

ゲッツの管理會計論

古瀬大六

以下に紹介するアンティオク大学経営学教授ゲッツ氏の
 新著「管理計畫と統制——工業會計への管理的接近」
 (B. E. Goetz, *Managerial Planning and Control*,
 A Managerial Approach to Industrial Accounting,
 pp. 294+x, 1950, McGraw-Hill, \$ 4.00) は、最近殊
 に盛んとなつて來た管理會計への一つの貢献をなすこと
 を目標として書かれたものである。従來の管理會計と銘
 を打つた著作の多くのものが、従來の財務會計、原價計
 算、豫算統制、原價統制等の著述の焼直しにすぎなかつ
 たのに比べて、このゲッツの著書は確かに従來のものとは
 違つた新鮮さを感じさせるものがある。

然し、残念なことに、この大きな期待は内容を詳細に

検討するにつれて、裏切られたといふ感じが強くなる。
 そこに掲げられた總ての概念は既に多くの人々によつて
 言ひ古されたものであり、會計學者にとつて眼新らしく
 見える incremental な諸概念も、Grant, Principles
 of Engineering Economy などに於て早くから論ぜら
 れている所である (その概略については、Anderson,
 Practical Controliership, 1949, pp. 388—389 に要領
 のよい紹介がある。) # 會計と現實の經營行動との一致と
 いうことは、管理會計にとつて確かに重要なことではあ
 るが、それを強調する餘り、従來の制度の缺陷を不當に
 大きく見せている嫌がある。この一致を嚴密にすればす
 るほど、會計事務上のコストが増すとともに、それから

得られる利益は減少するであろうから、適當な所で妥協の手が打たれなくてはならないであろう。

また會計資料の多重目的性 multi-purpose を主張することは大いに結構であるが、その中の計畫目的だけに重點を置きすぎているために、統制目的に關する記述は僅か三十九頁に壓縮されるといふ不公平振りである。

會計制度は、經營上の資料を提供するとともに、制度自體を通じて管理目的の達成を助けることができる。管理會計が管理手段としての有効性を發揮するのは、主として會計制度を通じての管理、則ちそれによつて經營者の勞力を節約する點にある。ゲッツの主張は單に會計資料をして計畫のためのデータを提供させようとするにすぎず、従つて單に第一次記録を現在以上に精密にせよ、ということと言つてゐるにすぎない。計畫の立案、比較の過程は、會計制度から離れた別の所で行はれ、それが決定豫算の形になつてから再び會計制度の中に投入される。これは、會計制度自體には大した變革は行はれないことを意味する。彼の記述の大部分は計畫の立て方、則ち會計資料を如何に取扱うかに關するものであつて、會計制度の問題ではない。incremental な諸概念も計畫の問題として取上げられてゐるだけで、會計制度としては

問題にされない。統制目的のためには、豫算統制・標準原價の諸制度は確かに會計制度を通じての管理を可能ならしめてゐるが、計畫目的に對しても同様の "tie-in" 制度を考へることが管理會計学に残された重要な課題となるであろう。この問題の解決には、Wiener, Cybernetics, 1948 が大きな示唆を與えるに違なう。

序

本書は傳統的會計学に於ける記述的分析的な接近方法を排して、實用的操作的な接近方法をとることにより、會計殊に原價計算をもつて經營に役立たせる方法を經營者、會計士に説明する目的で書かれたものである。

(著者はこれを二十年間に互つて何度となく書き改められたものと記しているが、それにしては重複が非常に多い。しかも同じことを繰返すたびに、その内容が少しずつ喰違つていて、讀者を悩ませる。) (協力者のうちにヴァッターの名前が見えるのは注目に値する。彼は取引を事業資金の動きとして把へることにより、財務會計自體を操作主義の立場から再構成しようとしてゐる。Vatter, Fund Theory of Accounting, 1947.)

第一章 問題の性質と範圍

此の研究の狙いは、種々の經營問題を具體的に解決するに役立つ様な資料を提供することの出来る會計の論理と方法とを展開しようとする所にある。經營に於て日々發生する問題は、その目的により、またその目的達成の場である所の狀況 (situation) によつて多種多様である。その解決に必要な資料もまた決して一様ではない。従つて、資料を如何に分類し如何に評價すべきか、といふことは、夫々の問題の目的と狀況とを具體的に分析した上でなくては、一義的にこれを決めるわけには行かない。此の意味に於て、管理會計の理論と方法とは、目的に關する經營理論と狀況に關する經濟理論との双方に對して矛盾しないもの consistent でなくてはならない。經營理論と經濟理論とは何れも同じ經濟現象を對象とするものであつて、前者はそれを企業經營者の立場から企業の福祉實現目的のための手段の體系として見るのに對して、後者はそれを國民經濟の立場から社会的福祉との關聯に於て眺めるといふ點で異なるにすぎない。従つて固定費比例費、長期短期、限界收入限界原價、機會費用などの經濟学上の諸概念は管理會計理論の展開に役立つで

ゲッツの管理會計論

あろう。

經營 management の最高目的は能率向上であるが、その目的を達成するための行動は、計畫、統制、社会的接觸の三つに大別される。(能率というのは漠然とした言葉であるが、三四、六三頁に於ては「經濟的能率」、四二頁に於ては「極大純收入」と言つてゐる。また最も詳細で操作的な規定は一六二頁に於ける「利潤の絶對量は成功の適當な尺度ではない、投資に對する相對的大さの方がより重要である」という言葉である。従つて能率の眞の意味は極大利潤率に在ると考えてよいであらう。) 經營者は不斷の環境變化の下に露されてゐるので、常にそれに對して自己の組織、製品、生産要素、技術、手續等を適合させるために、絶えず此等の要素の種々の値に對應する計畫を作成してその中から最善のものを選び出すという操作を續けて行くことによつてのみ、自己の生命を維持することが出来る。これには會計資料が不可欠である。決定された計畫を實施するに際しては、その内容を各部下の責任に應じて再分類し、その作業内容、それに必要な支出及投資の物理的貨幣的標準値を指示し、その標準と実績とを絶えず對比することによつて全體の co-ordination を保つとともに、その差異が著しい場合

には直ちにその對策を樹てなくてはならない。これにも會計手續が不可缺の手段となる。經營は單に内部的な計畫、統制を行うだけでなく、また株主、債權者、政府、勞働組合、同業者、顧客、材料供給業者等の種々の利害集團との間に交渉を持たねばならず、彼等の對抗的要求を調和させるために、夫々の要求に應じた會計資料を提供しなければならぬ。

