

原価管理における原価計算の役割

寺 島 平

一、はしがき

最近のわが国工業界では経営の合理化への種々の努力が集中されつつある。学界においても幾多の優れた論者が発表されている。周知の如く、戦前既にアメリカにおいては科学的管理法として、労務管理、生産管理が有効に実施されていた。更に戦後経営組織の面、或いは計数的管理の面において目覚ましいものがある。即ちコントローラー制度 (Controller System) の発達、原価管理、予算制度によって供給される数値を基礎として計画の設定と、この計画にもとづく実施の管理に重点が移行し、これが理論的にも実践的にも著し

い発展を遂げつつある。一般にアメリカの企業は諸外国に比して生産性において優れているといわれている。この主要な原因の一つは、アメリカの有能なる経営者は常に前方を見通す (Forward-looking) の態度を持ち、予算統制、原価計算等の会計を進んで要求し利用する点にある。優れた企業はなんらかの形態の予算制度を採用している。また原価意識 (cost consciousness) をはつきりと持ち、これにもとづいて事業活動を行ふ、原価計算もまた単なる製品原価の算定だけで満足することなく、さらに部門活動の管理統制に役立つことが特に強調されている。

本来わが国の産業資本主義は特殊の発達を遂げ、資

本の蓄積は極めて不十分であり、その結果自由競争は比較的弱く、且又国家或いは各種企業団体は原価計算を価格を決定するために製品の単位原価を確定すること（ascertainment of product unit cost）を主目的として発達せしめて来た。勿論経営能率の増進も並び唱えられては来たが第二次の意義においてであり、この面において原価計算は自主的には殆んど活用されなかつた。（拙稿、原価管理における原価計算課の機能、立命館経済学第三巻第二号参照）然るにアメリカに於いては価格は主として自由競争の結果形成される。従つて利益の増大は生産量の増大及び原価の節減によつてのみ達成され得る事情にある。かくて必然的に原価計算の主目的は、能率増進の要具として利用し役立たしめること、原価意識を刺激することに向けられ、製品原価の確定は第二次の意義における重要性をもつに過ぎなくなるのである。

今や国際経済への復帰、自立化を希求するわが国経済は何よりも経営の近代化、合理化そしてコストの低

減を図ることが最も肝要な課題となつてゐる。原価の低減を図ることは、原価による経営管理をなすことであり、原価管理として一般に知られるところである。原価管理が原価計算の提供する計数を如何に経営活動管理のために利用し活用するかの研究にありとすれば、経営活動の管理統制のために有効に活用し得る原価計算は如何にあり、行わるべきかを明らかにすることは極めて意義あることと思われる。そこで本稿は、パウ・クロスマン氏がアカウンティング・レビューに発表した「原価管理における原価会計士の機能」 Paul Grossman: The Function of the Cost Accountant in Cost Control, Accounting Review, Jan, 1953. なる論文を中心として論じた拙稿「原価管理における原価計算課の機能」（立命館経済学第三巻第二号）と関連して、レヴィス・クルム氏がアカウンティング・レビューに掲載した「原価管理における原価計算の役割」 (Lewis R. Crum: The Role of Cost Accounting in Cost Control, Accounting Review, July, 1953.)

なる論稿に多小の私見を加えてその大要を紹介せんと試みたものである。これは本学土曜講座において既に発表したものである。

大規模企業より先には、経営首脳部 (top management) は監視する地位にあった。そして恐らく監視が原始的に使用された管理の手段であった。小規模企業においては、経営者は自ら観察し、直接の判断も可能である。しかしながらゲッツも指摘する如く、(1) 企業規模の拡大と企業の複雑化 (2) 固定資本の利用と重畳性の増加 (3) 変動の幅と速度の増大 (4) 企業の社会的統制の増加 (Billy E. Goetz; Management Planning and Control, 1949, P9.) から管理の手段としての監視は不可能となった、かくて公式上の管理の概念は、監視の不適當なることが承認される様になった時から生じたものと見ることが出来る。そして今日の経営において管理は極めて重要な論争点となっている。

