

小規模企業組織に適用される原価管理

寺 島 平

- 一 は し が き
- 二 原価管理の意義
- 三 原価管理計画における経営管理者の役割
- 四 原価管理計画における会計士の役割
- 五 小規模企業組織における原価管理方法と手続
- 六 む す び

—

最近わが国においても管理会計の重要性が一般に認識され、企業経営のために会計、原価計算、経営統計などの経営計算制度によって提供される計数を基礎として経営政策を樹立し、また政策の実施を管理するいわゆる計数管理 (management through figures) の面に非常な関心がよせられている。

管理会計が一般に注目されるに至ったのは、諸外国における發展に刺戟され、理論や技術、手続が盛んに紹介されたことにもよるが、しかしそれが實際に要求されるにいたつたのは、むしろわが国における経営規模の拡大と、さらに市場獲得競争の激化による経営の近代化、合理化の必要にあつたと思われる。そして企業は自立化をなすために、経営を合理化し、コストの低減を図ることが何よりも肝要な現段階においては、単なる抽象的な論議に止まることなく、先進国において展開され、發達している計数管理の方式を、いかにして、わが国企業の実情に則して実践するか、その具体的適用こそ重要な課題となつてゐる。

しかし「管理会計はまだその發展の過程を現在辿りつつある。それだけに管理会計の性格をどのように理解するかについては非常にいろいろの意見も存するし、また、それを固定化してしまふことも妥当ではないであらう」と述べる如く、その研究の歴史はきわめて新らしく、いまだ学問的な体系を樹立するにはいたつていない。したがつて、それは経営管理のあり方、経営管理の実施の方法などによつて弾力性をもつて理解されるべきであると考えられる。

一般に管理会計とは「企業における経営管理に役立つ目的をもつ会計である」ということができる。換言すれば、管理会計とは会計の管理的機能にしたがつて把握した概念である。しかし会計の管理的な機能は、複式簿記機構のうちにもこれを見出すことができる。すなわち、簿記によつて把握された期間的損益によつて、経営活動の能率を総括的に把握し、またこれを基礎として将来の経営政策を樹立することが可能である。したがつて、会計の管理的機能は複式簿記成立の頭初より潜在的にはあるが存在したのである。小規模企業においては、企業経営者は自ら觀察し、経験と勘にもとづいて直接の判断も可能である。したがつて、この段階においては経営首

脳部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。しかるに、企業規模の拡大につれて、生産過程は複雑多様化し、その結果製造部門の経営部門からの分離独立を促し、同時に製造部門自体もまた多数の製造工程ないしは補助部門を分化せしめるにいたり、かくて最高経営者は、あらゆる経営活動を処理した個人から益々離れていった。^(三)

その結果、一方では経営管理の権限の一部は組織の他のメンバーへ委譲されねばならなくなつたとともに、他方では経営管理への奉仕という目的のもとに、未来計算の領域や、会計数値の比較・分析が発達し、計数が経営管理の手段として使用されるようになり、企業会計の管理的機能または計数による経営管理が急速に表面化してきた。すなわち財務諸表の内部的分析、月次損益計算、経営比較、予算統制、標準原価計算などのいわゆる管理会計 (accounting for management) または経営管理者会計 (managerial accounting) と称せられるものの発達がこのあらわれである。

しかしながら、これら各種の管理会計は単に平面的に羅列され、個々バラバラに実施されるだけではその効果を十分に期待することはできない。それらを統一的、総合的に相互に調整しながら実施することが必要であり、これがためにはスタッフ機関の利用が重要である。そのためには管理会計の具体的内容としての予算統制、標準原価計算、一般会計、経営統計ならびに内部監査制度の実施については、それらの相互関連性を明らかにすると共にこれらの実施を有効にするような経営管理組織の確立が要求される。周知の如く、コントローラー制度の導入の有効性が強調されているのはこのためである。経営管理組織の面、計数管理の面に目覚ましいものがあり、管理会計とか内部統制の如き、またこれに関連して原価管理の重要性が認識されその発達が強く望まれている。