このように會計資料を經營管理のあらゆる面に於て役立てようとするならば、その雑多な目的に應じ得るだけの flexibility を持つた方法が用意されなくてはならない。資料の分類は、計畫目的のためには夫々の計畫に、統制目的のためには夫々の個人の責任に、(Anderson の所謂 personalisation of accounts 及び Hecker の "tie in" with the general organization) 社会的接觸のためには流動性によらねばならず、その評價は、計畫目的の場合には incremental value により、統制目的の場合には amenability を考慮に入れ、社会的接觸の場合には取得原價を用いなくてはならない。此等の總ての要求に應ずるためには、その基礎資料は、それに附隨する諸條件を出来る限り詳細に附記することにより、總ての operational dimensions に就ての homogeneity

を失わせないような分類を行わなければならない。

また管理會計の資料は環境を正確に反映するものでなくては役に立たない。通常の財務會計のように環境の差異を大きく捨象することは、手續を簡單にする反面、管理上の効果を減殺することになる。同一生産要素の物理量とその購入に支出される貨幣量とは、現實には非比例的、不連續的關係にあるので、これを従來の財務會計に於ける如く單純正比例的に取扱うことは經營問題の處理を誤らしめる結果となる。この場合には、現實を正しく反映するところの incremental cost, opportunity cost を以て計算するようにしなくてはならぬ。(incremental cost に對應するものとして decremental revenue をも考えねばならぬ。經營上の困難な問題は大部分この incremental cost > decremental revenue という關係、則ち一旦投資されたものを取除くことは、大きな損失を覺悟することなしには不可能であること、言い換へれば投資の時間的非可逆性に由來するのである。此の非可逆性によつて生産要素の流動性を定義することに就ては J. Marschak, Role of Liquidity under "Complete and Incomplete Information, A. E. R., May, 1949. 此の非可逆性の存在こそ、企業をして過去の投資行爲の

積分的存在たらしめ、一個の有機體に類似する幾多の現象を生ぜしめる原因となつてゐるのである。)

管理会計も財務会計も、何れも *enterprise-centered* であり、また數量的把握の不可能な *intangibles* は取扱われない、という點で共通的限界を持つ。(彼が *enterprise* といつてゐるのは、獨乙經營學で問題とされたような企業と經營の概念上の區別を考へてゐるのではなくて、それは五二頁の定義により明かなように、經營者の權限の及ぶ範圍を意味してゐるにすぎない。然しその企業の中に政府や慈善團體までも含めてゐるのは、經營の目的を極大利潤率に求めようとする彼の態度と矛盾するものではないであらうか。五三頁に於ては公經營もまた極大純所得を追求すると明白に述べてゐる。) 然しながら、兩者はまた大きな相違點を持つ。則ち 財務会計にあつては總ては複式簿記に結び附けられて、貸借對照表の作成がその窮極目標となつてゐるために、經營の貨幣的側面のみが取扱われ、物量的側面は無視されるか、又はせいぜい二次的にしか取扱われておらず、また客觀性を重んずるために取引の單なる歴史的記録が重視され、取得原價に基づく單值的評價が絶對的なものとされる。(固定資産を取得原價で評價する理由を、このように單純に客

觀性の要求に求めるのは當らないのではなからうか。その背後には所有と經營の分離に基く、正味財産決定の爲の會計から所得決定の爲の會計へ、という大きな歴史的動きの存在することを忘れてはならない。G. O. May *Financial Accounting*, p. 39, et al.) 他方管理会計にあつては、それは複式簿記體系に束縛されることなくより自由な *orders, records and reports* の體系として構成されるが故に、從來の財務会計の大部分、原價計算及び生産管理の總てを構成する所の *records and reports* 則ち歴史的記録の總てを含む許りでなく、また從來の會計には所屬しなかつた所の標準及び推定値を示す *orders* をも含むこととなる。但し管理会計は稅務、財務的側面、及び工学に屬する方面は扱わない。(管理会計は財務会計の大部分を含むと言つたその直後に、財務会計を除くと言つてゐるのは何故であるか、理解に苦む。)

此の様な管理手段としての會計が一般に要求されるに至つた理由は、經營規模の増大による諸部門間の調整の困難、固定設備の増加による環境變化への適應性の喪失、環境の變化のテンポの急速化、社会的統制の増大である。(固定資本の割合の増大を管理の困難化と結びつ

けて考へることは既に常識にまでなつてゐるが、果してそれは事實であるかどうかには面倒な實證的研究を必要とするのであつて輕々しく結論することは出來ない。資本係數と、國民所得の階級間の配分率とが長期的に安定してゐる事實は、常識的結論に對して大きな疑問を投げかけるものである。社会的制約の増大が管理會計を何故に必要とするか、説明が不充分である。税務上の要求は財務會計に關するものであるし、労働組合との年次貸銀契約は却つて管理を容易ならしめるであらう。此等の原因による經營者の行動領域の狹隘化の下で企業がその生命を維持して行く爲には、過去に於て發生した缺陷を後になつて治療するというやり方ではなしに、問題が大きくならぬうちに早期に豫防することが必要であり、そのためには、經營の状態を客觀的定量的に分析し問題を支配する諸要因の間の運動法則を明かにし、その動きを經營の目的に向つて方向附けなくてはならない。管理會計は此の様な要求に應じ得るものとならねばならないのである。

第二章 管理會計の目的

管理會計、則ち經營に於ける orders, records and

reports の體系は三つの目的をもつ。その第一は日常的活動の調整 routine-co-ordination である。經營内の各個人の routine-work を同一目的に向う様に調整するための手段の一つは formal organisation であり、他の一つは a system of orders, records and reports である。これにより日常的諸活動は經營者の直接的監督なしに自動的に進行し、誤謬と不正とが防止される。此等の資料はまた直ちに短期的な financial solvency を測定する資料となり、且つ會計上の歴史的記録を與え、その限りに於て管理上にも役立つけれども、計畫及び統制の爲の資料を與へることは出來ない。この様な日常活動の調整の爲の會計組織の備へるべき條件は、迅速、正確、客觀性、經濟性である。

第二の目的は諸種の利害集團の稅務的、財務的要求に應じて資料を提供することである。則ち、企業は、株主、債權者に對しては夫々の元本及び利潤に對する請求權を法律に従つて確定せねばならず、稅務當局に對しては稅法に従つて年次所得を計算して提出せねばならず、公益事業の場合には計算方法を規定する夫々の法規が存在し、株式取引所上場会社の場合には SEC の規則に従つた報告を行わなくてはならない。其他、裁判上の證據と

して、会社の賣收、合併の際の評価のため、借入に際して銀行に自己の財政状態を知らせるため、労働組合に對して会社の實狀を認識させるため、にも夫々適當な報告が必要となる。此の様な法律的・財務的要求を満足させるためには、勘定分類・計算手續等が法律に違反せず、債權者の權利を侵害せぬこと、期間比較、他企業との比較を可能ならしめること、歴史的評價法をとることによつて客觀性を保つこと、流動性を基準とする勘定分類を取ることに、等の諸條件が滿されなければならない。