二、経営と管理

原価管理における原価計算の役割 (寺島)

一般に、強力な原価管理の必要は、それがかつてあったより最大のものである。勿論原価管理は万能薬ではない。なんとすれば大多数の原価は経営者の直接の直接管理を越えている (統制不能原価である)。或いは管理は原価を通じてより以外の手段によって達せられることがあるからである。それにも拘らず経営者が管理をなすべき多くの原価がある。企業が成功を修めるためには、機敏な、合理的な経営管理のもとに処理することの必要な諸問題が多数に残存することは詳論するまでもなく明瞭である。

そこで先ず原価管理の問題を考える前に、経営管理機能における管理の趨勢と個有の関係を理解することがよい。

経営 (managing) なる用語は、計画 (planning) 組織 (organizing) 監督 (指導) (directing) 調整 (coordinating) やつて管理 (controlling) を意味する。

計画ということは、通常行為の最上の方針を選択す

るための思考過程の形式をとる。即ち企業の最高目標たる資本の収益の立場から、何を幾何生産するかを決定することであり、これは企業の基本的方針の決定である。

組織ということは、選択された計画が運営されるために詳細な計画が形成される。所定の計画を念頭において組織を完成する。経営管理者は組織された計画を部下に対して理解と共働を求める地位にある。一般にこれは監督（指導）機能といわれている。

調製は次である、即ち組織は明確な目的をもたねばならない。そして目標の達成にあらゆる努力を統一せしめなければならない。最後に経営計画が望まれた如く進行しているということを確かめることが必要である、このためにはまた計画の実行を正確ならしめるために入手した事実の評価と、またそれに必要な行為を要求する。これは管理の一面である。そして経営者のために重要な知識を提供するために選択された経営についての機構・工夫或いは報告書を設定することによ

って完成される。

人間 (man) 原材料 (material) 機械 (machines) として貨幣 (money) は管理される要素である、経営者は完成品になるそれら要素の正しい割合を得るために努力する。利益をもたらす成果をあげ得る如く、生産諸要素の正当な量と質とを結合せしめなければならぬ。各の要素（結合要素）は発生した原価をあらわす。各の発生した原価は最終生産品に対する原価以上の価値を附加しなければならない。もしもそれらの生産諸要素が適当な割合で附加されるならば最終の発生総原価と生産諸要素の結合によって附加された価値の和は投下資本に対する適正な利率に等しい投下資本における復帰をもたらすところの販売価格という形式における合計額とならねばならない。しかし一般にこの理想的な状況はあらわれない。これらの原価は非経済的な割合において発生するからである、そして事業経営は市場の気粉によって変更を受けるからそうである。それ故に経営者の機能は、もっとも経済的な要素

の使用を通じて生産されるために、最上の最終生産物の選択に着眼する。しかしこの目的は事業が経営される諸条件の限界というものを考慮しなければならない。

さらにまた、これらの要素が能率的に使用されているということを見ることは経営者の責任である、即ち場所 (space) 時間 (time) エネルギー (energy) として財貨 (resources material) の最も能率的な使用がなされなければならない。遊休機械 (idle machine)

遊休労働時間 (personnel time) 過剰能力 (excess capacity) として作業屑 (scrap) は有利に利用されねばならない。何らの価値をも附加しないような原価は、これを極力排除しなければならない。もしも他の生産諸要素の獲得に振向けられたならば価値を附加したかも知れない原価に比較べて、価値を附加しないような原価は一般目的として切り詰めなければならない。

仕事における経営者の假設例は管理の固有の機能を一そう鮮かに指摘するであろう。その経営を拡張せんと欲する×××会社は、現在有効である能力を超えて

利用せんとすると仮定する。その新しい製品の製造の計画を設定し、そして市場へ進出するには次の三つの重要な問題に直面する。

第一に、増加されるところの製品は、適用し得べき過剰能力の形態を念頭において調査しなければならない。そしてこれは実際的でない観念をふるいわけそして理想価値の割合の増大を考慮する問題である。