経営活動を有効に管理するためには、経営活動の実施に先立つ、経営目標に対する計画の樹立、この樹立された目標を実現するための指導、監督、調整、さらに遂行した経営活動の実績の判定、評価をなすことが必要である。かかる経営管理的機能を果たすために最も適した会計制度としては、予算統制および標準原価計算制度を挙げるのが普通である。予算統制も標準原価計算も、いずれも予定原価を基準として、これによって実際の原価を管理する点においては何等の相違もない。しかし予算統制は事業の総合的な計数管理を目標とするものであり、標準原価計算は対象的観点から、経営活動の到達目標とその成果との比較分析を通じて経営活動を管理統制する。ともに管理会計の中心的地位を占めるものであるとして古くから重視されている。青木茂男教授によれば「管理会計がトップ・マネジメント・コントロールとして行われる場合には、この中心になるものは予算制度であるが、原価に関する経営管理は、この場合標準原価を通じて、予算統制と密接な関連をもつものであり、この意味で原価管理は最も重要な、そして実質的な経営管理機能を果たすものである。」といい、経営管理のための原価管理の果す機能の重要性を強調している。アメリカにおいても、レイス・クルム氏が「原価管理は、万能薬ではないが、最近における強力な原価管理の要求は、それがかつてあった最大のものである。」と主張しているように、経営管理に役立つ原価管理の重要性が強調され、これに関する優れた多数の論文が発表されている。本稿は、エル・ゼイ・ベニング教授(L. J. Benninger)がアカウンティング・レビュー、一九五六年一月号に掲載した「Cost control as applied to the smaller business organization」なる論稿を主観的解釈のもとに、かつ多少の私見を加えて、その大要を紹介せんと試みたものである。

アメリカにおける専門雑誌は、大規模組織の原価管理計画(cost control program)を完成するために立案さ

れた方法 (method)、技術 (technique)、そして手続 (procedure) の記述や討議をもって満足している。しかしながら、小規模企業組織の原価管理計画と関連のある小数の議論が行われている。この論文は会計の有用性についての調査と小規模企業の原価管理に類似した分野について論述されたものである。

わが国の中小企業においては、従来計数管理とか原価管理とかいうことに関しては極めて無関心であったといわなければならぬ。またこれに要する費用は不経済な支出であると考える傾向すら存在した。しかし最近の金融事情の圧迫、競争製品の出現と競争の激化、労働攻勢、その他の経済事情により経営を近代化、合理化することの必要が痛感されるにいたっている。そのための手段として計数管理の面にも重点が置かれねばならなくなっている。かかる状況にある時この論稿を紹介することは意味あることと思われる。

(一) 青木茂男教授稿「管理会計の領域」会計 六十七卷 一号

(二) 拙稿「原価管理における原価計算課の機能」立命館経済学 第三卷 第二号参照

(三) 青木茂男教授著「原価管理と標準原価計算」三二頁

青木教授はここでは原価管理を「原価の経営管理であって、従ってそれは、計数管理の立場においてみれば、原価の管理に役立つような原価計算数値を土台としなければならないものであるから、要するに原価計算が提供する資料にもとづいて、如何に経営活動を管理してゆくかということになる」と説明する。私見によれば原価計算は原価管理の中核的地位を占めるものであるが、原価管理は原価計算資料によるのみ行われるものではない。

(四) Lewis R. Cunn: The role of cost accounting in cost control, Accounting Review, July, 1953. 拙稿「原価管理における原価計算の役割」立命館経済学 第三卷 第五号参照

ベニング氏は、小規模企業において原価管理方策 (cost control devices) を利用する場合困難な部分は、原価管理の本質の誤解に横たわっている。その上しばしば原価管理についての見解は、何かと正確にいえば、詳細な歴史的 (実際) あるいは標準原価計算制度 (historical or standard cost system) と織混ぜられてゐる。さらにこの問題は、損益計算書 (income statement) は経営効率 (operating efficiency) の図を伝えなす。またあらゆることはできないという見解をとる人々によつて混乱されてゐる。

