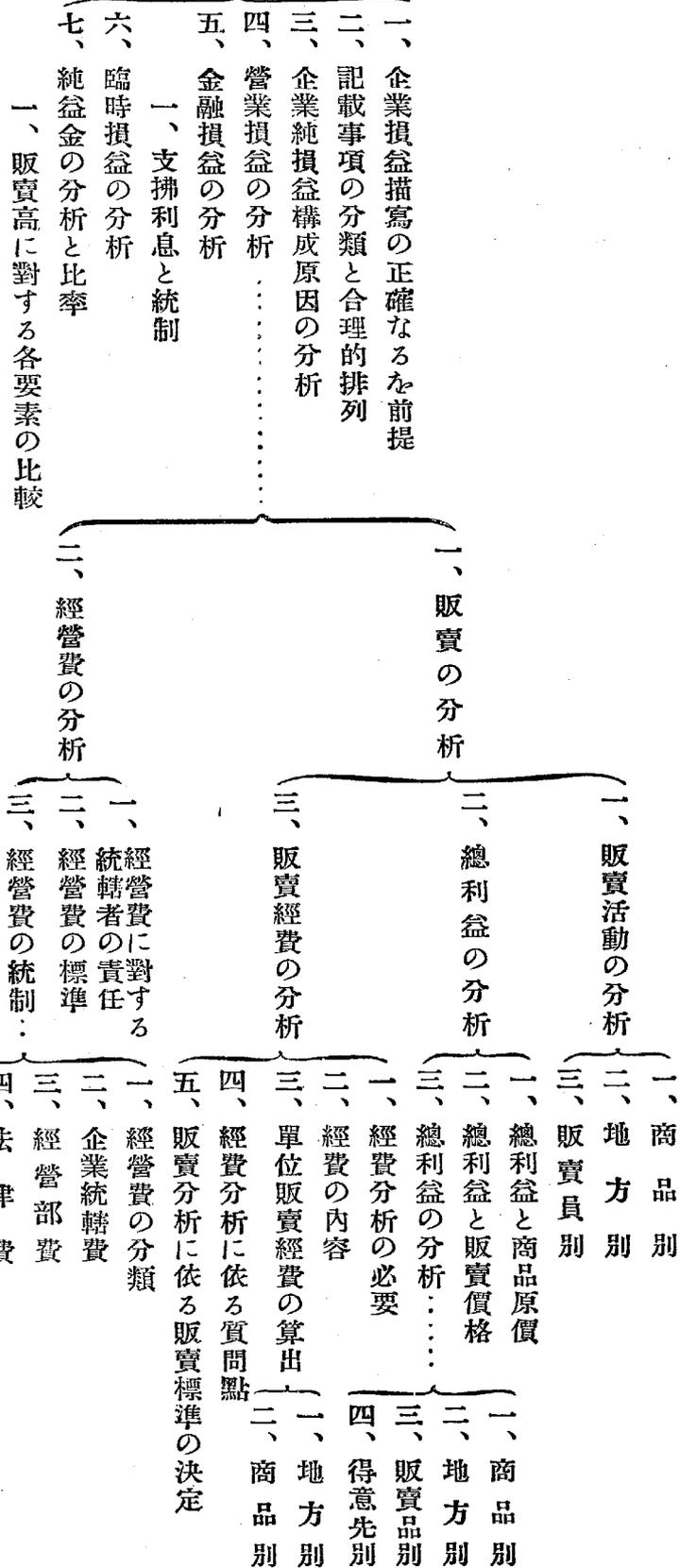


企業管理と損益計算書の分析的研究

山本 徳三郎

目次

- 一、企業管理基準としての諸計算書
- 二、企業管理に利用せらる可き諸計算書と損益計算書の地位
- 三、諸計算書の研究方法
- 四、諸計算書研究の範圍
- 五、單一損益計算書の分析



一、企業管理基準としての諸計算書

現代企業の經營に於ては單なる惰勢或は直感に據つて管理し得る程粗放的では在り得ない。凡

ての方向に於ける激甚なる競争は企業利潤を最低限度に低下せしめ、最早杜撰なる計畫と政策に依る企業經營の存立は許されない。即ち企業の管理は詳細なる計數的事實に準據して實行せられねばならぬ。換言せば適當に分析準備せられたる正確なる計數的事實こそ企業の科學的管理に對する必要缺く可からざる鍵であり、之に依つて企業利潤を増進し、或は經費輕減を助長する幾多の路を探究し得るのである。

諸計算書とは過去に於ける發生事實の記録である。而して過去に於て如何なる事がなされたかを正確に知ることが、企業管理者にとつて最も重要な報告である。何故なれば、企業に於ける將來は多くの場合過去を形成したると殆ど同様なる形式と條件とに依つて構成せられるからである。然れば企業管理上過去の經驗は失敗の再發を防止し、或は長所を進展せしめ以て將來に於ける企業活動より更に優秀なる結果を招來すべく、精細に分析検討せられねばならぬ。

企業管理には確固たる目標を有せねばならぬ。而して此目標に到達すべき幾多の路が企業管理者に開かれてある。或ものは直接的にして容易であり、而して或ものは間接的であり困難なるものかも知れない。既存企業に於ては之等の路の或ものは既に通過したかも知れない。而して巧みに準備せられたる諸計算書は之等の路の良否を比較對照するに十分なる事實を提供するであらう。斯くて

諸計算書は企業目標に到達すべき最も有効にして經濟的なるものは、數種の道路中何れなりやの問題に對し適確なる回答を與へるであらう。

二、企業管理に利用せらる可き諸計算書と損益計算書の地位

然らば如何なる諸計算書が企業管理に對する基準として採用せらる可きであるか。此問題は企業管理上に於ても將又諸計算書調製に於ても最も重要であらう。何故なれば、如何なる經費と努力を以て作成すると、該計算書が企業管理上價值なしとせんか、斯る試みは單なる徒勞に過ぎないからである。然れば企業管理上最も必要にして重要なる諸計算書とは如何なるものなりやを決定せねばならぬのであるか、之が決定に於ては先づ如何なる方向より企業管理の良否を觀察す可きかを其前提とせねばならぬ。然れば次に觀察方向並に之に該當する諸計算書の種類を列舉するであらう。

一、收益状態

- 一、販賣力
- 二、收益力

一、損益計算書

二、財政状態

- 一、支拂能力
- 二、擔保能力

一、貸借對照表

即ち企業管理の良否如何に對する觀察基點は、前記の如き一、收益狀態、二、財政狀態の二大要素に存すると謂ひ得るであらう。何故ならば、企業管理の目的は如何にせば最小の經費と努力を以て最大の効果を收め得るかに存するとせば、企業管理の良否如何を測定せんとせば先づ以て如何なる結果を收め得たるや、換言せば損益計算書に依つて表示せらるゝ一營業期間に於ける企業の收益狀態如何の觀察を必要とするからである。更に該營業期間に於ける企業損益の結果は、資産、負債勘定に如何なる増減變化を來したるやの問題、即ち貸借對照表に於て明示せらるゝ企業の資産、負債狀態如何も亦重要なりと謂はねばならぬ。そは假令多大の企業利潤を收め得たりとするも、斯る利益は既に膨大なる固定資産に投下しありて、流動資金は枯涸して常に尠からざる流動負債に壓迫せられ居るとせば、該企業の管理は單に收益狀態より觀察せば優秀なりと評し得ると雖も、財政狀態より觀察する時は決して優秀なりと斷じ得ないであらう。況んや斯る利益を以て高率なる配當を行はんとせば、多額の流動資金の借入を餘儀なくして流動負債を増大するか、或は更に流動資金の逼迫を加へて益々企業經營をして危険に陥らしむると謂はざるを得ないからである。

斯くの如く企業管理上重要な觀察基點は、收益狀態と財政狀態の二大要素に在りと雖も、兩者の企業管理上に於ける重要性には自ら輕重の差を存すると謂ふべく、而してそは次の一例を以て容

易に氷解するであらう。即ち之を身體に譬へんか、或一定時に於ける身體検査の結果身長、體重、胸圍等は如何なる状態に在りやは恰かも企業の或一定時に於ける資産、負債は如何なる状態に在りやと同様なる可く、然らば一定期間に於て身長、體重、胸圍等は如何なる進境を示したりやの身體發育力如何は、之を一定期間に於ける企業収益如何の問題と同様なりと考へ得るであらう。

而して或一定時に於ける身體検査の結果、或欠陥あるを發見したりとするも、彼にして十分なる發育力を有するとせば該欠陥の矯正は期待し得るであらう。然るに身體検査の結果何等の欠陥なしと認定せられたりとするも、發育力不十分なりとせば斯る完全なる身體は保持し得ずして漸次衰退に傾くは敢て論を俟たぬであらう。同様に企業に在りても假令財政状態に於て或欠陥を有すると雖も、販賣力を基礎とする収益力に於て優秀なりとせば斯る財政状態の恢復は蓋し容易であらう。更に如何に財政状態優良なりと雖も、其収益力不十分なる時は次第に財政状態の悪化するは明かであらう。斯くの如く企業に於ける収益力は恰かも人體に於ける發育力の如く、企業發展に對し最も重要な要素なりと謂ひ得るであらう。故に企業の収益力如何を記載する損益計算書こそ、企業管理者に對する企業統制上の最高の武器であつて、其合理的分析に依つて更に詳細なる經營方針を決定する鍵を發見し得るであらう。