第二に、製品は可能性の適切な詳細の後選択されねばならない。即ちそれは販売努力によってどの程度まで有効需要を変化し得るかという範囲の決定と同時に新しい製品に対する潜在的需要を知ることが必要である。

第三の問題は新しい製品を実際に生産する問題である。技術的な、生産、分配、資本支出、設定の方法の選択、価格政策における質問に答えねばならない。

労働、機械、原材料そして貨幣が製品を創造するために、そして完成品を分配するために結合されねばならないこの点である。原材料、労働、経費が発生する

から、経営者は、これらの要素を結合するのに、それらの能率を測定するための手段を持たねばならない。上位経営者の個人的監督が不可能な大規模経営においては、総ての運営は報告書及び報告書の分析を基礎としなければならない。

管理は経営者が諸要素の能率的な結合を測定するための手段である。エドウィン・ロビンソンは、その著事業組織と実際において「管理とはある望まれた効果が生ずるように、ある原因を意識的に監督しそして支配することである」。(Edwin M. Robinson, *Business Organization and Practice* (New York, 1945), P. 245. と定義している。そこで管理をなすためには、経営者は各種の知識を持たねばならない。いかに多くの原材料が製品製造のために使用されねばならないかの知識、そして最終生産物になるまでに使用されると予測される原材料の価格についての知識は、いかに多くの材料が実際に使用されたか、そして使用された材料の実際価格の知識と比較されねばならない。予測さ

れた労務費の正当な割合に関する知識は、正当な割合は果して幾何であるべきであり、その使用がいかに能率的に使用されたかを考慮した上で実際の労務費に関する知識と比較されねばならない。労務費の支払額、消費量についての合成的な知識を知らねばならない。

この様に、適当な管理をなすために知らねばならない知識の項目表は無限に続けることが出来る。

またそれらの知識を有効に利用するためには、知識は、正確、適切そして機宜を得ていなければならない。正確なるためには、吾々はたんなる数字上の正確性のみならず、また源泉の信頼し得ることを意味する。

原価は原始記録或いは使用された様式(書式)の適正な源泉から集められ、また報告書に表われるであろう生産点に集積されねばならない。

適切なるためには始めに要求された目的に照して十分であるということの意味する。機宜を得るためには、知識は使用される時でなければならぬ。その年の終りに差異を知ることが、確かにその年の原価を助けて

行かない。報告と知識は日におくれずについて行かぬばならない。

なお、管理は時間、質、そして原価を測定するために使用されるであろう。そこですべての管理機構はそれらを測定するために設定されねばならない。機械的工夫 (mechanical device) / 人 (person) / 機械 (machine) / 比率 (ratio) / 報告書 (report) 或いは様式 (form) は管理のために使用される管理機構のほんの僅かに過ぎない。

原価の管理において、知識と報告は、予算記録 (budget records) / 一般会計記録 (General accounting records) / 財務会計記録 (financial accounting records) / 原価計算記録 (cost accounting records) 計画或いは政策記録 (programming and policy records) / 統計報告書 (statistical reports) / 監査報告書 (auditors) 等々から得られるが、これらの種々の様式と記録は二重の努力とならぬ様に相互に結合する。知識を提供する責任を負担する各部門は、それ

自身の計画が完全な経営管理の要求に応ずるための努力を展開しそして発展させねばならない。

三、経営者と原価計算

あらゆる遂行はその原価をもっている。原価は各々の原価取引から生ずる。原価の意義や概念はかならずしも明確ではないが、ペイトン、リットルトンは「原価とは独立した当事者間の取引において取得された財貨或いは役務またはかかる取引において発行された証券の取引価格である」と述べている。(W.A.Paton and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standard, (American Accountg. Association, 1940, P24.)