第三は管理上の諸目的である。第一章にも述べた様に、經營の外部には多數の利害集團が存在し、互に自己の利益を主張して對立し合つてゐる。此等の互に矛盾する要求を調和させるには、經營者はその利潤の極大化をはからなくてはならない。經營者の利潤追求行動は計畫 plan と統制 control とに分れる。

經營者は先づ計畫を立てねばならぬ。計畫はまた、政策決定、組織の決定、製品のデザイン、生産技術、資源の選定、價格の決定の四段階に分れる。政策は最も一般的、長期的な行動計畫である。一般的、長期的であるが故に、これに従ふことは各時點に於ける經營活動の時間的 consistency を増し、同じ調査を何回も繰返す手数を

省き、同一時點に於ける諸部門間の活動の co-ordination を保持するといふ効果を持つ。組織は企業を促進することによつて勞力費を節約する。然し、それと同時に調整が困難となるから、總原價極小の點に留めなくてはならない。組織の決定に際しては、各部門、各個人の責任を明確に規定し、その成果を客觀的に測定出来ることを必要とする。一般に政策は計量不可能な要素に支配されるために、原價比較によつて政策の優劣を決定することは出来ない。然し與えられた政策の範圍内で製品のデザインを決定し、生産方法を決定することは夫々の原價を比較することによつて行われる。製品價格と賣上量との間の關係は、會計數値に表わされて豫算の中に組み入れ、操業度の決定に役立つ。(これは企業別需要曲線が測定可能であることを前提とするものであるが、事實にはそれは不可能であろう。) 差別價格制度の或るものには消費者別、使用時間別の原價資料を必要とする。また通常の恣意的な間接費配賦法による製品別平均原價は、各製品の到達すべき價格の目標を與える役割を果す。(平均を排除し、限界主義を主張する著者の態度と兩立しないように思われる。この點に就ては更に第九章で検討することとする。)

計畫が出来れば、それに従つて orders が出され、その遂行につれて reports が逆方向に流れて責任の解除と各人の成績とを示す。これが統制 control である。統制の對象は成果、支出、投資の三つに分けられ、夫々に對して標準量が設定され、実績と比較検討される。成果の標準は計畫を各部門、各個人の責任に従つて分割することによつて定められ、これと実績との差異があれば、その原因を追求し修正行動がとられる。遂行には必ず支出を伴うから、作業の命令に際しては、同時に支出の限界又は標準が與えられねばならぬ。支出は常に成果に相對的であるから、その実績は成果の実績に對する比率によつて表わされなくてはならない。作業の命令に際してはまた同時に投資の標準量を指定し、それと実績とを比較することを必要とする。流動資産への短期的投資の統制は、従來の財務會計によつて行い得るが、固定資産への長期投資の統制には種々の物量的資料を必要とする。(成果と投資の間には短期的には關係がないのであるから、作業を命ずる際に同時に投資の標準を與えるといふことは少しおかしい。)

(最後の三頁は繰返しに過ぎない。)

第三章 管理會計の諸前提

狀況 situation 則ち環境 environment は大部分外から與えられたものであつて、管理上の操作によつてこれを大きく左右することは出来ない。環狀の存在は、經營者の諸行動の中に或るものを禁止し、或るものを促進する。従つて環境は管理活動の出發點をなし、管理思考の諸前提をなす。

前提の數は多ければ多いほどそれから得られる結論は正確となる。それと同時に手續も複雑化するが、會計技術の進歩は此の制限を乗超えてその前提をますます現實に近附けつつある。

經濟學は社会全體の立場から個々の企業を見るのに對し、經營學は個別企業の立場から社会を見る。經濟學は斯く大觀的であるが故に、その函數は連續的であり、長期的であり、一般的であるのに對し經營學は不連續的、短期的、記述的である。經營者は此の様に、經濟學者に比べて非常に狭い領域を精密に取扱わなくてはならぬにも拘らず、會計はその前提が餘りに一般的であつたがために、經營のための道具としての役割を充分に果し得なかつたのである。管理會計は、目的と狀況との多様性、

それらが原價と所得とに及ぼす效果の複雑さ、を充分に反映しなくてはならない。

経済学に於ては、社会全體としての消費を考へるから、その消費函數は連續的安定的であるが、經營者の立場からすれば、新製品を賣出すことによつてその函數の形を變化させることが出来るのである。また経済学は各經濟主體の完全知識と合理的行動とを假定している。これは一般化の手續としては妥當であるとしても、經營者及び會計係の立場からすれば、誤謬の存在は重大である。それにも拘らず、會計学は経済学同様、完全知識の假定の上に立つて、誤謬の訂正を拒絶する。管理會計は此のような非現實的な假定を棄てて、取得價格は、當事者の知識の程度と狀況とによつて左右されるものであり、決して唯一絶對的の値ではないこと、評價は總て目的、狀況、問題に應じて經營者の判斷によつてその値を異にし得ること、を認めなくてはならない。管理會計が認める合理的行動は、企業者の極大利潤追求行動のみである。

從來の原價計算は専ら恣意的間接費配賦法に基く平均原價に限られていたが、これは過度に簡單化された前提の上に立つもので、管理上の有用性が少い。生産行爲は

資源の消耗を伴い、Aの生産にそれを使用することはBの生産にそれを用いることを放棄することを意味する。則ち生産には機会費用を伴う。また生産要素の購入價額と購入量とは必ずしも正比例しないし、それ以下では購入出来ない單低量が存在する。原價はその切斷方法、評價方法の如何により種々の値が得られ、その中のどれを使うかはその目的と狀況とに應じて異なる。目的が計畫に在るときは、計畫の變化が原價、所得、利潤に及ぼす影響を算出することを必要とし、統制を目的とする場合には、部下の原價、所得を支配し得る能力を算出しなくてはならない。従つてそれらは、各種の *controllable* な變化に對する *incremental costs and incomes* の計算になる。各生産要素の *controllability (mobility)* は、経済学に於ては完全であると假定されているが、經營者にとつては一旦投下された生産手段は最初に豫定された生産にこれを使用することによつてのみその原價を回收し得るのであつて、そこに所謂 *sunk costs* が管理上重要な意味を持つのである。長期豫想が不確實にしか行われ得ない現實の社会に於ては、利潤を犠牲にしても資本の流動性を維持し、専門的機械、従業員の使用を避けようとする傾向を生ずる。(Opportunity costs と incre-

mental cost とを何か全く異つたものであるかのように考えることは正しくない。何れも種々の計畫に對應する原價の比較であるという點ではその本質を同じくするものである。唯、前者は質的に相違する諸計畫に對するものであるのに反し、後者は量的に相異する諸計畫に對するものである。という點で異つてゐるにすぎない。固定・比例費の區別は以前から認められてゐるが、その區別は一義的絶對的なものと考えられ、現實の複雑性を捨象しているために、充分管理上の役割を果す事ができない。固定・比例の區別は種々の operational factors の dimensions の如何に相對的であること、計畫期間の長短によつて相違すること operational factor の小範圍の變動に對しては比例的であつても收穫遞減法則のために廣い變化に對しては比例性が失われること、を充分考慮に入れることを必要とする。