三、諸計算書の研究方法

然らば、斯る企業管理基準たる諸計算書は如何にして研究すべきかの質問に對しては、次の二者を擧げ得るであらう。即ち

一、分析方法に依る研究

二、比率方法に依る研究

前者は諸計算書に於ける記載各項目に對し、詳細なる分析檢討を行ひて企業管理に對する長所並に欠陥は何れの項目に存するやを發見する研究方法であり、後者は諸計算書記載各項目間に於ける或種の比率又は割合を求め、而して之を標準的比率又は割合に比較對照して、企業管理上何れの個所に長短を有するやを檢出して、企業管理に對する指針となす研究方法である。

四、諸計算書研究の範圍

次に諸計算書は如何なる範圍に於て研究すべきかを考察せんに、先づ之を時間的と場所的に二分別し、更に次の如く再別し得るであらう。

一、時間的區別

- 一、現狀の研究
- 二、趨勢の研究—諸統計

二、場所的區別

- 一、企業内部事情の研究
- 二、企業外部事情の研究

諸計算書研究範圍たる時間的區別に於ては、現狀の研究と趨勢の研究とに再別し得るであらう。而して現狀の研究とは少くとも一營業期間に於ける企業狀態如何の研究と解す可く、趨勢の研究とは營業數期間に於ける企業推移の傾向如何を考究するものであつて、前者に於ては一營業期間に對する諸計算書のみにて研究資料となし得れども、後者に於ては營業數期間の諸計算書並に諸統計を併用して趨勢的研究をなし得るものである。而して企業管理の良否如何の觀察は單に現在の研究のみを以て完全なりとは謂ひ難く、數期間に互る趨勢的研究に依つて初めて現在企業は如何なる傾向を辿りつゝありやの眞の判斷を下し得るであらう。

更に場所的區別に於ては企業内部事情の研究と、企業外部事情の研究とに再分したのであるが、元より孤立を許されざる企業に於ては企業管理良否如何の標準を、單に企業内部事情の研究のみに依つて觀察するとせば不完全なるを免れ得ないであらう。即ち、企業管理の良否如何は何等かの外

部的標準と比較對照する事に依つてこそ、より明確に判別し得ると謂はねばならぬ。例へば同業者間に於ける計算書類の分析、或は比率に依る各項目の比較對照に依つて自己の外部的地位如何を測定し得るものである。故に諸計算書類研究の場所的範圍に於ては、企業の内部事情並に外部事情の研究を俟つて完全なりと謂ふべきである。

以上に於て論者は諸計算書類は企業管理上に於ける唯一の基準なる所以を鮮明し、而して企業管理上必要なる諸計算書類とは如何なるものなりや、並に諸計算書類中損益計算書の重要性を説明し更に其研究方法と範圍とを略述したのであるが、本論に於ては單に企業内部に於ける單一損益計算書の分析的研究が主題なれば、以下之に關し筆を進めるであらう。

五、單一損益計算書の分析

(一) 損益計算書に於ける企業損益描寫の正確なるを前提とす

企業管理能率如何の測定は單に損益計算書記載の純損益高のみに據つてなさる可きではなく、更に貸借對照表記載の資産、負債の増減變化如何と關連して考察さる可き事は前述の如くであるが、企業管理能率測定上主要々素たる損益計算書の分析に於ては、先づ該損益計算書記載内容自體に於

て正確にして且何等の修飾なきものでなければならぬ。何故なれば誤謬ある計數を基礎として行ひたる損益計算書の分析は企業管理の統制上何等の價値をも持ち得ないからである。

(二) 損益計算書記載事項の分類と合理的排列

損益計算書の分析が企業管理能率測定と其統制とを目的とする限り、損益計算書構成項目は適當なる集約と合理的排列順序を必要とするであらう。重複せる多數項目の雜然たる排列は企業内各部の能率測定上極めて不便である。従つて企業内部に於ける長短何れに存するやは容易に發見し得ない。企業管理能率測定上主要なる基準となる可き企業純損益高は、單純に總収益より總支出を控除したる殘額に過ぎないと解さる可きではない。即ち總収益並に總支出に於ては種々なる性質のものを包藏する。換言せば企業損益中には營業上の損益並に非營業上の損益の區別を存するであらう。故に企業純益金の大部分が非營業上の収益に據り構成せられ居るとせば、斯る純益金の多額なればとて企業管理者は満足す可きではない。非營業上の収益に據る純益金は臨時的性質のものであつて永續的性質を有しない。存續發展を期する企業に於ては、斯る臨時的収益に據る純益金を以て満足す可きに非ざるは敢て贅言を要しない。然らば企業損益の性質的分類方法は如何。

曰く、

- 一、營業上の損益（基本的性質）
Operating profit and loss
- 二、營業上の損失
- 三、差引營業上の純損益

- 二、非營業上の損益（臨時的性質）
Non-operating profit and loss
- 一、非營業上の収益
- 二、非營業上の損失
- 三、差引非營業上の純損益

而して之等各項目の排列順序に關しては、先づ基本的損益源泉たる營業上の損益項目を記載し、次に臨時的損益源泉たる非營業上の損益項目を掲げ、最後に之等兩者の差引殘高たる企業純損益高を記載す可きである。即ち左の如し。

1	營業損益				
	收益高	×××			
	支出高	×××			
	營業損益		×××		
2	非營業損益				
	收益高	×××			
	支出高	×××			
	非營業損益		×××		
3	差引企業純損益高	×××			

(三) 企業純損益構成原因の分析

1. 營業損益±非營業損益=企業純損益
とせば次の場合を抽出し得るであらう、
即ち、
2. 純益の場合
 - A 營業利益+非營業利益=企業純益
 - B 營業損失+非營業利益=企業純益
 - C 營業利益-非營業損失=企業純益
3. 純損の場合
 - A 營業損失+非營業損失=企業純損
 - B 營業損失-非營業利益=企業純損
 - C 非營業損失-營業利益=企業純損

以上の如く企業純損益構成の原因は六個の種類に分別し得るであらう。而して企業純益の大部分が永續性を有する營業利益に依つて充當せらるゝが企業管理上健實であり、而して純益の大部分が臨時的収益に基くは不健實なりとせば、前記企業純益の場合に於て

A は純益金に對する兩者の割合を考慮して可否を判断す可く。

B は營業上の損失を臨時的利益を以て補填したる最も不健全なる純益なりと謂はねばならぬ。

C は基本的収益を以て臨時的損失を支辨したるを以て本質的純益なりと謂ひ得べきも、臨時的損失は更に其原因の精査を必要とする。

次に企業純損失の場合に於て

A は兩者損失の加重なるを以て最も不健全なる可く、純損失に對する双方の割合に依つて對策を講せねばならぬ。

B 臨時的利益ありたるにも拘らず純損失となりたるは企業の根本的検査を必要とする。

C 營業利益ありたるも莫大なる臨時損失に依つて欠損となりたるものであつて、臨時損失の原因を檢察して其不可抗的なりや否やを探究せねばならぬ。

斯くの如く企業純損益は企業の基本的並に臨時的損益の差引殘高に過ぎざれども、其構成原因や複雑多様なるを以て單に企業利益率、即ち $\text{企業純益} \div \text{平均拂込資本} = \text{利益率}$ 如何に依つて企業管理能率を斷定し得べきものではない。故に純損益を構成する損益各要素を詳細に分析検討して企業管理上の長短を發見し、之が統制策を樹立せねばならぬ。

次に損益計算書の標準的一例を擧げ、企業収益の基本的源泉たる販賣活動の分析より、逐次各項目の分析検討を試みるであらう。

Y製造會社 損益計算書 昭和四年六月三十日

商學討究 第四卷(下)

1. 營業損益	<u>純販賣高ニ對スル%</u>	
總販賣高	¥1,000,000	
差引 戻品ト割引高	5,000	
純販賣高	<u>995,000</u>	100
差引 製品原價	575,000	57.79
販賣總利益	<u>¥ 420,000</u>	<u>42.21</u>
差引 販賣費經營費		
※A 販賣費	¥ 150,000	15.08
※B 經營費	<u>100,000 250,000</u>	<u>10.05 25.13</u>
純營業利益	¥ 170,000	17.08
2. 臨時損益		
機械賣却益	<u>3,500</u>	
3. 金融損益		
支拂利息	¥ 750	
割引料	<u>1,000 1,750</u>	
純利益高	<u>¥ 171,750</u>	<u>17.26</u>

※A
Y製造會社 販賣經費表 昭和四年六月三十日

		總高ニ對 スル (%)	純販賣高ニ 對スル (%)
1. 販賣員ノ俸給	¥ 40,000	26.67	4.02
2. 販賣員ノ費用	30,000	20.00	3.02
3. 販賣統轄者ノ俸給	20,000	13.33	2.01
4. 販賣統轄者ノ費用	10,000	6.67	1.00
5. 廣 告 費	30,000	20.00	3.02
6. 發 送 費	15,000	10.00	1.51
7. 消耗品及ヒ通信費	3,000	2.00	.30
8. 其他ノ諸經費 (減價銷却、燃料、 燈料、修繕、電信、 電話料ノ割當方)	2,000	1.33	.20
	¥ 150,000	100.00	15.08