原価は三つの主なグループ即ち(1)獲得のための原価(2)製造のための原価 (3)市場に対する原価に分類されるであろう経営者が材料や用役を確保するための仕入取引は仕入原価を生ずる。労働及び機械工程そして更に経費(間接費)が加えられた時製造原価が対比される。製造された生産物の処分のためには、いまなお他

の原価、分配原価が発生する。

しかも発生したすべての原価は過去、現在或いは将来の原価を表わす。会計担当者の事務は原価を跡づけ（確かめ）、そして当期収益に対して承認され得る原価を対応せしめることであり。将来に属する原価は資産として帳簿に残る。現在に属する原価は適当に割当てられ、そして費用として計算され処理されねばならない。

一般会計或いは財務会計の一定した手順や手続は原価取引の結果としての報告を蒐集すること。それを測定し、そして分類すること、内部取引を跡づけること、過去、現在或いは将来の収益に対して原価を対応することよりなる。原価計算は跡づけや対応せしめることが特に重要或いは困難であったところの原価の範囲を更に隔離し、そして特殊化するために財務会計から生じたものとして発達した（財務会計の一分岐として発達したものである）。原価計算担当者と財務会計担当者の両方が原価と関係している。これらの原価につい

て一定の範囲が原価計算課に移転される。資料を編纂すること、原価を割当てること、そして遂行事実を総括することに使用される特殊の技術、原則、慣習そして規則が今日では原価計算として知られているのである。

原価計算は政策、手続そして予算決定に使用される知識を経営者に供給する。それは通常作業或いは完成の段階に従って原価を集計し当期原価を分析する。予算会計を扱う原価計算は、実際原価との比較に使用される予定標準を経営者に与える。

今日の実務は、原価計算部門の範囲が製造のために要求された製造原価に隣接している。しかしながら獲得のための原価或いは割当てられた範囲で分配のための原価を含む強力な傾向がある。

原価の利用から生ずる各々の達成は、工場内における原価取引の連続の結果である。原価中心点に工程を部門化し、そして分割することによって、企業組織に一致する責任範囲に応じて原価を割当てる事が可能

である。

各責任者の存在しない。或いは不明な原価中心点に決して原価を割当ててはならないということは一般に承認された概念である。それは原価計算のよく知られた機能を説明することが適当であろう。

葉巻煙草会社におけるラインの監督は、タバコや葉巻煙草になる他の成分に支払われた価格について責任をもたない。その責任は仕入について完全な判断の責任を持つ範囲まで仕入部門に属する。勿論会社の管理を超える多くの外部的な要素が煙草のために支払った価格に影響する、それは価格についての仕入部門の完全な責任を軽減しがちである。他方において、ラインの監督は葉巻煙草一箱を作るために使用した煙草の量に責任を持つことが出来るこの責任の承認によって各会社は標準原価にて生産原価中心点に煙草の消費を割当てることを要求する原価組織を發展せしめて来た。

この手続は消費された煙草の標準からの如何なる差異も使用された数量による差異となる如く数量差異か

ら価格差異を分ける。價格上の差異は経営者が問題の源泉の所在をつきとめ、仕入における仕入部門の能率の測定を可能ならしめる如く分離される。

氏は以上の如く経営に対する原価計算の有用性や任務を論じ、さらに原価計算の特殊的作用を次の如く簡条書に掲げている、即ち一そう特殊的に原価計算は次の価値ある知識或いは利益を供給することによって経営者を助ける。

- (1) 強力な経営組織を準備する場合に役立つ手続を示す原価組織を確立することが出来る。
- (2) 各種の政策樹立に役立つ部門別原価を集積することが出来る。
- (3) 価格決定を助けるところの工程原価を計算することが出来る。
- (4) 棚卸資産評価のために原価中心点に発生した原価を測定する場合に役立つ工程原価を決定することが出来る。
- (5) 能率測定の尺度を準備する標準原価が確立され