他の重要な環境として、法律、私有財産、競争等の種々の制度的環境が存在する。此等は特に會計に影響を及ぼすことはない。但し將來特定行爲をなすべき契約を締結することは、その破約が何等かの損害賠償を伴うが故に、經營の行動を大きく支配するのであるから、管理會計としては、通常の會計には記録されない此等の取引を

も記録に留めなくてはならない。

經濟學の均衡論的方法に於ては、一つ一つの外生的變化に對して經濟が完全にその均衡を恢復するまで調整が行われる、といふ靜態的、孤立化的分析方法を採つてゐる。然し現實の企業經營者は、多數の複雑急速な變化の下で此の様な悠長な態度をとつてゐたのでは破産してしまふので、積極的攻撃策に出なければならぬ。斯る動的環境の下では、歴史的原價記録はその妥當性を失うに至るから、管理會計はその評價を屢々修正しなくてはならない。物價變動を無視する財務會計の慣習は、上昇期に於ける利潤を過大に、下降期に於けるそれを過小に表示する結果となつて、期間比較を困難ならしめ、企業の運営を誤らしめる。従つて貸借對照表に評價換を行つた日附を附記する慣習は、これをそれ以外の資産にまで擴張して、取得價格表示の資産に就てもその取得日時を附記すべきである。

第四章 經營の計畫問題

(本章は第一章、第二章の繰返しにすぎないから、省略し、若干の相異點について解説するに止める。計畫の内容が各章によつて異なるのはどういふわけであろうか。事

務手續 procedure は第二章の分類には含まれておらず、價格設定の問題は第二章にのみ含まれてゐる。

第五章 物理的標準

(本章に於ては、各計畫は先づ物理的計畫から出發すべきことを論じ) 計畫の三つの面である成果、原價、投資の夫々の物理的標準の設定に就て述べている。この問題は第六章への準備であり、ゲッツ自身も言つてゐるように、直接には管理會計の問題ではないので、省略することとする。但し一〇九頁に於て、職務評價 job evaluation が決して通常言われてゐる様な客觀的なものではなくて、多くの intangible incommensurates の判断を含む、と言つてゐるのは注目に値する。このことは總ての成果の標定の問題に就ても妥當する。

第六章 増分と機會

前章に述べられた物理的標準は、種々の計畫の何れに對しても妥當するものであるが、その財務的意味は、目的と狀況とによつて大いに異なるのであつて、從來の恣意的に配賦された原價計畫は役に立たない。

傳統的計算法の背後に存在する諸假定は、次の如き複

ゲッツの管理會計論

雑な現實を客觀的に反映することを障げてゐる。則ち、既に第三章にも述べたように、第一に生産要素の購入、製品の販賣は何れも多量に一括的に行われるために、その中の個々の價格は客觀的には決まらないこと (joint purchases and sales)、第二に生産諸要素の投入は各要素毎に異なる最小單位量の整數倍を以てのみ可能であり (jerky character)、且つまた收穫遞減法則が作用するために、投入量と產出量との間には傳統的會計学の假定するような正比例的關係は成立たないこと、第三に傳統的會計学は物理的投入と貨幣的投入との間の正比例關係を假定してゐるが、それは大量割引、時間外手當、利子、非可逆的 sunk costs の存在を無視してゐること、第四に同じ製品の原價も目的と狀況とが異なるのに應じて、則ちその operational dimensions の異なるのに應じて異つてくるのであり、決して一義的に定まるものではないこと、第五に固定費・比例費の分類もまた、目的と狀況とに應じて異つて來るのであつて、同一費目であつても或る狀況の下では固定的であり、他の狀況の下では比例的であり得ること。次に右の如き傳統的計算法の矛盾を各費目に就て更に詳細に検討してみよう。

先ず主要費用に就て考へてみたい。材料が多數時點に

於て種々の價格で購入・貯藏された場合、その購入に支出された貨幣總額は異質的な合計量であつて、操作的意味を持たないにも拘らず、傳統的會計學は此の値に執着する。またその拂出價格に就ては LIFO, FIFO、移動平均、標準原價の四つの計算法が存在するが、何れもその conventional な性格に於ては同様であるにも拘らず、會計學者達は、その中の或るものが “obvious” であるとか “natural” であるとかいふ様な semantic nonsense を述べたてて dogmatic absolute truth を求めようとしてゐる。その何れも材料原價の客觀的な動きを與えることは出來ないのであり、従つて何れも計畫目的の爲にこれを使用することは出來ない。直接工賃に就ても、通常のやり方は、協約で定められた週給を定時間除して得られた時間率に time ticket の時間數を乗ずるといふ計算法であり、殘業料と遊休時間賃銀とは間接費として處理してゐる。このような慣行の背後には、材料、勞働使用の物理的・時間的動きとその財務的原價の動きとが互に併行的、正比例的であるという暗黙の假定が存在する。斯る假定を棄て去つてそれを現實の動きに一致させるためには、次の五つの事情を考慮に入れなくてはならない。

(一) 固定原價又は sunk cost たる主要原價。所要量に比べて過大に存在する材料其他の棚卸資産は、計畫及統制目的のためには、原價ではなしに scrap value によらねばならない。斯る材料を原價で評價することは、その節約のために過大な支出を行わせ、その製品の販賣量を減ずることによつて原價の回收を困難ならしめ、誤つた購入政策をとらせることになるであらう。同じことは、遊休勞働に就ても言われる。日給制又は年額保證給制の下に於て遊休勞働時間が存在するときは、直接工賃は生産高の大小に關係なく一定額に保たれるから、それは固定費となり、従つてその計畫原價は少くとも短期的には零となる。このような遊休勞働力の存在する場合には、その原價は零であるから、經營者がその合理的使用のために費用を支出することは無意味であり、また外注製作よりも社内製作を有利とする部分品が増加するであらう。

(二) 用途の質的差異。同一の生産要素は、唯一つの用途に限定されることは少く、多くの用途に使用されるのが普通である。然しその購入は用途の如何に拘らず同一價格によつて行われる。時給制、週給制の下で働く勞働者の賃銀はその從事する最高級の仕事に基いてその金額が