原価管理はただ一つの目的しかもたない。しかも、その目標を達成するために経営管理者を援助することである。会計が関心をもたれている限りにおいて、かような目標は予定 (予測) 損益計算書 (forecasted profit and loss statement) に集約される。そしてその目標が達成されるかどうかは歴史的 (実際) 損益計算書の結果から暗示されるであろう。したがつて原価管理は所得レポート (income reporting) に密接な関連をもつてゐる。そして利益管理 (profit control) の面に過ぎなす。

一般に理解されている原価管理は、単に経営管理者の計画 (plan) と期待 (expectation) の制限の範囲内に原価を保持すること以上に重要性をもっている。それはまた有効な支出の維持を取扱っている。人間 (men)、材料 (materials) として設備 (facilities) の有効な使用と関係がある。(人間、材料、設備は管理される要素である。) もしも原価管理を行うならば、利益目標 (profit goal) は経営管理者の射程の範囲内になるという。

思うに、わが国において原価管理の意義とか原価管理の領域について、諸種の見解が発表されているが必ずし

も一致していない。しかし、一般的な解釈としては、たとえば、溝口一雄教授は「原価管理によって意味されているところは原価それ自体の管理統制ではなく、むしろ重要なことは、原価のあり方を通じて経営活動の実態を把握し、また、その管理統制の手段として役立つという点である。」原価管理についても「すわば control of cost だけではなく、原価を指標として経営活動の管理 (control through cost) をみることが肝要である。」また「管理を単に設定された計画に対する実施調整というように狭く解さず、計画の設定そのものをも一体として、理解してゆくの^(五)である」と。このように原価管理は、単に標準と実績の比較の方法によって原価の切下げのみを目的とする経営過程の管理のみに限定されるものではない。原価を指標として経営活動の計画化もまた管理のうちに含まれるのであろう。ところで経営活動の計画は、企業の最高目標たる利益の増大に基礎づけられる。これは価格政策、したがって、また原価管理は利益計画 (profit planning) とも密接な関連を持つことになるであらう。

企業経営の最高目標たる利益の増大に役立つためには、原価管理を有効に行わねばならない。だが原価管理を有効に行うためには、行いうるような適切な資料を蒐集することが必要となる。これがためには原価計算および一般会計制度を完備することが必要である。また完備した計算制度から経営管理者は原価に関する適切な資料の提供をうけることができ、これをもって原価の発生を抑制し指導することが可能となり、利益の増大に寄与することができる。このように原価管理の最終目標は利益目標、利益管理に役立つことであると思われる。

組織はその経営管理者が原価を管理することを欲する時にのみその原価についての管理をするということは自明の理である。逆に、経営管理者が原価管理に興味を欠いている時は、原価は管理されずに取り残される。多数の機能の中で利益目標 (profit goal) を確立することは経営管理者の機能である。そこで油断のない経営管理者は、前方に注目するであろう、そしていかほど求められているのか、そして合理的にいかほど獲得することを期待することができるかについてある結論に到達せんと試みるであろう。また利益目標を達成するためには、経営管理者は適当な支出 (expenditure) を確かめるための組織的計画 (systematic plan) に着手しなければならぬ。そして支出の上の方の制限と下の方の制限を確定することが必要である。最後に、組織の最上層から最下層までのあらゆる階層の経営管理者に、有効にその計画を実施遂行せしめることが必要であろうという。それ故にベニング氏による経営管理者の役目は、利益計画を公式化すること、この目標に関連して、いかほどの原価の発生が必要であるかを決定すること、また原価を管理するための若干の計画を設定すること、そして最後にその計画の遂行を調査することである。

別稿において述べたように、経営 (managing) なる用語は、計画 (planning) 組織 (organizing) 監督 (指導) (directing) 調整 (coordinating) として管理 (controlling) を意味する。^(大)