※B
Y製造會社 經營費表 昭和四年六月三十日

		總高ニ對 スル (%)	純販賣高ニ 對スル (%)
1. 各部長ノ俸給	¥ 40,000	40	23.28
2. 事務員ノ俸給	30,000	30	17.46
3. 各部長ノ費用	3,000	3	1.75
4. 掛代金回收費ト貸倒金	10,000	10	5.82
5. 法 律 費 用	2,000	2	1.17
6. 鑑 査 費	2,000	2	1.17
7. 消耗費及ヒ通信費	7,000	7	4.07
8. 重役會議費用	1,000	1	.58
9. 其他ノ諸經費 (減價銷却、燃料、 燈料、修繕、電信、 電話料ノ割當高)	5,000	5	2.90
	¥ 100,000	100	58.20

(四) 營業損益の分析

一、販賣の分析

一、販賣活動の分析

企業収益に於ける基本源泉たる販賣活動の如何は企業管理上最も重要なるを以て、先づ之が合理的分析を試み、更に損益計算を構成する各項目の分析方法を考究するであらう。

同一工場に於て各種の製品が異なる工程並に原價に依つて製造せらるゝ如く、之等の製品は種々なる値段、地方、販賣員、販賣經費並に販賣條件に依つて販賣せられて居る。故に販賣に於ける純利益高即ち企業収益を有効に統制せんとせば、販賣の合理的分析を必要とするであらう。然らば如何なる販賣分析方法が販賣統制上最も有効であるか。曰く、(一)商品別に依る販賣の分析、(二)地方別に依る販賣の分析、(三)販賣員別に依る販賣の分析の三分析方法を挙げ得るであらう。以下説明せん。

A 商品別に依る販賣の分析

如何なる製造者或は販賣者と雖も、販賣商品の全部の種類が利益を收め得たるや否やを窺知せんとする。而して此報告を求めんとせば該販賣は商品の種類別に分析せられねばならぬ。例へば百貨店の經營者は販賣全體として利益を挙げたる事實を知りたるのみにて満足すべきではない。販賣を

詳細に分析して各種商品に對する利益の有無並に其程度を探求するのみならず、更に斯く相異なる各種商品に對する収益状態の變化は如何なる原因に依るかを追求するを常とする。斯く製造者或は販賣者は商品別の販賣分析に依つて各商品の収益状態を知ると共に、之等に對する販賣原價と経費とを算出検討し、以て販賣統制上に於ける一基調を得るであらう。

B 地方別に依る販賣の分析

商品別に依る販賣の分析は各種商品に對する損益を算出し得ると雖も、其分析範圍は局限せられて居る。例へばA商品は五〇、〇〇〇圓の純益を示したりとするも、其販賣先は販賣條件を異する各地方に散在して居る。即ち同一商品の販賣に於ても或地方に在りては同種商品の競争激甚なる爲め販賣困難を來し、従つて純益高過少或は欠損となるにも拘らず、或地方に在りては比較的容易に且販賣經費尠くして販賣し得るとせば該商品販賣より生じたる純益高は、或地方に於ける利益と他の地方に於ける損失との相殺したる結果でなければならぬ。實際に於て斯る場合は決して尠くないのであるが、之等の事實は販賣統制に對し重要なる參考資料となるは謂ふ迄もない。前記A商品に對する純利益高を分析したる結果、次の如くなりたりとせば

1. <u>利益ある販賣</u>	
地方別	利益高
1	¥ 20,000
2	15,000
4	10,000
6	<u>12,000</u>
	¥ 57,000
2. <u>損失せる販賣</u>	
地方別	損失高
3 ... ¥	3,000
5	<u>4,000</u> 7,000
A 商品に對する純益高 <u>¥ 50,000</u>	

斯の如き場合に於て若し經營者がA商品の販賣總高に對する純益高を知るのみを以て満足したりとせば、第三並に第五地方に於ける販賣損失を見逃したであらう。即ち之等の地方的販賣損失は販賣並に原價の地方別分析に依つて始めて發見し得るのである。故に販賣純益高は其包含することある可き損失の要素を決定するために、常に綿密なる検討を受く可き事は企業の合理的管理に對する根本的問題であらう。

C 販賣員別に依る販賣の分析

前述せる地方別の販賣分析に依つて第一地方は二〇、〇〇〇圓の利益を擧げたる事を知るであらう。然乍假令以上の如き利益ありたるにせよ、該地方に於ける販賣の總てが利益を以てなされたり

とは謂ひ難いであらう。例へば第一地方に於けるA商品に對する二〇、〇〇〇圓の利益は或部分に於ける或販賣員の利益と、他の部分に於ける他の販賣員の損失と相殺したる結果なりとせば、即ち次の如し。

販賣利益		利益高
販賣員		
甲	.....	¥ 6,000
乙	.....	5,000
丙	.....	8,000
丁	.....	7,000
		¥ 26,000

販賣損失		損失高
販賣員		
イ	¥ 2,000	
ロ	3,000	
ハ	1,000	6,000

第一地方に於けるA商品に對する純利益高	→ ¥ 20,000
---------------------	------------

斯くの如く販賣並に原價の完全なる分析は、商品別地方別に依る販賣分析のみならず、更に各地方に於ける販賣員別に依る分析をも包含するものである。而して更に詳細に分析を試みんとするならば、各販賣員の利益は或は町又は得意先に依る利益と、或町又は得意先に依る損失との差引殘高なる事を發見し得るであらう。時としては或販賣員は販賣見込の局限せられて居る町、又は得意先を無益に屢々訪問して居る事も知り得るであらう。斯くの如く純益高は利益と損失との比較に於て

利益が損失を超過したる結果なる事を忘れてはならぬ。

而して如何にして何處に於て利益が擧げられ、販賣損失が支持せられ居るかを探究する必要あるかは、販賣分析の根本的目標の一つが完全なる販賣政策の決定に存することを知らば、如何に之が忽にすべからざる所以を推察し得るであらう。例へば或販賣員の或地方に於ける販賣は、其分析の結果該地方的特種の條件の爲め有利なる販賣見込なしと推定せられたる場合ありとせば、斯る地方に多大の経費を投じて、販賣員を出張せしむる事は望ましくはない。斯る場合には販賣員の出張に代へて卸賣商或は通信販賣に依つて販賣せらる可きであらう。

二、販賣總利益金の分析

A 販賣總利益金に對する製品原價

前述せる如く販賣總利益金は販賣利益と販賣損失との差額なるが故に、包含する事あるべき損失の程度並に原因を探求す可く、販賣總利益金は常に詳細なる分析検討せられねばならぬ。而して製品原價の算出が正確なりとせば、各販賣に對する總利益金は容易に知り得るであらう。此販賣總利益金より營業上の諸経費は支拂はれねばならぬのであるが、更に總利益金と各販賣に對する経費とを知らば各販賣に依る純利益金は精細に判明するであらう。而して販賣價格を決定する事は或一定

の總利益金を收得せんとするには重要な問題である。販賣價格は製品原價の算出に對しては何等の影響を與へない。が販賣總利益高には直に影響する。工場に於ける製造工程が標準化せられ、原價計算の見積が標準原價に依つて基礎付けられて居る工場に在りては、製品原價なるものは殆ど一定せられて居る。斯る場合に於ては販賣價格が高い程販賣總利益高は増加する。故に販賣に依つて生ずる販賣總利益高を算出する事は販賣活動に對する、更に他の分析を試みる可く最も重要であらう。而して販賣總高を製品別、地方別、販賣員別並に得意先別に依つて分析し、而して之等の計數を製品原價に比較せば製品別、地方別、販賣員別、得意先別に依る販賣總利益金を算出し得るであらう。製品の販賣せらるゝ地方如何は製品原價に何等の影響を與へない。何故なれば或商品の製造原價又は轉賣の目的にて仕入れたる商品の原價は、商品の發送せらる可き何れの地方に對しても同一であるからである。即ち販賣先へ發送する商品の運賃は商品原價ではなくして販賣に要する經費である。

B 販賣價格と販賣總利益金

販賣商品に對する各單位原價が同一なりとせば、何れに賣却せらるゝやは敢て論ぜず、販賣總利益金如何は販賣價格如何に依つて決せらる。例へばA商品が第一地方に於ては一一〇圓の平均價格

第二地方に於ては九〇圓の平均價格にて販賣せられたりとせよ。而して該商品原價が六〇圓なりとせば、各單位の總利益は第一地方に於ては五〇圓、第二地方に於ては三〇圓となる。換言せば第一地方に於ては各單位に對し五〇圓が販賣經費を支辨し、且豫定利益を收めるのであるが、第二地方に在りては僅かに三〇圓が之等の目的に該當し得るのみである。勿論第二地方に於ては各單位の總利益高三〇圓以上を收得す可きであつたと謂ふ事は出來ぬ。販賣數量が莫大であり且販賣經費が比較的少き地方に於ては三〇圓は満足す可き總利益金であるかも知れぬ。故に之等の理由原因を詳細に説明する總利益金の分析を試みるであらう。

○ 販賣總利益金の分析

企業管理の能率的統制は商品別、地方別、販賣員並に得意先別に對する販賣總利益金の決定に依つて更に其効果を期待し得るであらう。而して斯く分析せられたる總利益金が如何にして決定せられたるやを詳解し居る場合には一層有利である。故に論者は總利益金の分析は如何なる記録方法に依れば販賣利益の統制上最も有効になし得るを考究せん。