支拂われるのであるが、實際に従事する仕事には種々のより低級のものが存在する。従つてその各一時間の原價は同一ではない。またその各一時間の節約はその支拂賃率と等しくはない。節約された一時間は通常最も低級な作業に振向けられるから、その大さはその限界生産物に等しい。但し例外的場合として、最高級の仕事が全部節約されたために賃率が低められるならば、その追加生産物の價値にその支拂賃銀減少額を加えたものが節約された原價の大きさである。(「各一時間の原價は同一ではない」、一二二頁、ということの操作的意味がはつきり與えられていない。その仕事の高級たると低級たるとを問はず、その一時間の増加又は減少は、その最低級の仕事の限界生産物の増減となつて現われるのであるから、その原價は同一である、と言ふべきではないか。また材料に就ての實例の説明の中で、一括購入された耐火煉瓦がその種々の用途に應じて使用價値を異にする、と述べているが、その操作的意味に就ては一言も觸れていない。賃銀の場合と異り、夫々の用途に對する限界生産物を測定することは不可能である。)

(三) joint prime costs。聯產品の存在は普通考えられている以上に普遍的な現象である。傳統的會計學の計算

方法は何れも現實とは無關係な恣意的方法でしかない。聯產品の價格は、それが物理的に分離された以後の加工費よりも高く、またその全製産物の總賣上高は總原價を上廻るのでなければ、その生産は中止されなければならぬ。またその生産を出来るだけ有利ならしめるためには、その加工の各段階に於て、そのまま賣却すべきか更に加工を續けるべきか又はどの方向に加工すべきかを決めねばならず、その際には、機會原價を求めなくてはならない。傳統的原價計算の種々の努力にも拘らず、分離以前の主要原價を夫々の製品に配分すべき客觀的基準は存在しない。従つて、合理的生産政策、價格政策を立てるためには、聯產品全體を一括して一つの計畫の中に含め、その内容、組合せを色々に變えた種々の計畫を作成して、それらを全體的に比較検討する以外に方法はなない。(これは極めて重要な點である。總ての經濟的選擇行爲は、その選擇に如何に小さな要素に關するものであつても、必ず、それが豫想し得る限りの將來の他で總ての要素に及ぼす影響を考慮した上で、その要素を動かさなかつた場合の全體的計畫との比較を行うことが最も客觀的であり、合理的である。このように常に問題を全體計畫として把えるならば、原價配分の問題に惱まされず

に濟むであろう。限界原價であるとか機会原價であるとかいう會計學にとつては理解し難い問題が生れるのは、簡単な部分計畫で選擇を行おうとするからに外ならぬ。

(四) 大量割引・残業手當。これは數量と價額との關係を不比例的ならしめる原因となつてゐる。此の價格不連続點以上の數量のみが問題となる場合には、その限界價格たる安い方の價格を以て全量の計畫原價とすべきである。(大量購入による割引がそれほど大きな額に達するとは思われない。むしろ配給價格と闇價格とによる材料購入の場合にのみ問題となるのではなからうか。) また直接工の残業料を間接費として全労働時間に稀釋して配分する慣習的計算法は管理會計上からは不合理である。何となれば限界的作業を中止することは残業料の全額を節約することになるのであるから、その直接労働原價の計算は限界價格である規定賃率と残業賃率との合計を使用しなくてはならない。監督者に對し、材料及労働の節約量に應ずる賞與を與える場合にも、その原價が固定的である場合には賞與を與えてはならないし、また残業時間が節約された場合にはその残業料の金額を賞與算定のベースとしなければならぬ、材料節約に就ても同

じく限界原價による評價を必要とする。

(五) 持越費用。最も有利な資材購入量の決定に際しては、大量購入による割引價格の存在と同時に、持越費用の増加することを考慮に入れるべきである。此の考慮を加えた上で、購入量が決定されたならば、早期に使用される分は高い方の價格で、後に使用される分は割引價格に持越費用を加えた價格で評價すべきであり、決して平均購入價格を使つてはならない。

間接費に就ても同様の事情が存在する。間接費は通常一先ず夫々の間接部門に配賦された上で、更に各製品に配賦されるのであるが、その配賦方法は現實の運動法則に必ずしも合致してはいない。此の狀況を各項目に就て更に詳細に觀察してみよう。

(一) 監督費。監督者の給料其他は通常夫々の部門の直接労働時間又は直接工賃に比例配分される。然し監督者の仕事量と部門の直接労働量との間には正比例的關係は存在せず、従つて監督量が管理上の問題となる場合には、斯る恣意的配分法は監督量の現實的増減に伴う原價の變動を正しく反映してゐるとは言えないのである。或る職長が自己の支配下の直接労働時間を節約したとすれば、その部門への監督費配賦額は減額されるけれども、それ

は決して監督者のその部門への監督量を減ずることにはならないであろう。また監督者が非常な努力を拂つて或る部門の労働量の節約に成功したとすると、その部門への監督費の配賦額は減少するに拘らず、現實には却つてより多量の監督量が投入されているという矛盾した結果が生れてくる。

(二)賃借料。普通の方法では建物の賃借料は床面積と使用時間とに正比例して各部門に配賦される。これも管理上の目的からは面白くない結果を生ずる。休日及夜間の使用に對しては配賦しない方法を探つてゐる所もあるが、現實の動きはそれよりも遙かに複雑である。第一に、賃借内容は同一であるにも拘らず年々の契約金額は必ずしも同一額であるとは限らない。また各階を別々に賃借すれば當然上層階ほど安くなる筈である。操業度に變動のあるときは、その使用價値は時間によつて異つた價値を持つてであろう。計畫上の原價は此等總ての事情を反映するものでなくてはならない。床面積の節約は賃借料を少しも減少しない許りでなく、却つて混雜に伴う間接費増加を來すであろう。自己所有の建物である場合には建物の維持補修費、償却費及び保険料が賃借料に代つて登場するが、この運動法則は賃借料の場合より遙かに

複雑となり、例えば保険料は使用狀況によつてもまた影響される事實を考慮しなくてはならない。

(三)動力費。これは通常各部門の消費量又は負荷量に正比例して配賦されるが、然し電力料金は消費量許りでなく、年間最大負荷、日間最大負荷に比例する部分、及び罰金を含んでいるから、その合計金額を消費量又は負荷量に比例配分することは操作的ではない。ピーク時に罰金を避ける爲に或る部門への送電を停止した場合、その部門の間接費は却つて増加する許りでなく、負荷量に對する料金の一部を負擔するという不合理を生ずる。また電氣爐は力率の改善に役立つてゐるにも拘らず、力率不良に對する罰金の一部の配賦を受けなくてはならない。故に動力費の配賦はその各構成部分の運動法則に應じた方法で行われることを必要とする。

(四)償却費。傳統的會計手續によれば、償却費は豫想耐用命數に比例して、又は使用時間、生産高に比例して *service unit method* 割當てられる。然し現實に於ては夫々の年は異つた價値を持ち、不況時には *sunk cost* として扱われ、その價値が零となることもあり得る。具體的な計畫問題に解答を與えるには、現在の慣行は餘りにも非現實的である。設備擴張計畫に於ては、基準價格は