る。

(6) 適切な内部管理は有効に設定した会計組織によつて確立されるであろう。

(7) 経営上の諸決定を行うための原価事実、原価傾向、原価比率を提供することが出来る。

(8) 困難な範囲或いは高い原価経営を発見し、そして訂正活動を行うことが出来る。

(9) 予算と遂行標準の樹立に役立つ歴史的な原価資料が集積されるであろう。

(10) 特殊な原価研究のための原価報告が入手されるであろう。

(11) 一層完全なそして正確な固定資産原価の割当をなし得る。

(12) 賃銀及び労働問題解決に使用するために、価値ある報告が集積され得る。

(13) 過剰能力、遊休設備及び遊休労働に関する特殊の報告が入手され得る。

(14) 有利な方針を決定するための特別な計算を行う

ことが出来る。

上述の利益のすべてが直接に或いは間接に原価管理に関係がある。原価決定に関してよりよい判断を行う経営者を助けるために準備したあらゆる知識は原価管理に関係があると定められる、原価計算担当者は経営管理を行うのではない。若しも原価部門が適当に機能するならば、一方の側において、援助する働きを提供し、そして他方において厳格な懲戒の手を保持するものと期待することが出来ない。資料が適当に供給された後、責任ある個人、原価計算の仕事は完成される。経営者は提供された報告書に基づいて行動する責任を引受けねばならない。多くの場合において経営者は多くの産科医が彼の患者を取扱う様に、彼等の原価問題を処理すると見てさしつかえないであろう。入手したすべての原価知識はもしもその知識が使用されるのでなければ発生した不必要な原価である。

四、管理としての原価計算

種々の原価概念は適当な管理のために準備された原価制度採用の問題を入り込まず。異なる原価概念は完全な導きのために適当な基準を規定する報告書を提供し得るために、経営者が如何なる種類の原価資料を欲するかを知ることが原価会計士にとって必要となる。

普通に、原価会計士の原価概念は製造、持場、技術的な或いは行政機能或いは他の原価単位の特殊の一团に割当てられたところの費用負担の部分である、この概念は、本質的な製造工程に一致するところの部門機能或いは原価中心点に企業を分割経営するところの会計組織を要求する。

そこで原価会計士は割当てられた責任に応じた原価の適当な割当と関係がある。原価計算の正常の概念は、経営管理のすべてを含んでおりそして関係がある。管理は望まれた結果に対して管理（監督）される努力を予期する。それは原価が発生した時或は原価が発生した後に後に確められる。原価会計士は原価が発生した後原価を集積する。比率を計算し、比較をなし、そして

報告書を評価することによって、原価が発生する前に原価を管理するのに役立つ知識を集めることが出来る。材料、労働、経費（間接費）は、各々の責任ある原価中心点についての予定標準を設定することによって、原価中心点へ会計手続を採用することによって、そして実際原価と標準原価の差異を基準とした原価資料の報告書を発展させることによって、この概念の下に管理される。

他の原価概念は管理としての原価計算の使用を拡張するのに価値がある。総原価の動き方 (total cost behavior) 、差額原価 (differential cost) 、転嫁原価 (imputed cost) 、再調達原価 (replacement cost) 、限界原価 (marginal cost) 、埋没原価 (sunk cost) 、機会原価 (opportunity cost) 、変動原価 (variable cost) 、増殖原価 (incremental cost) 、統制可能原価 (controllable cost) 、統制不能原価 (uncontrollable cost) は諸決定をなす経営者に役立つ原価資料を集めるために多くの可能性を拓ける原価概念である。

今日の物価騰貴時において再調達原価概念は有益な
そして人気のあるものであることを立証すべきである。
もしも原材料の原価が今日の価格において再調達する
原価であると考えるならば、その結果販売価格は新し
い原材料の仕入に備えるために十分な現金の復帰をも
たらすべきである。原価に対する不足から生ずる経済
的損失は正しく多くの権威者によって承認されないが
、経営者によって考慮されねばならない。（価格の現
在性から原価の評価基準は時価（取得原価）に求めら
れる。）