そして計画ということは、企業の最高目標たる資本の収益性の立場から、何をいくら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。企業における総合管理の責任者としての経営管理者は、まず何

よりも基本的な企業計画の樹立と利益目標の確立とを行わねばならない。そして綜合管理のためになされる経営方針の具体化としての利益計画の樹立は、古川栄一教授によれば「……それは計算技術上からする利益の見積であるというだけでは、決して利益計画の内容は正しく知られないであろう。換言すれば、利益計画は経営活動で企業全体の観点から統轄して、調整しかつその統一目標を示すために樹立されるものであつて、それは企業としての全般方針の計算的表現である」とのべる如く、経営者の経営管理のための意思表示として重視されるものである。^(七)かくして計画の樹立は、企業の経営活動の遂行に従事する上層部から下層部のあらゆる経営管理者の執行活動を規制し支配するものであり、企業の最高目標の実現のための基礎となるものである。

また利益は結局「販売価格マイナス売上原価」なる計算公式に基づいて確定されるものであるから、利益増大のためには販売価格の引上げないしは原価の引下げに對して努力がはられなければならない。広義において、原価管理の目的は、クロスマン氏によれば「純売上高から公正な利益を差引いた、その広い額内に原価と費用を制限することである」^(八)経営管理者は、常に前方を見通す態度を持ち、また原価意識をはっきりと持つて、これにもとづいて利益計画を確立することが重要である。次に経営計画が樹立されたならば、この計画を運営するための組織を完成することが必要である。そして計画を各階層の経営管理者に理解と協力を求め目標達成のためにあらゆる努力を結集せしめることは最高経営者の役目である。さらに各階層の経営管理者や会計担当者から報告される各種資料にもとづいて、設定された計画（または標準）に對する実施遂行の程度を測定し、分析、評価をなすことが必要である。もしもこの実施遂行の結果が不満足である場合には、修正活動 (corrective action) を行わねばならないであろう。

(六) 拙稿 前掲「立命館経済学」第三卷 第五号

(七) 古川栄一教授著「経営管理概論」三三一頁

(八) 拙稿 前掲「立命館経済学」第三卷 第二号

四

原価管理における会計士の役割は、経営管理者を援助することである。かような援助は種々の形体が採られるであろう。一つは特定の企業に対して適用される原価管理の方策や手続を示唆することである。進歩的な公認の会計士事務所は、段々、大小両方の企業にこの用役を提供するために組織されており、そして職員が置かれている。示唆と設定の後、会計士は、原価管理計画は計画された制限の内に原価の保持を助けることによって成功するから、その運営上の費用は正当であるということを調査することに關係をもっている。氏はこの項において、会計士の原価管理計画に対する役割を上述のように簡単に述べているに過ぎない。一般に理解されている原価管理計画の樹立は、会計士による経営資料の報告と要約およびこれらの報告や要約の研究の結果として行う経営管理者の修正活動によって行われるのである。したがって、原価管理における会計士の役割は、原価管理の部面を記録しかつ報告することである。詳言すれば、計画あるいは標準と実績とを比較して、各経営管理者の管理能率を測定し、これを報告する。もって経営管理者を援助することにある、こうした活動が会計士の原価管理における主たる機能である。^(九)

(九) 原価管理における会計士の機能については、前掲「立命館経済学」第三卷 第二号参照

小規模企業組織に適用される原価管理 (寺島)

またスタッフ機関を持たない小規模組織においては外部経営管理会計士の援助を受けることになるも、経営活動を有効に管理するためには、上述の通り計算制度の整備体系化と経営管理組織の確立が要求される。したがって内部統制組織としてのスタッフ部門の設置に重点が置かるべきであろう。