時價を用ひ、將來の年々の利用價値の推定値と廢棄價格の推定値との現價の合計が最初の支出となる。縮少の場合には、現在の轉賣價格を基準とし、その轉賣價格の年々の低下分を償却費として扱わねばならない。取換の場合には右の擴張と收縮えが同時に考慮される。(擴張の場合の説明が不充分で要領を得ない。償却費を考へると自體が非現實的なのであるから、その設備の耐用命數の全期間に對する計畫を立てるべきであり、それによつて固定資産原價の期間配分の問題を回避するのが正しい態度ではなからうか。年々の損益を計算することは、その設備を擴張すべきか否かの決定にとつては意味のないことである。そもそも利用價値の計算法を明示していい許りでなく、其等の現價の合計が最初の支出となる、といふのは一體何を意味するのであるか。その利用價値を製品價格から逆算して現價を求め、これとこの設備の現在の取得價格とを比較して、前者が後者を超えるならばその擴張は實行さるべきである、といふ意味に取るのであれば、それは正當である。固定設備への投資は必ずしもその總てが sunk cost となるとは限らず、他の用途への有利な轉用が可能であり、此處に多くの興味ある管理會計上の問題が存在することに就ては、V. Brozen

Adapting Technological Change, The Journal of Business, April, 1951, pp. 114-126, 及び G. Terfagh, Dynamic Equipment Policy, 1949 を参照のこと。)

(四) 部門間接費。以上の手續によつて各部門に配賦された間接費は、直接に又は更に個々の機械或は作業場所を経由して、勞働時間比例により個々の製品に配賦される。計畫原價を問題とする場合には、右のような間接費計算法は誤りを來す。或る機械が過負荷になつている場合、他の能率は劣るが負荷の少い機械にその一部を加工せしめるときは、後者の原價は傳統的計算法による間接費ではなく、その中の out of pocket cost のみによつて計算するのが正しい。又同じ機械に種々の仕事を行わせる場合、その取得原價と維持費とは、その仕事の中の最も高級なものによつて規定されるのであるから、賃銀の場合に論じたと同様の問題が発生する。何れの場合でも、劃一的な原價計算法は存在せず、それは解かるべき管理上の問題を先ずはつきりと定めた上でなくては答は得られないであろう。

このように、生産要素の購入、使用、販賣の週期は各種各様であり、その週期の途中で原價を計算することは

複雑、困難であり、一般には不可能である。そこで製品の賣價から逆算して評價しようという提案が現われることになるのである。然し販賣もまた生産と同様に多くの joint 的性格を持つているから、困難は決して減少しないであろう。

傳統的会計学はその方針を誤つてゐるために、絶対に不可能なことを可能にしようとして試みている。従つてそれは問題の解決に適しない許りでなく、誤つた判断の原因となつてゐる。それでは、計畫、統制の手段として役立つような管理会計のための会計資料の記録方法は如何に改められるべきであるか。

どの様な記録が必要になるかは、目的と状況とによつて異なり、その總てを豫め豫定することは出来ない。それ故、第一に、異質的な項目を一括記録することのないように注意し、如何なる次元に就てもその行動様式、變化法則を異にするものは別々に記録すること、第二に、同質的なものは一括したまゝにして置き、従來のように間接費として配分してしまわないこと、第三に、總ての收入、費用項目は、恣意的基準を使う必要のない最小の作業單位に對して賦課せらるべきこと、の三つの點に注意しなくてはならない。管理会計の立場からは、各製品よ

りは寧ろ各計畫を原價單位として取扱わねばならず、その單位の大きさを適當に定めることにより、傳統的会計学の疑わしい配賦方法を避けるようにすべきである。傳統的会計学は、間接費の公平な配分を第一目標とするが、管理会計学は現實の變動法則に矛盾しないことを要求するが故に、管理上の諸問題を有効に解決し得るのである。

第七章 基本的貨幣記録

(本章は財務会計に關するものであり、傳統的方法とさして異なる所がないので、省略する。)

第八章 管理計畫の技術

本章に於ては、第四章から第七章に互つて論じてきた管理計畫の問題を、問題の發見から、計畫の設定、その選擇、というように、時間的順序に従つて再説する。

先づ問題は、非常に大きなものであれば、嫌應なしに經營者の眼にふれることになるであらう。けれども、豫防的態度を以て問題を早期に解決するには、經營者の積極的な調査を必要とする。その手對としては、他企業との比較、豫算統制による差異分析、Check List、等の

方法が考えられるが、最も重要なものは定期的經營監査 management audit である。

此等の方法によつて問題の所在が判明したならば、ハンドブック、他店のカタログ、従業員の進言、consultant の勸告、動作分析等によつて種々の代替的計畫を探し出す。

各計畫は、その影響の及ぶ範圍を全部その中に含むに足る complete なものであることを必要とする。各計畫の中から異なる部分だけを取上げて計畫を立てることは、充分の経験を積んだ者でないと、見落しをする危険が大きい。その意味で、各計畫に對する豫想貸借對照表を作成することは、極めて有効であろう。

夫々の計畫は先ず、工学的知識に基いて物理的に記述される。則ち、市場分析による賣上豫想から出發して、所要設備、材料、労働量が決定される。然る後、これに適當な貨幣價值を與えることによつて將來の現金收支計畫を立てる。その際、夫々の追加所要量は incremental cost で評價され、sunk となつてゐる部分は opportunity value で計算されなくてはならない。計畫に含まれる期間の長短は評價の上に、また物理量の上に大きな影響を及ぼすことに注意しなくてはならない。最も重要

なことは、終始一貫して increment を使用することであり、平均値は全く現われてこないということである。

物理的計畫は、貨幣的評價を加えた丈けでは未だ比較可能とはならない。種々の時點に於ける収入・支出は、適當な利子率により同一時點の値に換算しなければならぬ。その際の利子率もまた、現實の計畫内容に即應して、實際に資金を手に入れるに必要な金利、餘裕資金を實際に貸付けることによつて得られる利子率、を使用する。(總ての貨幣的收支を複利で換算することは非現實的である。問題は果して現實にその様な借入・貸付が alternate plan として可能であるかどうか、ということである。それが不可能ならば、換算は行つてはならない。例えば三年先の収入の現價を求める形式的計算は可能であつても、それを割引いて現在の現金にしてくれる金融市場があるであろうか、比較の時點をその計畫に含まれた最終年度とすれば、右のような問題に出合わずにすむであろう。またその最終年度が固定資産の賣却又は廢棄年度と一致しない場合に、計畫設定時の既存資産に就てはその計畫期間中に於ける轉賣價格減少額を原價とし、期間中に取得するものに對しては年金法による償却費を計上するものとしている、一八四頁。既存固定資産