イ、商品別

ロ、地方別

ハ、販賣員別

ニ、得意先別

に依る販賣總利益金の分析

第一表

商品別に依る販賣總利益金の分析

	A 商 品			B 商 品		
	數 量	總 價 格	單 價	數 量	總 價 格	單 價
販 賣 高 價 商 品 原 價	1,000	¥ 100,000	¥ 100	1,200	¥ 240,000	¥ 200
總 利 益 金	1,000	¥ 40,000	¥ 40	1,200	¥ 720,000	¥ 60

第二表

地方別に依る販賣總利益金の分析

	A 商 品 に 對 する 地 方 別 販 賣 總 利 益 金 の 分 析					
	第 一 區		第 二 區		第 三 區	
	數 量	總 價 格	單 價	數 量	總 價 格	單 價
販 賣 高 價 商 品 原 價	200	¥ 22,000	¥ 110	300	¥ 27,000	¥ 90
總 利 益 金	200	¥ 10,000	¥ 50	300	¥ 9,000	¥ 30

第三表 販賣員別に依る販賣總利益金の分析

販賣員	販賣員別に依る A 商品第二區に於ける販賣總利益金の分析											
	販賣員 X			販賣員 Y			販賣員 Z					
	數量	總價格	單價	數量	總價格	單價	數量	總價格	單價	數量	總價格	單價
販賣商	105	¥ 85,000	¥ 80 ⁹⁵	95	¥ 9,500	¥ 100	100	¥ 9,000	¥ 90	63,000	60	60
總利益	105	¥ 22,000	¥ 20 ⁹⁵	95	¥ 3,800	¥ 40	100	¥ 3,000	¥ 30			

第四表 得意先別に依る販賣總利益金の分析

得意先	販賣高、販賣員 X、第二區、商品 A												
	販賣高			商品價格			原價			總利益			摘要
	數量	價格	單價	價格	單價	價格	數量	總計	單位	金額			
甲	20	¥ 2,000	¥ 100	¥ 1,200	¥ 60	¥ 800	800	¥ 40					
乙	30	2,400	80	1,800	60	600	600	20					
丙	40	2,725	68 ¹²⁵	2,400	60	325	325	8 ¹²⁵					
丁	10	1,000	100	600	60	400	400	40					
戊	5	375	75	300	60	75	75	15					
總計と平均	105	¥ 8,500	¥ 80 ⁹⁵	¥ 6,300	¥ 60	¥ 2,200	2,200	¥ 20 ⁹⁵					

第一表は二種商品に對する販賣高、商品原價並に各商品別の販賣總利益高を表示して居る。第二表は第一表中記載せる商品Aに對する平均販賣單價並に販賣總利益が如何に相違れる三地方から算出せらるゝかを表示して居る。即ち販賣管理上相異なる地方に於ては販賣價格と條件とは同一ではない政策が實行せられ、或は希望されて居る事實を示して居る。

更に之等の諸表を具體的に觀察せば、第一表に於ては商品Aに對する平均販賣總利益金を四〇圓と算出して居るのであるが、第二表に於ては更に此總利益金が地方別に依つて不尠相違して居る——即ち一單位に對し三〇圓より五〇圓迄——を表示して居る。而して各單位に對する販賣總利益金の最少——即ち三〇圓——なる第二地方を再分析するであらう。

何故なれば、地方別總利益金は其販賣の全部より收得せられ居るか否かを判然する必要があるからである。而して若し販賣先の何處に於て收益不能或は損失せるも在りとせば、直に之を發見し而して其理由の如何なをかを探求し、更に該販賣をして收益あらしむる爲めには如何なる手段を採る可きかを考究せねばならぬ。斯くて第三表に記載したる如き第二地方に於ける商品Aに對する販賣員別に依る販賣高の分析を必要とするに至るであらう。而して第三表に於ける販賣分析の結果販賣員Yは第二地方に於て商品Aを各單位平均利益高四〇圓を以て販賣し得たる、最も優秀なる成績

保持者であり、而して彼は地方別平均販賣總利益高三〇圓を超過する事各單位に付實に一〇圓の多きに達して居る。茲に於て吾人は販賣管理上眞の要點たる——個人別販賣員に依る販賣各單位に對する總利益高——に接近して來たのである。即ち成功或は失敗の原因は其最後の分析の結果人的要素、換言せば各販賣員の人物如何に存するを知る。故に販賣管理の終局は各員の成績を正確に分析して得たる結果に依つて行ふ各員の統禦に存すると謂はねばならぬ。

第三表は更に販賣員Xは商品Aの總販賣に對する平均單位總利益より遙かに低下せる平均單位總利益を以て販賣せるを表示して居る。乍然販賣員Xの販賣數量はY又はZの何れよりも多い。此處に於て管理者は其理由の如何なるかを追求せねばならぬ。販賣員Xは販賣價格決定に對して餘りに不利なる立場に在るのであらうか、或は將來に於て多額の注文あるを豫想して、一時的小口購入の得意先に販賣して居る爲めであるか。販賣員Xの満足なる總利益高を收めるに失敗したるは、管理者に於て採用せられたる販賣政策の拙劣なるに依るのではないか。或は他に何等かの欠陥を有するのではなからうか。販賣政策に關し以上の如き各種の質問點を生ずるのであるが、之等に對する明答は次の得意先別に依る總利益の分析に依つて與へらるゝであらう。

得意先別に依る總利益金の分析販賣員Xの不良成績に對する欠陥が何れに存するやを正確に檢出

せんとせば、何處に於て平均以下の安値にて販賣せられ、且其れは如何なる理由に基くやを發見すべく、先づ彼の擔當せる販賣活動の分析を試みるであらう。斯くて管理者は將來の販賣政策樹立に對し、且販賣努力を有効に指導するに於て最も參考となる資料を抽出し得る。

販賣員Xの販賣成績の分析は第四表に依つて表示せられて居る。本表に依れば販賣員Xは單位平均總利益金四〇圓の値段にて販賣せるものあり、或は其擔當地方に於ても相當の収益を期待し得る事を認め得るであらう。而して此得意先別に依る販賣の分析檢討は或興味ある事實を發見し得たのである。例へば丙商店は「大量購買に對する割引値段」を以て少量の初注文を發せる大口の得意先である。即ち該販賣員は將來に於ける大口注文に對する第一歩を開拓せんとしたのである。更に乙商店に與へたる値段は地方的競争に對する努力の結果であり、斯くて該商品の競争激甚なる地方に於ける基礎を確立し得たのである。然れば販賣員、商品、地方並に得意先別に依る販賣高商品原價總利益金の分析は販賣政策を樹立し、且販賣活動の有効なる統制に對する各種の必要なる報告を提供する。

以上に於て論者は得意先別販賣に對する總利益の點迄分析を試みたのであるが、單に之れのみには實際上販賣統制の目的に對しては充分なる分析とは謂ひ得ない。即ち最後の目的は企業純益

金如何の問題に存するのであるが、之は總利益金より販賣及び經營に要する諸經費を控除せる殘額である。故に先づ販賣費の分析より考究せん。

三、販賣經費の分析

A 販賣經費分析の必要

企業管理に於ける最も重要な問題は企業活動に對する最後の純益高如何に存す。而して企業全體としての最後の純益金のみならず、更に各收益活動に對する最後の純益金如何に在りと謂はねばならぬ。何故なれば各收益活動より最後の純益金を收得する事が科學的管理の目標であるからである。然れば總販賣高に對する純益金のみならず、販賣地方並に販賣方法の如何に拘らず更に各個々の販賣より生ずる純益金を詳細に記録せる計算書を必要とするのである。

個別的販賣の利益を確保する爲めには各個別的販賣に課せらる可き販賣經費の分析檢討を行はねばならぬ。即ち一ヶ月中に發生せる販賣並に管理に要したる費用を控除して算出せる毎月の損益計算書のみ満足す可きではない。商品販賣に要したる諸費用は各月とも其月に於ける販賣高並に發送高如何に關連して居なければならぬ。發送せられたる商品の製造に一定の費用を要する如く、該商品の販賣に於ても一定の經費を必要とする。故に商品の發送が實際に行はれたる時に該賣却商品

經費を構成する記録手續を考究せねばならぬ。換言せば各種商品の各地方に於て各販賣員に依つて販賣せられ、且發送せらるゝ時如何に記録計算せらるゝかの問題である。恰かも商品製造に單位原價を有する如く、同商品の販賣に對しても販賣單位經費を算出す可きである。而して最近販賣競争愈々激甚にして高價販賣に依る利益の増進は夢想にも及ばず、只管如何にせば販賣經費を輕減して消極的利益を收得し得るかに腐心せる時、販賣經費の輕減を目的とする販賣經費の分析検討は如何に重要なかを推察し得るであらう。

B 販賣經費の内容

販賣原價なる語は販賣經費と謂ふよりも一層適當であらう。何故なれば通常販賣經費と謂ふ場合に於ては販賣員の直接販賣活動、並に廣告に要する費用を指すに過ぎないからである。然るに販賣原價なる語は更に次の如き諸經費を包藏する。即ち

