は所謂 Basic Standard Costs の説である。

Basic Standard Costs なる標準原價概念は E. Cantrian 氏の創唱せる處であることは既に述べたるが如くであるが、氏によりて紹介せられたるこの標準原價の意義は現在に於ては理想原價と共にその概念を二分するものと思考されるに至つた。Cantrian 氏が如何なる見解に基きこの説を樹立したかは確認するに由なく、解する者に依りて種々の異説を擧げ得るであらうが、私見の關する限りに於ては最も重要且つ有力なる折衷案とみるのである。

氏の説によれば、標準原價は固定尺度としての職能を有する。換言すれば、標準原價は理想原價即ち達成目標たる原價を意味するものでなく單に實際原價を測定すべき測定尺度となるのみである。氏が「標準原價は豫定原價を意味するものでなく、單に計算の基礎となるものである。」と述べてゐるのはこの理である。従つて客觀的狀勢に大なる變化の生ぜざる限りその標準は變更を要せず數年間若しくはそれ以上に涉り固定的であり得る筈である。かく固定尺度と解する點に於て所謂理想原價主張者と大なる見解の相違を見出し得るのである。氏が標準原價を固定尺度なりと解するが故に——固定尺度なるが故に、理想原價の如くこれのみにて勘定を維持する能はず、實際原價を示すと共に測定尺度たる標準原價によつて能率を測定し經營統制職能を充足せんとする——計算手續に於て勘定に二つの金額欄を設け實際原價と之を測定する標準原價を展示しつのであるが、結果より之を判斷するに一方實際原價を勘定中に維持し從來の理想原價に對する反對を避け、他方標準原價を併用し固定尺度によりその能率の適否を判定し、以て統制職能を可能ならしめんと試みつゝあるのであらう。かく思考するならば實際、標準兩原價を併用する計算手續が折衷案なりと解する私見は大體に於て認め得るものと信ずる。今資料として二欄式による原價計算手續を例示すれば大要次の如くなるであらう。

變動製造間接費勘定

	實際	標準		實際	標準
消耗品費	400	310	變動製造間接費	1,100	800
間接工賃	600	420			
健康保險料	100	70			
	1,100	800			

製造勘定——變動製造間接費

	實際	標準		實際	標準
棚卸在高	520	280	仕掛製造間接費	1,100	800
變動製造間接費	1,100	800			
率 $1,620/1,080=1.50$	1,620	1,080	實際原價に修正 (標準の 1.50)		

賣上製品原價勘定へ

固定製造間接費

	實際	標準		實際	標準
職工長賃金	200		固定製造間接費	400	250
減價償却費	150				
火災保險料	50				
	400	250			

製造勘定——固定製造間接費

	實際	標準		實際	標準
棚卸在高	300	300	仕掛固定間接費	450	450
標準率に於ける吸收	250	250			
	550	550			

賣上製品原價勘定へ

買掛金勘定

	仕入高	標準
	1,000	

原料勘定

	實際	標準		實際	標準
棚卸在高	2,000	1,600	倉出(標準)		1,200
仕入高	1,000	650			
率 $3,000/2,250=1.33$	3,000	2,250	實際原價に修正 (標準の 1.33)	1,600	

製造勘定——原料費

	實際	標準		實際	標準
棚卸在高	1,650	1,400	仕掛原料		1,800
原料受入高	1,600	1,200			
率 $3,250/2,600=1.25$	3,250	2,600	實際原價に修正 (標準の 1.25)	2,250	

賣上製品原價勘定へ

未拂工賃勘定

	實際	標準
直接工賃	5,000	4,700

製造勘定——工賃

	實際	標準		實際	標準
棚卸在高	1,000	800	仕掛工賃		4,000
賃金支拂高	5,000	4,700			
率 $6,000/5,500=1.09$	6,000	5,500	實際原價に修正 (標準の 1.09)	4,360	