に對する右の取扱方は、若しその資産が企業内に於て他に使途のないものであり、且つ計畫期間中に陳腐化したものでもあり、更にまた問題がその設備を使用する計畫と使用しない計畫との比較であるならば、妥當であろう。然し第二の取得固定資産に對する償却費の取扱方は、ゲッツ自身が繰返し述べている計畫の completeness の要求に反するものと言わなければならない。(利子率よりも遙かに大きな影響力を持つのは危険に對する割引である。或る収入又は支出に對する豫想が單值的でなく、或る確率分布を持つ多値的なものとして考えられている場合には、その分布が對稱的であり、且つその分散が小であれば、その最尤値を以て計畫を立てることにより確率の問題を避けることが出来る。然しその分散が大であれば、不確實な値に對する效用の遞減を考慮に入れなくてはならない。(これは、ヒックスやランゲの uncertainty equivalent の考へ方をそのまま借用したものである)と思はれるが、その解決を経済学者に求めるのは寧ろ逆であつて、現實の經營者の決定をもつとよく觀察してみるべきである。豫件變動の確率分布を知ることが現實の企業にとつては殆ど不可能であり、せいぜい有利な場合と不利な場合との二つに分けて計畫を立てることが出来る。

ゲッツの管理會計論

るにすぎないであろう。この問題に就ては American Economic Review, May, 1949 に於ける Marschak, Hart, Modigliani の論文及討論の中に現れた "mini-max regret" の考へ方は若干参考となるであろう。Schackle, Expectations in Economics, 1948 の取扱方は割合に現實的である。)

計畫期間中の環境が一定であるときは、諸計畫は比較的狭い領域内に於て比較することができ、従つて大部分 Engineering Economy の問題として解決することができる。變化が複雑なときは、企業活動全體にする計畫として比較することにより、見落しを防止しなくてはならない。(一八六頁に、投資に對する利潤率を計算するのに原價増分又は収入増分を投資増分で除する、としてゐるのは不可解である。これは勿論純収入増分を投資増分で除すべきである。)

第九章 管理計畫の實例

(本章は管理計畫の實例として、工場立地、仕切の大きさ、賣價計畫の三つを擧げて、計畫具體的内容を興えてゐる。原則的問題に就ては再三述べて來たので、改めて紹介する必要を認めない。此所に疑問となる若干の點を

指摘するに留めておく。

(第一の例は、或る借家住いの工場が、そのまゝでいた方がよいか、もつと消費地に近い某地點に新築移轉した方がよいか、という問題である。此所に疑問となるのは、二〇二頁に於て新築工場の償却費を直線法で計算してゐる點、投資に對する支拂利子を總投資の半分に對して計上してゐる點である。後の點は、第一年度の投資が年度の最初の月に全額投下されるのではなくて、毎月平均して投下されるもの、と假定してゐる爲かも知れない。然し第二年度以降は當然投資全額に對する支拂利子を計上すべきであろう。)

(第二の仕切の大きさの問題は、*engineering economy* に於て古くから論じ盡されたものであるから、特に取上げる必要はない。)

經營者はその企業の利潤を極大ならしめることを目標としてその製品の價格を定める。その算定方法には、状況の如何により、直接法、最低價格法、系列法、差別價格、*intangibles* を考慮する方法、の五つがある。直接法は經濟学的分析に於ける限界收入、限界生産費均等法則をそのまゝ經營政策として取入れようとするものであるが、これには時間次元の問題、*multiple-products* の

問題を考慮するときは、殆ど實行不可能であろう。次の最低價格法は、夫々の仕切又は注文に對する短期的限界生産費を計算してそれを最低價格とし、市場の状況に應じてそれよりも出来るだけ高い價格で販賣する方法である。この方法が用いられるのは、流動資金の必要に迫られてゐる場合、夫々の販賣が時間的、空間的に互に獨立である場合、社会不安等のために長期的考慮が不可能となる場合、である。第三の系列法は、價格に數段階の目標を設けて、順次にそれを突破して行く方法である。低操業時には、*out-of-pocket cost* を最低とし正常的間接費を含む標準原價、長期總原價をカバーする收入を擧げ得る價格、追加投資資金の入手を可能ならしめるだけの利潤を擧げ得る價格、の順に目標が設定される。製品が多數の型を含むときは、各型に對して *satisfactory price* と、その價格で賣り得る *satisfactory volume* とを定めてその合計が總原價をカバーするようにし、この數量を維持するに必要な價格がこの價格以下に低下した場合には、その型の生産を中止して他の新しい型に移らねばならない。この目的のためには、從來の恣意的配賦法による平均原價が他の方法と同様に役立つであろう。また高操業時には、總原價をカバーし得る價格を

最低とし、標準原價、限界單位に對する短期的現金支出（則ち out of pocket cost）をカバーするに足る限界収入を擧げ得る價格、の順序に目標が定められる。その限界販賣が他の販賣から獨立である場合には、價格は當然右の最高價格とならねばならず、それ以下の價格が採用されるのは、それが他の販賣に對して有利な影響を及ぼす場合に限られる。（差別價格と intangibles とに就ては格別新しい記述がないので、解説を省略する。價格政策は管理會計にとつて最も扱いにくい問題であり、もつと詳しい説明が欲しい所である。multiple-products の價格政策に、傳統的平均原價を使用することは、著書の平均概念排斥の態度と矛盾するものではないか。この問題に就ては、古瀬「原價、組織、利潤」經營評論、昭和二十五年十二月號、參照。販賣費の問題に就て殆ど觸れていないのも不可解であるし、價格政策の分類の仕方も一體何を基準にしているのかはつきりしない。獨占の場合、多占の場合、短期の場合、長期の場合、に分けて組織的に検討すべきである。）

第十章 管理統制

計畫が完成したならば、それを完全に實行させるため

ゲッツの管理會計論

に、部下に仕事を命じ、貨幣的刺戟を與へ、成果を檢查し、計畫と相異なる點を修正することを必要とする。これが管理統制の目的と内容とである。

計畫は時間的、空間的に consistent なものであるように作成されなくてはならないが、現實には細かい點で矛盾する所もあり、また最初の豫想通りに環境が動いて行かない場合が屢々ある。このような場合には、その實施に際して、斯る缺陷が上部に報告され、また環境變化に應じて計畫自體が自動的に修正されるように flexible な統制が行われなくてはならない。統制はまた組織を通じて行われるものであるから、その組織を反映するものであることを要する。計畫は組織に従つて各責任者に割當てられ、その成果、原價、投資の實績に組織に従つて上部に報告される。原價は成果の函數であるから、その統制は常に成果との對比に於て行われなくてはならない。成果の測定單位は賣上に限定する必要はなく、各部門の現實の作業量を最もよく表示するものを選べばよい。投資に就ては全體の調和が大切であり、部分的な過大投資、過小投資は何れも原價を増大させる原因となる。部下の作業の評價に際しては、彼がその命ぜられた仕事及びそれに伴う原價・投資に對し、物理的・組織的