- 一、販賣員に對する給料と經費
- 二、販賣員又は代理店に對する手數料
- 三、委託販賣手數料
- 四、販賣統轄者に對する給料と經費

五、支店に於ける販賣經費

六、見本に要する費用

七、廣告並に廣告掛に要する費用

八、掛賣並に代金取立に要する費用

九、諸經費の分擔額——使用場所、印刷物、文房具、電話、電信等に要する費用、而して使用場

所料には建物、減價銷却、保險料、税金、修繕、電燈料、燃料並に販賣部に使用せらるゝ店舗並に設備品等に要する減價銷却、保險料、税金等をも亦包含せらる。

十、商品販賣に要する運賃、倉敷料等の費用

以上の諸經費は販賣をなし且更に其維持擴張をなさんが爲めには、各場合に應じて其全部或は一部を必要とする。

(別記Y製造會社販賣經費表參照)

而して之等の諸經費は必然的に販賣高如何と直接の關係を有するものであつて、販賣が記帳せらるゝ度に計算されるを常とする。然るに販賣地方の如何に關せず、販賣の全部に對し販賣經費として各販賣に對する百分率を課す可きではない。若し斯くて企業全體の純益高を計上するものとせば

各個別的販賣が單に機械的なる純益高を示すのみにして、販賣に於ける相異なる條件の存在を認められぬ。更に各種の異なる條件の存在を認めるとするも、各相違せる個別的販賣に對する純益高は異なるであらう。故に販賣管理に於ては先づ各販賣別に依る純益高の相違を探究せねばならぬ。即ち單位販賣經費算出の必要を見る所以である。

C 單位販賣經費の算出

多くの場合一販賣員の擔當する地方に於ける數種商品に對する、單位販賣經費を算出する事は決して容易ではない。何故なれば、或販賣員が一種以上の多くの商品販賣を擔當し居る場合には、彼の販賣努力は其等の販賣商品に對し適當に分割することは困難であるからである。然れども特殊の販賣員が或地方に於て一商品販賣のために雇入れられたりとせば、同商品に對する地方的單位販賣經費の算出は容易になし得るであらう。然らば販賣經費統制の目的を以てする、其他の場合に於ける販賣經費分析の方法は如何になす可きかを考究するであらう。

或製造者は其製品を五地方に販賣し居ると假定し、而して其各地方に於ける販賣經費は次の如く分析せられたりとせば、

1. 販賣員の俸給		
甲 第1地方	..... 円	3,000
乙 第2地方	.....	2,700
丙 第3地方	.....	2,500
丁 第4地方	.....	3,300
戊 第5地方	.....	3,600
		円 15,100
2. 販賣員の旅費		
甲 第1地方	..... 円	1,000
乙 第2地方	.....	800
丙 第3地方	.....	900
丁 第4地方	.....	950
戊 第5地方	.....	800
		4,450
3. 販賣部長の俸給	.....	5,000
4. 販賣部長の経費		
1. 旅費	..... 円	1,000
2. 營業上の費用	.....	2,000
		3,000
5. 廣告上の支拂(販賣部長擔當分)	.....	10,000
6. 掛賣と代金回収費用	.....	6,000
7. 諸経費の分擔額	.....	3,600
		円 47,150

而して販賣高一圓に對する各地方的販賣経費を計算するに於ては、次の諸事項を參酌して行ひたりとせば、即ち、販賣部長は其時間の半分は販賣員——即ち各販賣員に對し同等なる注意を支拂ひたりと假定し——の指導に、而して他の半分を廣告の爲めに費せり。次に販賣部長の直接廣告費用は次の如く費消せられた。第一地方九〇〇圓、第二地方一、〇〇〇圓、第三地方七〇〇圓、第四地方一、三〇〇圓、第五地方一、〇〇〇圓、而して二、〇〇〇圓は六、〇〇〇冊のカタログ作製に費され、次の如く配布せられた。第一地方一、〇〇〇冊、第二地方一、五〇〇冊、第三地方七〇〇冊

第四地方一、三〇〇冊、第五地方一、〇〇〇冊。

更に廣告費殘額の三、〇〇〇圓は商況日報に對する廣告料金として支拂はれた。即ち、A商況日報——一、〇〇〇圓、B商況日報——一、〇〇〇圓、而して調査の結果商況日報の配達は前記五地方に於て次の如く行はれた。

地方別	商況日報配達數	
	A	B
1	200	400
2	100	400
3	300	100
4	600	200
5	500	300
合計	1,700	1,400

而して前記五地方に於ける各地方に轉記せられたる勘定の平均數は次の通りであつた。

第一地方——二〇〇、第二地方——三〇〇、第三地方——二〇〇、第四地方——四〇〇、第五地方——五〇〇。

イ、地方別販賣經費の分析

前述の如き條件なりとせば該製造者の販賣する五地方に於ける販賣經費は如何なる基準に據りて

各地方に分擔せしむれば妥當なりやは、販賣經費統制上最も重要なるものにして、且基礎的問題と謂はねばならぬ。然らば該分擔の基準は如何、曰く

一と二、販賣員の俸給並に旅費は其等の支拂に従つて直接の地方に課す。

三、販賣部長の俸給——二、五〇〇圓——の $\frac{1}{2}$ は五地方に對し $\frac{1}{5}$ づゝ等分に課す。此場合販賣部長は其の時間の半分を販賣に、他の半分を廣告のために費して居る。而して其經費は各地方共等分に分擔せねばならぬ。即ち販賣管理は殆ど人的統制に存すと謂ふも過言ではない。然れば各地方に於ける販賣員の數は該費用割當の基礎となる可きである。

四、販賣部長の費消したる旅費は、彼の各地方に於て實際に支拂ひたる旅費に依つて各地方に割當を行ふ。販賣部長の營業上の費用は何等廣告費に屬せざるものと假定して五地方へ等分に割當をなす。

五、直接廣告費は實際に生じたる時に當該地方へ分擔せしむ。

カタログの費用は各地方へ配布せられたるカタログの數を基準として各地方に分擔せしむ。

商況日報に對する廣告費は各日報の各地方に於ける配達部數を基準として各地方に分擔せしむ。販賣部長の廣告のために費されたる時間に對する、彼の俸給の半分は廣告の形式が如何なるも

のであらうとも、彼の注意は均等に各地方へなされると假定して各地方に等分に割當する。

六、掛賣と代金回収の費用は各地方に於ける得意先勘定の數に比例して各地方へ分擔せしむ。

七、諸經費の割當額は得意先の數に従つて各地方に分擔せしむ。何故なれば此經費は普通並に特別販賣員の活動に依りて誘引し得たる各地方に於ける得意先の數に直接の關係を有するからである。

販賣經費は如何なる場合と雖も必然的に各地方別に依つて分擔せしむるものとは限らない。乍然前記の如き諸費用の割當基準は多くの場合實際的手續となるものである。

第五表 販賣經費の地方別割當

諸 經 費	地 方 別				
	1	2	3	4	5
1. 販 賣 員 の 俸 給	¥ 3,000	¥ 2,700	¥ 2,500	¥ 3,300	¥ 3,600
2. 販 賣 員 の 旅 費	1,000	800	900	950	800
3. 販 賣 部 長 俸 給 の 半	500	500	500	500	500
4.(A)販 賣 部 長 の 旅 費	150	200	250	150	250

(B) 販賣部長營業上の費用	400	400	400	400	400	400
5. 廣告料と販賣部長俸給の半	—	—	—	—	—	—
(A) 直接廣告料	900	1,100	700	1,300	1,000	1,000
(B) カタログ	333 ³³	500	666 ⁶⁷	166 ⁶⁷	333 ³³	333 ³³
(C) 商況日報	689 ⁰⁸	630 ²⁵	319 ³²	638 ⁶⁴	722 ⁷¹	722 ⁷¹
(D) 販賣部長の俸給	500	500	500	500	500	500
6. 掛賣と回收費	750	1,125	750	1,500	1,875	1,875
7. 諸經費の分擔	450	675	450	900	1,125	1,125
合計	¥ 47,150	¥ 8,672 ⁴¹	¥ 9,130 ²⁵	¥ 7,935 ⁹⁹	¥ 10,305 ³¹	¥ 11,106 ⁰⁴

地方別販賣と其經費の要約

地方別販賣、商品原價並に販賣經費は第六表記載の數字に依つて要約されるであらう。而して之等の原價並に經費とを差引きたる殘額が、即ち間接費支拂利息並に純益金に充當される。更に總販賣高に基きて算出したる各單位利益高如何に依つて満足するの危険なるは、第七表に示せる如き販賣一圓に對する販賣經費の分析に依つて明白となるであらう。即ち之を前掲の例に依つて觀れば、總販賣高に於ける販賣高一圓に對する販賣經費は〇・一八八六圓となつて居るのであるが、合理的