賣上製品原價勘定へ

損益—不動能力

固定製造間接費吸收不足 150

賣上製品原價勘定

	實際	標準
仕掛原料費	2,250	1,800
” 工 賃	4,360	4,000
” 變動間接費	1,350	900
” 固定間接費	450	450
率 $8,410/7,150 = 1.18$	8,410	7,150

(II) は標準原價を勘定より隔離し單なる統計的資料として側面より實際原價を統制せんとする方法である。

この場合に於ては標準原價は單なる補助手段に墮し終り實際原價を以て勘定を維持し、標準原價——勘定より離れたる——は之を分析するの職能を有するのみに至るが、尙茲に標準原價計算の長所を維持せんとする處にこの手續の妥協策たる所以が存するのである。

今この分析手續のみを示せば單に統計的方法によつて次頁の如くなるであらう。

製造原價分析:	實際原價		標準原價		變動		價格		變動	
	實	際	標	準	增	減	增	減	增	減
直接原料費	¥ 1,200	¥ 1,200	¥ 1,000	¥ 1,000	¥ 210	—	¥ 110	—	¥ 100	—
直接工賃	3,192	3,192	2,200	2,200	—	8	152	—	—	—
間接原料費	154	154	120	120	34	—	22	—	12	—
間接工賃	450	450	600	600	—	150	—	—	—	—
計	5,006	5,006	4,920	4,920	244	158	284	90	112	220
標準に對する變動計	—	—	86	86	—	86	—	194	108	—
計	¥ 5,006	¥ 5,006	¥ 5,006	¥ 5,006	¥ 244	¥ 244	¥ 284	¥ 284	¥ 220	¥ 220

第三節 計算技術に對する妥協策

標準原價計算の技術的弱點に對する非難は、種々の觀點より行ひ得ることは前述の如くである



が、之に對し標準原價主張者は次の如く更に之に反駁を加へ自己の見解を確立するか、更に他面之と妥協するか何れか一つの途を擇ばざるを得ざることは當然の成行であつた。即ち、

(1) 標準原價計算制度を全面的に各種企業に採用し得ざることは屢々論難の的となる。殊に注文生産を行ふ場合の如きは其の實施は殆んど不可能であると云はれる。然し乍ら一方企業自體に於て標準原價計算制度の長所を深く認識すると共にこれを採用せんとする意志の次第に激しくなりつゝあること、及び他方作業の標準化(生産工程、生産方法、機械、設備、器具、什器等の)及標準原價計算制度自體の弾力性は此の制度の採用に拍車をかけ、前述の如く Cannan 氏を初め多くの研究者はその適用範圍の殆んど無限なることを暗示してゐるが、標準原價計算制度の眞價認識の普遍化と共にその適用範圍は將來益々擴大せらるゝであらう。

(2) 標準原價計算制度を採用するに當り、更に實際原價計算を同時且つ平行的に實施する必要ありや否やの疑問も屢々論争の中心となる。兩者を同時に維持する時は二重計算制度の採用となり事務的勞力及費用に於て二倍の負擔となるであらう。然し此の反對は比較的容易に解決せられる。即ち標準原價を理想原價と解し勘定内に導入し勘定を標準原價にて維持し、若し必要なる時は更に次に述ぶるが如き修正法を採用するならば通常二重計算を不必要ならしむることは云ふ迄もない。かくて所謂「例外の原理」の適用が可能となり、假令標準原價を實際原價に修正する多少複雑なる手續を履むとも尙計算手續を二重ならしむる困難を除き得て、所期の目的に達するに至るであらう。