機会原価概念は正常の標準原価手続と同様に使用さ
れる。差異の結果は、会社がもしもその財貨を特定段
階において購入されたならば、それより多くない原価
にて生産物が製造されるかどうかについての質問に答
えるであろう。そのためには計算は機会原価でもって
行われるであろう。

正常の概念で表示された原価資料を他の原価概念で
表示するための再計算は、拡張、可能なる選択、部門

の分割、有利な方針そして同様な問題に関する完全な
決定をなし得る知識を経営者に提供せねばならない。
原価計算は差異に影響するそして望まれた結果を確
かめるために経営者にとって必要な知識を提供するこ
とによって管理に努める。

原価計算は目的のための手段である。その目的結果
は知られた（原価計算として知られた）知識から行っ
た行為である。原価は明らかに原価計算組織によつて
管理の下におかれている。原価計算組織の価値はたし
かに増大している、それは原価を減じ、管理の下に減
ぜられた原価を維持するものでなければならぬ。

五、標準の重要な役割

恐らく管理手段としての原価計算成長の最大の領域
は標準の発達にある。だが標準は色々に使用されてい
る。標準は奉仕する目的に応じて各種の標準が存在し
得る。アメリカ会計学会の原価概念及び基準委員会が
掲げている定義を示せば、「標準原価とは科学的に予

め設定された原価であつて、標準は一定の特定条件下に示され、そして一定の範囲或いは状態の下に適用し得る如く樹立された尺度である」とする。

管理の尺度としての標準の使用は、次の簡単な例証によつて指摘することが出来るであらう。

事業主は特定部門における床場所の平方フィート数を決定するために尋ねるであらう。彼の決定の後尋ねられる最初の質問は、その大きさは十分であるが、この質問がやむと、何か答を与えねばならない。その質問に答える前に、比較の尺度を持つことが必要である。

第一に事業主はその面積に置かれる使用を知らねばならない(何に使用するか)第二に何が適當であるか(何に使用するのがよいか)適當なることについて個人の意見も十分であらう。しかしながら若しも答が正しいものであるためには標準を知らねばならない。

いずれの原価が非常に高く現われるかについての個人の意見もまた十分である。しかしながら、予定原価と発生した原価の正確な比較は、それらの尺度からそ

れていることを経営者に直接に語るであらう。経営者はそれから差異の調査をなし、差異の理由を見出し、そして差異を排除するために必要な適當な行為をなすことが出来る。

標準は原価組織における重要な部分を演ずる。原価會計士が原価差異を、それらが属する色々な原価中心点に結びつけることが出来るのも標準を使用することによつてである。

原材料、労務費そして経費(間接費)は標準で原価中心点に費用化することが出来る。原価の決定がなされた後、外部の差異は原価中心点が責任を引受けた時に評価されているから、あらゆる差異は原価中心点に関係するであらう。それは経営者が経営能率を測定するための尺度として提供された予定標準を使用することによつてのみ可能である。

多くの異なる標準が設定されるであらう。種々様々の企業の必要は、各企業の特種の製造設備や原価組織に依つて異なるであらう。

もつとも普通に使われる標準のあるものは、材料価格標準 (material price standard)、材料数量標準 (material quantity standard)、労務費標準 (labor price standard)、労働量標準 (labor quality standard)、固定費標準 (fixed burden standard) として変動費標準 (variable burden standard) である。

また実際原価計算は、要素別、部門別、製品別に行われるから、これに対応して要素別標準、部門別標準、それから製品別標準に算定して行くのが順序である。

標準原価は普通数量及び価格の二つの面から検討されるのである、先ず数量的な標準に基礎を置いてそれから金額的に表示される。

企業は標準設定の方法が異なる、大抵は基準として過去の記録を使用する。それは責任ある部門責任者の会議の後、期待された原価や出来事、そして将来における変動を考慮して標準に到達する。標準設定の頻度については、事務はかなり変化する、ある企業は各々長期に標準を設定する、他は一年に一度として更に他