に如何なる程度の *manageability* を有しているかを考慮しなくてはならない。仕事を命ずる場合には、その課業の内容、詳しい作業方法、原價、投資の詳細な標準を明確な文書の形で與えること、充分な貨幣的、非貨幣的刺戟を與えること、その刺戟を有效ならしめるために迅速な検査、評價を行うことに注意しなくてはならない。

検査は直接的に行うことも出来るが、大規模企業に於ては、豫算統制の力を借りて、計畫と実績との差異分析を行うことにより、上級者の検査能力をその肉體的限度以上で引上げることが出来る。

最近では産業民主化の線に沿つて、計畫及統制に従業員を参加させる傾向が強くなりつつある。これは、細部に互る計畫を可能ならしめ、種々の示唆が得られる許りでなく、またその遂行に際して自發的にこれに協力する動機を與えることができる。聯務評價自體は恣意的、非科学的なものであるが、従業員がこれに参加することによつて、賃銀決定に際しての經營者のえこひいきを除き、紛争を少くする、という利點が生れてくる。また作業方法の決定は、従來は總て經營者側が行うものと考えられていたが、最近でに従業員に *motion economy* の原理を教え込むことにより、自ら進んで作業方法の改善を行

わせるように改められつつある。此のように、單に仕事を上から押しつけるのではなしに、労働者が計畫に参加し、またその評價にも参加することにより、勞資双方が豫め承認されたルールに従つて行動することが出来、従つて相互の自分勝手な行動により紛争を生ずる機会を少くすることが出来るのである。

(最後に、株主、債權者、労働組合等の種々の *pressure groups* が夫々自己の分け前の増加を主張して對立することその對立を調和させるために、夫々の要求する報告を提出せねばならぬこと、を述べているが、これは第二章の繰返しにすぎず、何故に統制を論じている本章の一部に組入れたのか理由がはつきりしない。諸集團の對立をコントロールするといふつもりであろうか。)

第十一章 管理統制の實例

管理統制の實例として、第一に、多種類の製品を製作する機械工場に於ける、機械化された工程管理の一例を説明する。先づ *planning department* は、その工場で生産される可能性のある總ての製品につき、その部品作成及び組立作業の夫々に必要な材料、機械、労働時間等の標準を詳細に記録したものを、穿孔カードの形で保管

しておく。外註又はストック減少により製作品目と數量とが決まれば、右のカードの中の該當部分に所要數量を乗じたものが機械的に複製カードに記録され、その一組は所要機械別に、他の一組は作業の時間的順序則ち工程別に分類される。第一工程の作業カード及び所要材料カードは、青寫眞、其他必要な指圖書と共に現場に送られ、それが直ちに作業命令となりまた材料倉出傳票の役割をも果す。材料が加工者に引渡されると、材料カードは *planning department* に戻されて、材料在庫カードに加えられる、その在庫量が引去られる。他方、作業カードを受取つた工員はその開始終了時刻をこれにスタンプして、検査係に回す。検査係はその出来高及合格數量をそれにスタンプして *tabulating department* に送り、そのスタンプされた値を穿孔の上、*planning department* に返送する。これが作業完了報告書の役割を果し、續いて第二工程のカードが發送されて、同じ過程を繰返す。

終了した作業カードを一週間毎に集計機にかけることにより、各機械の負荷量の過大又は過小を示す表が得られる。またそれを毎日終業後工員別に集計することにより、各人の標準時間と實際との比較表が自動的に作成さ

ゲッツの管理會計論

れて翌朝工場長の机の上に届けられ、不良作業に對する對策が遅滞なく立てられる。この工員別成績表は最後に人事部に保管されて、計測日給制の賃率修正の資料となる。*planning department* に残されたカードを必要に応じて集計することにより、残された作業量を知ることが出来る。

次に間接費の統制の實例を考えてみよう。先づ、間接費豫算を各個人の責任に従つて分割することにより、夫々の成果、原價及び投資に就ての標準が設定される。これと實績との比率によつて毎週各人の能率を算出し、不良者に對しては對策が講ぜられる。各部門の活動は他部門の活動、特に販賣量によつて制約されるので、制約を受ける部門の標準は、販賣量の變動其他に就ての補正を加えた上で、實績と比較されなくてはならない。間接部門に對しても、作業能率に應じて賞與を與える制度が次第に普及しつつあるが、そのためには各個人の能率を総合的な一つの指數に表現する必要を生ずる。則ち成果、原價、投資の夫々に就て算出された能率に適當のウェイトを附して單一の指數にまとめ上げなくてはならない。その際、重要なことは、その個人に許された活動範圍、則ちその *controllability* の又 *amenability* を充分に

考慮するよう注意を拂うことである。以上の計算は極めて flexible なものであるから、これを純粹に客觀的に決めることは困難であり、従つてその實施に先立つて、種々の計算方法を実験してみた上で、妥當な方法を經驗的に求めるより外ないのである。(ゲッツが掲げている多數の間接費統制表の中には不可解な點が多數ある。第十一表では、パンチ・プレス作業に對する十一個の% 能率が示されているが、生産量の豫定と實際との比率を以て能率とすることは果して妥當であろうか。その豫定量が果して生産命令量に等しいのかどうか問題であり、生産命令量が豫定に達しないならば、その量を以て豫定としなくてはならない。監督労働量、労働回轉率其他に就て non-proportional な標準修正を行うべきことを規定しているのはよいが、その具體的算定方法には全然觸れていない。第十二表に於て、人事部の能率を測るのに豫定採用人員と實際採用人員との比を使用していることに對しても、右と同様の疑點が存在する。第十三表の販賣部長の能率計算表に於ては、夫々の個別的能率の間のウェイトを算定するに際して夫々の項目の利潤に對する incremental な效果の程度を使用している。これは結局、個々の行爲の限界純収入を測定することに外なら

ず、理論的には極めて妥當な方法ではあるにしても、問題はそれを如何にして測定するかであり、またその increment が有限であることと、利潤函數が夫々の行爲に就て非線型的であることとに由來する複雑な相互作用を分出來ないこと、の二點である。投資行爲のウェイトとして、それに伴う持越費用の増分を以てすることは、成果、原價の場合と比べて一貫性を缺くことになるから、やはり利潤、この場合は將來の利潤、に對する貢獻の程度にすべきであろう。controllability weight の具體的計算方法が全然不明である。また綜合的能率を算定するのに、成果、原價、投資の夫々の能率を如何に合計するのも全然わからない。

第十二章 要約と結論

(省略)

(終)