(3) 各計算要素に就き理想標準を設定することは最も難事であり標準原價計算制度の效果の有無は一にこの點に係ると云はれる。故にこの點に不適ならんか、計算制度は全面的にその統制職能を失ひ制度自體の破壊を導くに至るのである。近來に於ける産業の所謂標準化の傾向は經營合理化の希望と相俟つて各種計算要素に對する合理的なる標準設定を次第に可能ならしめ、この反對論はその影を薄くするに至つた。茲に云ふ各種標準は達成目標としての標準であり換言すればその當時の人智を以て認め得る最も妥當なる目標を意味せるものであり、それ以上の客觀性乃至嚴密度を望むものではない。かく總ゆる科學の結晶として認めらるゝ標準は、假令その設定に大なる困難を伴ふと雖も、眞摯なる努力はこの妥當なる標準設定を可能ならしむるものであると確信する。

(4) 原料、仕掛品、製品等を標準原價を以て評價することは標準原價主張者をして云はしむれば、理論會計學上最も困難なる評價問題を一舉に解決し得る點に於て標準原價計算上の一大特

色と自負するのであるが、この不當なることは傳統派によりて屢々叫ばれる處であつた。従つて標準原價主張者中に於てもこの批判に對し何等かの調和を爲さんとする試みは屢々行はれ、この間に生ずる評價損益の發生及びその處理に關しても妥協が行はれるに至つた。

(A) 原料、貯藏品等を標準價格を以て維持し實際價格との較差による評價損益の發生に對する非難を回避する方法として通常原料、貯藏品等の勘定を實際價格を以て評價し、製造勘定に振替ふる時に於て實際價格と標準原價との差による變動勘定を起すか又は製造勘定を實際價格を以て示し標準價格を以て製品勘定に振替ふる方法が採用せられる。

(B) 製品、仕掛品等を實際原價に等しからしむる爲には變動勘定を適當に分析分類し、以て標準原價によりて示さるゝ之等勘定を實際原價に修正する方法を實施する。

かくて原料、仕掛品、製品等を實際原價を以て維持し評價問題の紛糾を避くると共に非營業損益の發生に對する非難を除かんとする、共に一つの妥協策に外ならぬのである。

この例を示せば次の如くなるであらう。

(A) の妥協案の一例。(原料費諸勘定のみを示す)

原 料 勘 定			
棚卸在高(實際)	×××	倉出高(實際)	49,000
仕入高(實際)	×××		
原料價格變動勘定			
損	益	1,000	實際仕入價格と標準價格との差
			1,000
製 造 勘 定			
棚卸在高(標準)	×××		
倉出高(標準)	50,000		

(B) の妥協案の一例。

賣上			¥5,000
減; 賣上製品原價			
直接原料費(標準)		¥1,000	
加; 原料價格變動		110	
原料數量變動		100	1,210
直接工賃(標準)	¥3,200		
加; 工賃價格變動	152	3,352	
減; 工賃數量變動		160	3,192
製造間接費			
間接原料費(標準)	120		
加; 價格變動(A部門)	12		
價格變動(B部門)	10		

數量變動(A部門)	12	154		
間接工賃(標準)	600			
減：價格變動(A部門) ¥ 50				
價格變動(B部門)	40			
數量變動(B部門)	60	150	450	604
製造原價(實際)				5,006
減：仕掛品期末棚卸高				600
製品原價				4,406
減：製品期末棚卸高				720
總利益				3,686
				1,314

(5) 經營に固有なる標準操業度決定の困難なるは何人も容易に理解し得る。若し標準操業度決定の不正なる時は製造間接費配賦に大なる齟齬を來し、標準製造間接費額との關聯に於て末吸收乃至超過吸收等の現象を招來し、標準原價計算を不能ならしめ遂には變動分析を困難に陥れる。この救済法として案出せられたるものは所謂變動豫算であり、操業度の變化に對應して製造間接費の決定を行ひ以て配賦の正鵠を期すると共に變動分析の完璧を期せんとするにある。此種豫算の出現により製造間接費の正常なる配賦及變動分析は比較的容易に解決の途を開き得たのである。