のものは主な原価項目が事務上変化されるまで標準をかえない。標準は標準からのあらゆる変化が経営の不能率を現わす、そこで標準が不正確でないためにはしばしば十分に設定されねばならないと信ぜられている。標準の性質については、二つの対立する議論がある。

即ち基本的標準原価 (basic standard cost) と当座的標準原価 (current standard cost) これである。前者は原価変動を測定する基準となる原価であつて市場価格によって変動されない、固定価格水準によって評価されることを特徴とする、従つてこれに依る標準と実際との比較は、毎原価計算期間において期待されるべき原価と実際原価との差額を明らかにするのではなく、例えば物価指数を算定する場合の基準数字の如き固定的尺度を設定し毎期間における実際原価をこの尺度と比較してその変化趨勢を知ろうとするのである。

後者は事業が行われている現状のもとで、合理的、能率的に経営されるならば原価は幾らとなるべきか、即ち「現状の下で原価は如何にあるべきか」を表示す

ることを目的とした標準原価である。この種の標準原価は毎原価計算期間において予め定められた原価であつて達成目標としての原価であり。實際原価との差異を明らかにすることが目的であります。

標準はそれが活動の基準となるべき能率の正確なる尺度たり得るためには常に現状を反映した最新のものでなければならぬ。そこで製造方法なり、労働能率なり或いは材料の種類なりについて、重要な変化があつた場合には改訂が必要であると考えられている。

従つてアメリカにおいては当産標準が多く採用されている。

六、現在の管理と経営者要求の觀察

継続的な批判的評価は、管理の手段として使用される原価報告書を作成せねばならない。今日の急速に変化する社会においては、原価会計士は、かれの詳細な説明から離れて後に待機し、原価組織を見るそして管理の批判的分析をなすことが必要である。彼は原価報告

書は製造方法と手続に歩調をそろえている。原価報告書は適当な原価概念を反映している。原価報告書は経営者が望んだ。そして必要原価資料を経営者に与えている。原価中心点は割当てられた責任範囲に一致している。原価を跡づける（確める）ために原価資料の十分な分析がなされている。すべての報告書はいまなお必要とされる。しかも原価報告書は適當、正確、機宜を得ているということと彼自身満足せねばならない。

そこで原価報告書の問題とその問題解決の手続上の概念は氷山原理を参照することによつてもっともよく指摘することが出来る。

差異報告書によつて示された所の不利な差異、或いは有利な差異の合計は單純な数字ではない。例えば、それは不利な差異の数の総額と有利な差異の総額の間は純差異である。差異総額は氷山の様である。その部分は明白にみることが出来る。しかし眠に見えるよりも見ることの出来ない部分は、氷山の水面以下の部分の様にみることの出来る部分よりも屢々大である。

実証的な例が氷山原理を例証するであろう。もしも某企業の経営者が適用された労働の総差異一六〇弗のみを知ったならば、その問題の一部のみを知るに過ぎないであろう。そこで週間労働差異報告書から一層多くの問題を見ることが出来る。問題は三三〇弗の総数字を表はし、先に示した如き一六〇弗でないということが分るであろう。有利な差異もまたは不利な差異と同じように重要であろう。それは更に、主要な附加労働原価が二つの部門、A部門とB部門に発生したというところを知るであろう。

表1 週間労働差異報告書

製造部門	不利な差異	有利な差異
A	\$ 94.00	
B	108.00	
C		\$ 10.90
D	16.00	
E		75.00
F	24.00	
合 計	<u>\$245.00</u>	<u>\$85.00</u>

表2 B部門労働差異

使用人	価格差異	数量不利	差異有利
a	\$8.00		\$10.00
b	16.00	\$77.00	
c	16.00		5.00
d	8.00		2.50
合 計	<u>\$48.00</u>	<u>\$77.00</u>	<u>\$17.00</u>

しかしながら質問は、A部門における差異は支払った労働価格によったか。或いは使用した超過労働(労働量)によったかのどちらかについて残る。そこでA部門の労働原価(労働費)報告書は更に多く氷山を現わすであろう。