經費分擔の方法に依つて割當せられたる地方別分析に於ては〇・一六五三二圓より〇・二一三五八圓の相異あるを知る。地方に依つて其販賣經費の最高と最低との間には販賣高一圓に對し實に〇・〇四八二六圓の差を有するを觀るであらう。而して斯る相違は或地方に於ける販賣中損失を來したるものあるを指示するに十分であらうと共に、利益如何に及ぼす影響も亦容易に判別し得るであらう。例へば販賣高一圓に對する經費が〇・一六五三二圓なる場合には販賣高四八、〇〇〇圓に對する諸經費利息並に利益に充當し得る金額は一一、二六四・〇一圓となり、更に販賣高一圓に對する經費が〇・二一三五八圓なる場合には販賣高五二、〇〇〇圓に對する之等に充當し得る金額は九、六九三・九六圓となるであらう。斯くて第三地方に於ける販賣高及び經費が第五地方に於けるそれと同様なりとせば、第三地方に於ける諸經費利息並に利益に充當し得る殘額は一二、二〇二・七三圓、換言せば第五地方に於けるそれよりも遙かに二、五〇八・七七圓の超過を示すであらう。而して此差異こそ第三地方に於ける販賣能率が最も優秀なることを裏書してゐる。

第六表 諸經費、支拂利息並に利益に充當し得る殘額の比較表

摘 要	合 計	地 方 別				
		1	2	3	4	5
販 賣 高 價	¥ 250,000	¥ 50,000	¥ 45,000	¥ 48,000	¥ 55,000	¥ 52,000
販 品 原 價	¥ 150,000	¥ 30,000	¥ 27,000	¥ 28,800	¥ 33,000	¥ 31,200
販 賣 總 利 益 金	¥ 100,000	¥ 20,000	¥ 18,000	¥ 19,200	¥ 22,000	¥ 20,800
販 賣 經 費	¥ 47,150	¥ 8,672 ⁴¹	¥ 9,130 ²⁵	¥ 7,935 ⁹⁹	¥ 10,305 ³¹	¥ 11,106 ⁰⁴
諸に 經充 費當 利し 息得 る 利 益 分	¥ 52,850	¥ 11,327 ⁵⁹	¥ 8,869 ⁷⁵	¥ 11,264 ⁰¹	¥ 11,694 ⁶⁹	¥ 9,693 ⁹⁶

第七表 販賣高 I 圓に對する地方別販賣經費の分析

摘 要	全 地 方	地 方 別				
		1	2	3	4	5
販賣高 I 圓に對する經費	¥ 0.1886	¥ 0.17345	¥ 0.20289	¥ 0.16532	¥ 0.18737	¥ 0.21358
I. 販賣員の俸給と經費	¥ 0.0782	¥ 0.08000	¥ 0.07778	¥ 0.07083	¥ 0.07727	¥ 0.08461

2. 販賣統轄費	0.0220	0.02100	0.02444	0.02394	0.01909	0.02211
3. 廣告費	0.0500	0.04845	0.06067	0.04554	0.04737	0.04916
4. 掛賣と回金費	0.0240	0.01500	0.02500	0.01563	0.02727	0.03606
5. 諸經費の分擔	0.0144	0.00900	0.01500	0.0938	0.01637	0.02164
	¥ 0.1886	¥ 0.17345	¥ 0.20289	¥ 0.16532	¥ 0.18737	¥ 0.21358

ロ、商品別販賣經費の分析

前表に於ては一種類の商品販賣に對する場合のみを取扱つたのであるが、數種の商品が相異りたる總利益率を以て各地方へ販賣せられ居る場合には、其結果は自ら相違する。然れば假令總販賣高に對する販賣高一圓の販賣經費に何等の變化もなく、又は斯る經費の各地方に依る金額が變化なしとするも、販賣經費以外たる利益に充當し得る金額は相違するであらう。何故なれば各當該總利益金が同一でないからである。

故に各地方に於て販賣せられたる各種商品に對する相異なる總利益率は、各販賣地方に於て收得したる結果の分析に依つて考究せられねばならぬ。例之、販賣高二五〇、〇〇〇圓の中A商品の販賣高は一五〇、〇〇〇圓、之に對する商品原價の6%更にB商品の販賣高は一〇〇、〇〇〇圓、商

第1地方	販賣高	A 商品.....	¥ 34,000	
		商品原價.....	<u>22,666⁶⁷</u>	¥ 11,333 ³³
		B 商品.....	¥ 16,000	
		商品原價.....	<u>8,000</u>	8,000
	總利益金	.....		¥ 19,333 ³³
第2地方	差 引	販賣經費.....		<u>8,672⁴¹</u>
	販賣利益	(諸經費、支拂利息、 利益となし得る分)		<u>¥ 10,660⁹²</u>
	販賣高	A 商品.....	¥ 31,000	
	商品原價.....	<u>20,666⁶⁶</u>	¥ 10,333 ³⁴	
	B 商品.....	¥ 14,000		
	商品原價.....	<u>7,000</u>	7,000	
總利益金	.....		¥ 17,333 ³⁴	
第3地方	差 引	販賣經費.....		<u>9,130²⁵</u>
	販賣利益			<u>¥ 8,203⁰⁹</u>
	販賣高	A 商品.....	¥ 40,000	
	商品原價.....	<u>26,666⁶⁷</u>	¥ 13,333 ³³	
	B 商品.....	¥ 8,000		
	商品原價.....	<u>4,000</u>	4,000	
總利益金	.....		¥ 17,333 ³³	
第4地方	差 引	販賣經費.....		<u>7,935⁹⁹</u>
	販賣利益			<u>¥ 9,397³⁴</u>
	販賣高	A 商品.....	¥ 35,000	
	商品原價.....	<u>23,333³³</u>	¥ 11,666 ⁶⁷	
	B 商品.....	¥ 20,000		
	商品原價.....	<u>10,000</u>	10,000	
總利益金	.....		¥ 21,666 ⁶⁷	
第4地方	差 引	販賣經費.....		<u>10,305³¹</u>
	販賣利益			<u>¥ 11,361³⁶</u>

の如き割合を以て各地方に於てなされたるものとせば、(但販賣經費は同一との見解に於て) 品原價 50% にして、兩品に對する平均販賣原價を 90% なりと假定せよ。而して更に該販賣は次

斯く單一商品のみが全地方に於て販賣せられたる場合の條件と比較する時には、二種商品が各地方に於て販賣せらるゝ場合は利益率に於て不尠影響を及ぼし居るを窺知し得るであらう。實際に於

第5地方	販賣高	A 商品	.....	¥ 10,000	
		商品原價	.....	<u>6,666⁶⁷</u>	¥ 3,333 ³³
		B 商品	.....	¥ 42,000	
		商品原價	.....	<u>21,000</u>	<u>21,000</u>
	總利益金	.....	.....	.....	¥ 24,333 ³³
	差 引	販賣經費	.....	.....	<u>11,106⁰⁴</u>
	販賣利益	.....	.....	.....	<u>¥ 13,227²⁹</u>

販賣利益率

第 1 地 方	21.32%
第 2 地 方	18.23%
第 3 地 方	19.58%
第 4 地 方	20.66%
第 5 地 方	25.44%

販賣利益率の比較表

地 方 別	單 一 商 品 販	地方別販賣 に對する%	2 種 商 品 販	地方別販賣 に對する%
1	¥ 11,327 ⁵⁹	22.66%	¥ 10,660 ⁹²	21.32%
2	8,869 ⁷⁵	19.71%	8,203 ⁰⁹	18.23%
3	11,264 ⁰¹	23.47%	9,397 ³⁴	19.58%
4	11,694 ⁶⁹	21.26%	11,361 ³⁶	20.66%
5	9,693 ⁹⁶	18.64%	13,227 ²⁹	25.44%
計	¥ 52,850	21.14%	¥ 52,850	21.14%

ける収益結果は反對の方向を採つて居る。即ち一層収益増大の傾向が第五地方に於て他の何れの地方よりも現れて居る。前掲販賣利益率の比較表に於て觀る如く、第五地方に於ける販賣利益率は該地方販賣高の25.4%となつて居る。

以上に依つて觀れば單一商品販賣の場合を除きては各地方に於ける諸經費、支拂利息、利益等に充當し得べき販賣利益高を算出するに當つては、單に總利益金如何のみに頼ることの不當なる所以を推知し得たであらう。即ち二種類以上の商品を販賣し居る場合には、總利益金は各地方に於ける各商品別に決定せられねばならぬ。

而して最初の引例に於てはA商品に對する總利益金は33%、B商品に對しては50%である。従つてB商品の販賣高がA商品よりも優秀なる地方に在りては比較的大なる利益率を示して居る。

更に一般總利益率の40%を以つて各地方を比較せる時には、販賣利益率23.4%なる第三地方を以つて成績最も優秀なりと認めたのであるが、A B兩商品の總利益率を考慮したる後者の比較に於ては第五地方を以つて最も優秀なりと察知し得たのである。即ち第五地方に於てはB商品がA商品よりも成績良好なる結果であり、而して第三地方に於てはA商品の販賣が優秀なりとするも、該品に對する總利益率は僅かに33%に過ぎぬからである。

D 販賣經費の分析に依つて暗示せられたる企業管理上の質問點

前述の引例に於てはB商品の販賣が第五地方に於ては多大であり、而して第三地方に於ては比較的過小なるは如何なる理由に據るかは、此販賣内容の合理的分析に依つて發見せられたる興味ある問題であらう。而して之等の發見は企業統轄者をして、次の如き質問に對し自問自答せしむるであらう。即ち