(6) 標準原價と實際原價の差異は之を變動と呼び經營統制の有力なる指標となるべきことは既知の處である。而してこの變動を示す諸勘定の處理に關しては

異論がある。第一は資産(原料、製品、仕掛品等の)評價を實際原價を以て行はんが爲に標準原價を修正すべき要素として用ひらるゝ場合、第二は之を損益と見做し賣上製品原價を修正し實際利益に等しからしめんとする場合である。前者は貸借對照表に於ける評價を標準原價を以てすることの非難を回避するため之を實際原價に換言することを意味し、後者は損益計算書に於ける利益を現實に一致せしめんとするものであり、共に實際原價への一妥協案であることは言を俟たぬが理論的には後者の方法を至當なりと思惟するものである。

(7) 變動分析は標準原價計算手續の終點であり、これによりて經營缺陷が明白になり、この缺陷を除くとき當該經營の經濟活動を意識的に統制し得るのである。この分析もその實相を把握することの困難は之を認めねばならないが、尙前述の如き適切なる分析法を實施することによりて妥當なる結論を得るに至るであらう。

(8) 標準原價に基礎を置く損益計算に於ては、その利益が實際原價による計算と異なるを通例とする。故に之に對し妥協を試みるならば、既知の如く賣上製品原價勘定を修正することによつて一應その目的を達することを得る。尙 C. Reidel 氏が兩計算に基く損益は短期間に於ては差異を認め得るが、比較的長期に於ては自然に相殺し合ひ特にその差を考慮する必要なきに至ると述

べてゐる點は特に吾人の注意を惹くものがある。

#### 第四節 妥協策に對する私見

以上簡略乍ら標準原價と實際原價との相剋及其の妥協策の主なるものに就き一瞥を加へた。最後に此の如き妥協策乃至折衷案が標準原價及標準原價計算の本質に對し如何なる影響ありやを吟味しよう。

先づ私見によれば、標準原價の本質論に對しては理想原價を以て至當なる解釋と思考する。何故なれば經營統制職能を負ひて誕生せる標準原價は、この職能に相應して内容、體裁を具備すべき筈である。統制職能を満足せしむるために實際原價の比較せらるべき標準原價は茲に反覆する迄もなく規範としての原價達成目標としての原價、更に換言すれば眞實原價として存在すべきである。かく觀するが故に計算手續に於ても之を勘定内に導入すると同時に外部よりの原價影響を遮斷し以て經營の眞實の姿を把握し、變動を認め以てその缺陷を指摘し匡正し、かくて標準原價の職能を完全に果し得るのである。科學的營理法主張者の云ふ「標準」とは此の如き「達成目

標」を意味し、彼等の思想が會計學界に影響し標準原價思想の生れ出でたるを想へば「理想原價」こそ標準原價の本態であることは餘りにも明瞭である。

Canman 氏が所謂 Basic Standard Costs の説を唱へたる眞意は理想原價に對する傳統派の反對を避け且つ標準原價計算の長所を維持せんとするにあることは既述の如くであるが、固定尺度としての標準原價は氏の意途に反し著しく標準としての能力を低下せしめたりとの感が深い。今 R. Mannix 氏の言により之を證するならば、

「測定尺度として定められたる標準は——數期間に涉りこれによりて實際原價が測定、秤量せられる——永久的であるがこの標準は利益が少ない。重量・數量・距離等の測定、秤量に就き永久的なる標準の絶對に必要なことは論を俟たないが、永久原價なるものは存在しない。永久原價は一つの目的を有する。即ち數期間に於ける原價が相對的に増減ありや否やを認る基準として役立つのである。然し乍ら現在の原料價格が數年前の標準の三〇〇%又は七五%等であると云ふ事實が何の役立を爲すか。比較は興味深いが、會計報告は單に比較統計を蒐集せるものではない。その數字は現在の價格、取引、管理の利用等の具現せるものであるべきである。又消費原料の種類、品質、數量等の點に就き永久的なる生産水準を定むること、又は一定生産