そこでA部門において事業主が支払った価格差異に目星がつけられる。その検分は価格差異の原因として最近に決定したプランケットの騰貴を頭はすかも知れない。それは直ちに標準を再設定することが必要である。数量差異はラインのただ一人の使用人に過ぎないことを示している。他のすべての人々は生産高との関係

において標準よりも少なかった。そこで使用人Bの分析がなさねばならない。これは「時間切下げ」を行はねばならない多くの時間をもつていたBの責に帰すべきか、或いはそれは訂正されねばならない基本的な原因によるかのいずれかである。

この簡単な例証の如き分析は、原価事実を顕はすのに重要なものである。この問題については多くの異なる手引がある。原価会計士は斯様な方法において彼の問題を隔離せんと試みる。

機械会計 (machine accounting) は実質上原価会計士の仕事の能率を増加している。機械の使用を通じて彼は一そう正確なる数字を提供することが出来、そしてそれらが過去に出来得たよりも一層早く提供することが出来る。種々の種類のそして表に依る手段を利用して、多くの異なる差異報告書を計算するために一つの Key Punch の作業のみをもって可能である。原価報告書を作成する原価は、設備についての使用料(償却費)を十分に相殺出来るという点で減少し得る。

原価管理における原価計算の役割 (寺島)

ただ原価計算の未発達の領域が限界原価の使用分野に横たはつている。

限界原価とは生産量の一単位の増加に伴う総原価の増加分として定義されるであろう。

限界原価は、限界収入と限界原価が等しいところの理論点を決定するために産出高を比較することとして図表化することに特に有利である。他の計算に利用される限界収益もまた決定されるであろう。原価管理における原価計算の役割は、先に議論した如く、経営機能における重要な部分であることをあらわす。

総括

或る意味において、原価管理を行う原価計算の役割は、検査官が製品種類について品質管理を行う部分と同一視されるであろう。製造工程は注意深い研究と計画の後設定される。品質は検査官による物理的検査と試験によって支持される。原価計算手続は製造組織に採用された科学的方法で原価に関する事実を集積するために設定されている。

原価計算手続は色々の点において、原価知識に関する報告書を企業の導きを使用する経営者のために作成する色々の管理或いは検査官の点である。しかしながら原価計算の役割は、原価計算同様に経済的なそして能率的な製造手続設のための局部的な責任を引受ける検査官の責任とは異なる。

原価計算が行う任務は、発達した方法や技術を獲得原価や分配原価にまで適用されるとき一そう重要となる。種々の原価概念の下に、これらの同一技術が小売、卸売、そしてサービス業に適用され得る。

転稼原価概念は部門の有利性を決定するのに有用である。再調達原価概念は材料費の価格の上昇を承認し、そして材料の適当な再調達を許す。埋没原価概念は新しい機械の獲得を決定するために有用である。機会原価概念は製造工程におけるいろいろの段階における材料を購買或いは製造するかどうかを決定する場合に経営者を助けるであろう。

限界原価概念は製造の最有利点を決定するのに使用

される。そして或る場合においては特殊の販売価格決

定のために用いられる。差額原価概念は、もしも設備が十分な能力以下で経営されそして販売される製品が公開市場にある場合は特に有利である。この原価の使用から特定の註文を引受け得るかどうかを決定することが可能となる。

原価会計士は管理原価における原価の使用に制限があるということ承認せねばならない。不適當な原価概念が使用されそして事実がゆがめられるであろう、同時にまた原価事実を集積することは重い費用である。もしも原価資料を得るために遂行された仕事から得られた結果が原価を減少するために或いは現在原価の適當な管理を準備するために使用されるのでなければ原価会計士は彼の原価効果を切り詰めねばならない。企業の内務者としての地位は原価計算組織の組立と機構からなる。企業経営者は原価計算が常に変化する原価を機敏に保つ限りにおいて、それによって指導された方針にもとづいて経営をつづけることが必要である。