一、總利益高尠きA商品に對する販賣努力を減少す可きであらうか。若し斯くする時は總利益高大なるB商品の販賣をそれに反比例して増加し得るであらうか。

二、A商品の製造と販賣高が削減し得ざるものとせば、該製造原價を低下せしむる計畫を作り得るか。A商品販賣に關し各地方を擔當して極力努力する一人の専門者を雇入れ、而してB商品に對しては他の販賣員に擔當努力せしむる方が販賣原價を低下し得るであらうか。若し斯くなし得るとせばB商品の販賣増加に伴ふ製造増加をなし得るか。或は工場の計畫と設備はA商品の製造を現狀に止め置くを有利とするか。

三、A商品の販賣はB商品の誘導として前記の如く、各地方に於て必要とせられて居るか。若し然りとせば何故に總ての地方に於て兩商品は同一程度に販賣せられて居らぬか。そは不均衡な

るが自然的であるか。そは變更し得ざる地方的特殊の事情に因るのであるか、或は販賣員は單に販賣容易なるものゝみを販賣し居るのであるか。

四、第二地方に於ては販賣高一圓に對する廣告費最も高さにも不拘、販賣高は何故に最低なるか。斯くの如く財務部より提供せられたる計數は幾多の企業統制上の諸問題を包藏するのであつて、一度斯る事實に基きて質問の發せらるゝや、之に對する回答は蓋し容易に抽出せらるゝであらう。損益計算書の主たる價值は之が合理的分析に依つて企業統轄者が統制上の質問點に着眼し、而して之に對する適當なる回答を得る事に依つて企業純益高を増進するに在りと謂はねばならぬ。然り、損益計算書それ自體に於ては何等の統轄者とはなり得ないのであるが、統制監督に對する説明者とはなり得るであらう。換言せばそれ等の諸事項中には統制監督上に對する完全なる指導基準を包藏して居るのである。

E 販賣分析に據る販賣標準の決定

斯る計數的根據は企業管理上の不可缺的照查標準となし得る。之に依つて管理者は其經營方法が企業目標に到達するに適合し居るや否やを發見し而して次の如き販賣標準を確立し得るであらう。

一、總ての地方に於ける販賣高が最大の利益を收め得る様に、各商品の販賣高を適當に割當てる

と共に製造部が常に最大能率を持続し得る様に商品發送を配分する。

二、地方販賣状態の詳細なる調査をなし、販賣員に對する敏活なる指導、廣告、媒體機關の撰定掛賣に對する限度等を考究し、以て販賣活動の各方面に於ける最低販賣原價を得る。

三、販賣高に比例する適當なる販賣價格の決定。

四、販賣の有利なる地方の撰定、各種販賣活動に對する所要經費の適確なる割當の決定。

五、總販賣經費の商品別、地方別に依る適當なる分擔を決定し、以て比較上必要なる地方別計數の算出。

六、總販賣高に對する豫算制度に依る月割高決定、即ち一般豫算制度の一部をなす販賣活動の豫算である。更に販賣結果の豫算に對する照査をなす。

七、各地方に於ける販賣員の適當なる割當をなし、以て最も經濟的なる出張をなさしむる。

八、地方別に依る顧客を記録し置きて、各需要者階級の購買習慣を販賣員に知らしめて其援助をなし、或は妥當なる販賣政策樹立の根據をなさしむ。

以上に於て販賣活動並に其收益状態の分析を終了したるを以て、更に諸經費の分析を逐次試みてあらう。

二、一般經營費の分析

一、一般經營費に對する企業統轄者の責任

販賣純利益高より一般經營費を控除したる殘額が即ち營業純利益である。而して企業純利益の多寡は通常企業の基本的收益源泉たる營業純利益の大小に依つて左右せらるゝものであつて、又斯く在る可き性質のものなる事は既述の通りである。而して營業純利益が販賣純利益より經營費を控除せる殘額なる限り、此營業純利益の大小如何は管理活動の結果に依つて收得せらるゝが其大部分なるが故に、管理活動に要する諸經費は該管理に因つて成就せられたる結果に對し照査せられねばならぬ。換言せば管理活動の企業収益に對する効率を探求せねばならぬ。

然るに管理活動の實際的價值測定は常に至難事たるを免れないが、企業各部の活動に對し一定の實行標準を豫定し置くとせば、斯る標準こそ企業管理の原價統制に對する比較對照の目的となし得るであらう。然らば企業管理に對する實行標準は何れに求む可きか。

販賣高或は製造高の多少のみに依つて企業管理能率を測定するは妥當ではない。特に勞務よりも寧ろ資本が企業利益を收得する主要源泉なる場合に於ては一層不適當である。斯くて拂込資本に對する純益金の割合即ち利益率如何のみに依つても、企業管理能率を適確に判別し得るものではない。

何となれば、投資の性質と條件とは企業収益に對し、密接なる關係を有するからである。故に企業管理能率如何は單に利益率のみならず、總ての方向より觀察せねばならぬ。更に企業管理能率如何は所要經費の大小のみを以ても測定せられない。單なる實行成績の比較は企業内部の各掛に與へたる統制の價值、並に該企業に規定せられたる實行標準の分析に依る方法よりもより決定的ではない。

然らば實行標準の決定に於ては如何なるものを其基準となす可きか。實行標準の決定は管理的職能であつて、企業經營の適當なる統制上重要なるものであるが、之が決定に際しては企業管理に關する精密なる諸計算書並に統計に立脚せねばならぬ。即ち之等の諸計算書並に統計は企業管理の原價と總ての眞の基礎的事實を集録し、而して企業實行の豫定と共に配列せらるゝであらう。斯くて企業統制の對照となる可き實行標準は、企業の精細なる諸計算書並に統計に準據し、企業全體として總ての方向より分析檢討の結果、企業統轄者に依つて規畫せらる可きである。

二、諸經費の標準

通常工場に於ては製品單位原價に依る製造原價の一定標準を設定し、而かも之等の標準より變動したる場合は適當に調節せられ、斯くて此標準は工場管理の基準となるのであるが、經營費の大部分に對しては斯る標準を決定する事は蓋し容易ではないであらう。然乍極めて一般的性質のも

のではあるが、少くとも次の一標準丈は決定し得るであらう。即ち或假定販賣高に對する一定の利益を收得せんとせば、經營費に投下し得る金額は販賣利益より一定の企業利益を控除せる殘額でなければならぬ。例へば一、〇〇〇、〇〇〇圓の販賣を有する會社ありとせよ。而して之等の製造原價が六〇〇、〇〇〇圓を要する場合、一五〇、〇〇〇圓の純益を擧げんとせば、販賣費と經營費は二五〇、〇〇〇圓以内でなければならぬ。斯くの如く所要經營の概轄的標準は豫定し得ると雖も、詳細なる諸經費の決定的標準の算出は困難である。

三、諸經營費の統制

企業管理に要する諸經費と各掛の統轄費とよりなる一般經營費の統制は、企業各部門の統制に於けると同様に、完全なる組織的統計と其分析とに依つて能率的になし得るであらう。換言せば如何なる費用も其結果に關する總ての活動原價を正確に記入したる完全なる報告を有せざれば、企業の經營上適當に統制をなし得ないであらう。勿論一般經營費中には企業統制の範圍外に存する法律上の費用、特許費用等の如きものを包藏するのであるが、之等の經費は通常經營費中比較的少額なる項目である。

A 一般經營費の分類表 (別記Y製造會社經營費表參照)

一般經營費は其目的に依り、次の二様に分類記載をなし得るであらう。一は單に支拂經營の費目に記載せるものであつて、他は經營の企業統制上より觀察せん爲めの分類である。即ち

一、支拂經營の費目別分類表

一、給料

二、諸給與金

三、營業費（電信、電話、郵税、印刷、文房具其他雜費を含む）

四、法律上の費用

五、諸税金

二、支拂經營の企業統制上に依る分類表

一、統轄費

二、經營部費

三、法律上の費用

四、諸税金

B 企業統轄費

統轄費を其完成せられたる結果に比較對照して統制する事は困難……否多くの場合殆ど不可能である。乍然企業管理良否の如何は企業統轄費を基準として評價せらるゝを常とするが、殊に此種の經費が總支配人の俸給に依つて表示せられて居る場合に於ては尙然りである。故に假令總支配人經費中に於ける各項目の能率を測定し得る標準が在りとするも殆ど無いと言つてもよい。乍然他方に於て管理能率如何は販賣又は製造高に對する純益との比率、或は企業投下資本に對する純益との比率に依つて適當に測定せらるゝ場合もある。

更に企業統轄者は其他の經費に對しては十分に統制し得るであらう。即ち之等の多くの經費に對しては確定的標準……殊に俸給に對しては……が設定され得るからである。

C 經 營 部 費

企業管理諸經費監督を有効ならしむるためには、前述の如き諸經費の分析並に必要なる再分類をも包含する、諸經費科目の適當なる分類を求めねばならぬ。例へば經營部の俸給と經費とは大要次の如く分類し得るであらう。

一、計 算 掛

二、原價計算掛

三、代金取立掛

四、タイプライター掛

五、綴込掛

六、通信掛

而して經營部を構成する之等の各掛の事務に分擔さる可き郵税、電信、什器、備品等に要する諸費用並に俸給、其他の間接費……即ち税金、保険料、減價銷却、修繕、電燈料、燃料等……も亦夫れ夫れ各掛別に記入せられねばならぬ。斯る分類的諸經費の記入に依つて各掛の所要經費を適當に統制し得るであらう。

D 法律費

法律上の諸費用に關しては周到なる注意と統制とを加へねばならぬ。多くの場合に於て營業上の事件の解決を法律の手に訴ふるに至るは、經營方法又は當該掛の執務に何等かの欠陥の存する事を指示するものである。例へば賣掛金の回収に多くの法律上の力を籍る事は、掛賣に對する欠點あるを想はしむるであらう。又工場に於ける職工傷害に對する訴訟件數の多い事は、機械に對する適當なる安全裝置を欠く結果なるを發見するかも知れぬ。購買契約に關して生じたる事件は購買掛の不

注意を示すかも知れぬ。然れば總ての法律上の費用は其原因を探究して詳細に分析検討する事が最も肝要なりと謂はねばならぬ。

特許權を保護し或は特許權の侵害を防止するために、莫大なる法律費用を支拂ふ事が屢々ある。然れ共、此種の訟訴の多くは特許法の周到なる智識と新特許權の適當なる登録、並に現存特許權の有意的調査等に依つて回避し得るものである。而して法律費用の統制的見地に於て之等を次の如き掛別又は職能別基準に依つて分類するが適當であらう。

- 一、職工傷害、戻賃銀、同盟罷業等に關する工場損害事件
- 二、代金回収不確實、或係争中の勘定取立に關する事件
- 三、株式組織に關して生ずる株式會社の法律費用
- 四、特許に關する法律費用
 - 一、自己保有の特許權保護に對するもの
 - 二、外部よりの特許權侵害に對するもの
- 五、購買契約の不履行或は違背等に關する事件
- 六、手形不渡に依つて生ずる金融上の法律費用

以上の如き法律費用の分類は各掛の法律費用に對する責任を明かにし、以て該費用を最低限度に維持せしむる爲めに最も重要なものであらう。

E 諸 税 金

斯くて諸税金も亦各異りたる勘定科目に分類して、諸税金の種類を十分了解し、且統制し得るに至らしむ可きは何等議論の餘地を存せぬであらう。

而して諸税金の適當なる統制は、該企業内に於ける何人かが總ての税問題に關する責任者とならなければ實行し難い。新規の大藏省令或は判例などは、時としては莫大なる税金の拂戻を請求し得るに至る事もあるであらう。故に會社は税法の改廢は總て熟知して居なければならぬ。

更に納税類を決定す可き基準は最も重要である。即ち納税輕減目的のために之等の基準を正確に算出することは企業に對し尠からざる經費節減を齎すであらう。無用の税金を納入する程企業は慈善者ではあり得ない。而して之等の納税問題に對する責任は、財務部長、監査役並に企業統轄者が負ふ可きである。何故なれば、其等の人々は適當なる納税額の返還請求を爲すに必要な會計上の詳細を他の何人よりもよく知つて居るからである。

F 何故に費用の職務的分類が必要なるか

諸税金を各項目に細分する事が各種の税金に對する統制を可能ならしめ、或は法律費用の細分が之を惹起する原因の統制に便ならしむるが如く、其他總ての經營費に對する適當なる細分を爲す事は、之等の細分費用に對する個人的責任觀を誘致せしめ、以て經費統制上有力なる手段となるであらう。而して諸費用の分類は職務的に行はねばならぬ。更に各分類せられたる費用を生ぜしむる職務的活動を監督する各主任に對して、個人的直接に關係せしむ可きである。故に企業經營の職制に於ては職務的責任の種類に順據せしめて、經費分類が各主任の責任に適合す可く組織せられねばならぬ。即ち能率的企業管理は熟考せられたる職務的種類に従ひて、各個人が其擔當事務を完成するに非ざれば到底望み得ないであらう。

(五) 金融損益の分析

販賣總利益より販賣費並に經營費を控除したる殘額が即ち純營業利益 (Net operating profit) である。乍然最後の企業純益金を算出する爲めには、更に直接販賣に關連せざる所謂、其他の損益高の加減を行はねばならぬ。而して其他の損益とは前掲の如く、金融損益と臨時損益とに大別し得るであらう。更に金融損益を構成する項目は次の如く再分せらる。即ち

一、金融收入 …… 預金利息配當金

二、金融支出……借入利息割引料

三、差引金融純損益

而して此金融損益に於ては通常金融収入よりも、金融支出の多額なる金融純損失なる場合が多い。而して其主要なる源泉が支拂利息に存するを以て、之が分析と統制方法とを考察するであらう。

一、支拂利息と其統制

借入資金に對し支拂ひたる利息は必要なる營業上の費用なれども、所謂營業費として取扱るものではない。そは短期又は長期の孰れかに使用せられたる借入資金の原價である。即ち借入資金が使用せらるゝ場合に於ける純營業利益は、自己資金に對してのみ發生するものに非ずして、企業主と資金供給者との合同資金に對して産み出されたのである。故に借入資金に對する支拂利息は純營業利益より控除せらる可きである。

多額の借入金をなし、而して其支拂利息が巨額に達する一會社ありとせば、此事實は如何なる原因に依るかは企業管理上重要なる問題である。而して此原因は次の數種に包含せらるゝであらう。即ち、(一)會社が十分なる固定資金を有せざるか。(二)掛代金の回收が澁滞したか。(三)會社が豫定以上に其規模を擴張したか。(四)過分の資金を在庫品に固定せるか等である。而して之が統制に於ては支

拂利息は企業の季節的繁閑に關連して考察せられねばならぬ。而して之等の支拂利息は更に銀行よりの借入金、個人よりの借入金、長期借入金又は社債掛買金等に對するものを各分類して、之が統制を計らねばならぬ。

(六) 臨時損益

臨時損益は永續性なき一時的損益であつて、企業損益の基礎的源泉ではない。故に企業純益金の大部分が臨時的収益の結果なりとせば、斯る永續性なき企業利益は決して喜ぶ可きものではない。況んや斯る利益を以て多額の配當を行はんとせば、企業管理上極めて危険なりと謂はねばならぬ。茲に於て企業純益金中臨時的利益は、基本的利益と別離して考察せられねばならぬ。而して臨時損益を再分類せば次の如し。即ち

- 一、臨時收入……有價證券、建物、機械の賣却評價益
- 二、臨時支出……有價證券、建物、機械の賣却評價損
- 三、差引臨時損益

(七) 純益金の分析と比率

斯くて最後の純益金は、損益計算書に於ける最も重要な項目である。そは企業が投下資本に對

し、且販賣高に對し何程の利益を擧げ得たかを表示するからである。而して此純益金の多少如何は營業數期間に於けるそれ等と比較對照し、以て該營業期間の成績は如何なる地位に在るかを観察する上に於て興味あるものである。而して重要な點は純益金を各期のそれに對比する事にのみ存するものではなくて、損益計算書に於ける純益金と其他の項目との關係を各期に互り、比較研究する事に一層多く存するのである。次に之等の關係を列擧せば、

- 一、純益金と販賣高或は總益金との比率並に各期の當該比率との對照
- 二、純益金と平均純資産との比率
- 三、總收益金と拂込資本との比率
- 四、純益金と總收益金並に販賣原價との比率
- 五、純益金と販賣費並に經營費との比率

而して之等の五個の比率は、比率對照の一要素として純益金の代りに、純營業利益金を以てしてもよい。以上の如き當期に對する比率が過去或は標準的比率と比較對照するのみならず、損益計算書に於ける各要素は比率の比較を離れて、他の各期に於ける損益計算書に於ける同一要素とも比較され得るであらう。更に損益計算書記載の各原價或は費用項目が、それ等の總額に對する百分率

は他の各期に於ける同一項目とに關連して考究せらる可きである。

一・販賣總額に對する各要素の比較

試みに過去二ケ年に於ける商品原價、經費並に利益の各要素を總販賣高に對する百分率として表示すれば次の如し。

項 目	1927	總高に對する %	1928	總高に對する %
返送品と割引	¥ 1,000	0.1	¥ 900	0.08
商品原價	600,000	60.0	610,000	55.45
販賣經費	120,000	12.0	150,000	13.64
經營費	100,000	10.0	120,000	10.91
支拂利息	2,000	0.2	2,100	0.19
純益金	177,000	17.7	217,000	19.73
總販賣高	¥ 1,000,000	100.0	¥ 1,100,000	100

而して此百分率の比較に於ては、總販賣高に對する純益金の割合は一九二七年よりも、一九二八年に於ける方が遙かに増加せられて居る。即ち販賣高一圓に對する純益金一七・七錢から一九・

七三錢と躍進して居る。乍然此表に於ける其他の百分率に依れば、利益の増加は其大部分が商品原價一圓に付六〇錢より五五・四五錢へと四・五五錢の引下に依つて生じて居る事を示して居る。更に又原價引下の好影響は販賣高一圓に對して二・五五錢に達する販賣費と經營費との増加に依つて若干減殺せられて居る。

何故に之等の經費の増加を來したかは、企業管理者の當然發すべき質問でなければならぬ。而して之に對する回答は販賣費並に經營費のより詳細なる分析に依つて發見せらるゝであらう。斯る分析は正確なる誤謬點を明示すると共に、之が原因をも説明するであらう。

斯くて比較統計の考察は質問を刺戟し、更に企業統制心を誘發する……殊に分析が經費と原價の一般的項目の詳細なる分析を行ふ時に於て然りである。(一九二九・一一・三) 終り