五

多くの原価管理の方策が企業に役立っている。一定の間隔をおいて休憩時間調子のよい記録をするタイムレコーダ (time clocks)、そして他の方策のすべてが原価管理における役割を演じている。とベンガー氏がいう如く、原価管理は単なる会計的數字による管理であるに止まらない。もちろん会計的な方法が原価管理において重要な地位を占めるのであるが、原価管理は科学的管理運動の発展に伴うものであり、(しばしばテイラーを創始とする科学的管理法がその歴史的基礎をなすと主張される。) 製造活動を計画化し、作業能率を測定するために工場内において、最善の作業方法などの基礎の上に、作業時間や材料の消費数量などの標準を設定したことに始まる。技術部門や作業部門による管理はむしろ会計的管理の前提ともなるのである。したがって、原価管理は、技術的、経済的原価數字にもとづいて、経営活動を批判し、指導し、統制することであるといわねばならないであろう。各種の方法が原価管理の機能を果している。しかし、次に議論されているところは、会計の本質または会計過程に嚴重に適用される方策に限定されている。

まず予定損益計算書の利用であるが、大規模企業においては、損益計算書は企業の詳細なそして技術的な経営から離れて、どちらかといえば要約をあらわすであろう。しかしながら、詳細な経営は、それ自体、小規模企

業の経営管理者により接近する。同様に経営管理者は損益計算書に包括される勘定に対してより親密となるであろう。したがって、損益計算書は当然に、大規模企業より小規模企業の原価を管理するのに一そう重要な役割を演ずることになる。そこで小規模組織は予定損益計算書 (forecasted income statement) をもって、その原価管理計画を開始することができる。かような表は所得 (income) と費用 (expense) の両方について一般化された標準の組を提出するのであり、それが全体として利益目標に関係がある限りにおいて経営管理の目標を表示することに成るといふ。

一般に予定損益計算書は、利益計画ないしは利益管理の考え方、すなわち、次の予定期間において、いかほどの利益を挙げなければならないかを予定し、この利益を実現するために、収益と費用を計画し、管理しようとする考え方が基礎となつてゐる。

また計画された損益計算書は、責任の範囲、監督の範囲によつて、製品等々によつて、費用の再分類による多数の方法で詳細に述べることができる。予定資料 (forecasted data) の分類および再分類はその性格において半標準である。しかし、小規模企業におけるそれらは明白に、定義の明確な標準原価制度 (standard cost system) において利用されるような詳細な、正確な標準ではないであらう。(科学的な調査分析の結果設定された標準ではない。) それにも拘らず計画された損益計算書資料の適当な分類と細分は、小規模組織のための原価管理基準を形成することができる。と主張してゐる。さらに管理の効果を測定するためには、上述のような予定損益計算書とその参考 (附屬) 書類は、実際損益計算書および添付の参考書類と比較されるであらう。そして予定資料と実際資料との間の差異は、所得と費用に関して、その期待が実現されなかつたということを経営管理者に指示する

ことになる。またかような差異は、必然的に改善を必要とする支出の範囲を指摘することになる。なお、これらの比較は、会計年度については、もちろん、月毎にあるいは三カ月毎に行われねばならない。三カ月あるいは月のような短期についての比較は、原価に関して直接のそして満足な管理をなすためのもつとも有効な助力となるであろう。

もしも経営管理者が予定損益計算書を準備しない場合には、予定損益計算書が使用される場合とほとんど同様に分類された過去のな（実際）損益計算書の詳細な研究と比較することになる。しかし、比較のこの型は所得と費用の両方について、標準にて表現された望まれた利益目標の基準としてあるのではないから、それは修正を必要とする不能率の範囲を明白に指示しないであろう。

中西寅雄博士によれば「原価管理とは、原価の標準を設定しこれによって実績を評価し、不能率の原因を探索しもつて経営を改善することである」⁽¹⁰⁾したがって、原価管理は標準の設定から始まる。標準の設定なくして管理はあり得ない。この場合比較基準として科学的、技術的な標準を設定して、それと実際との差異を分析することは理想的な管理である。しかし、必ずしも科学的な標準であるを要しないであろう。たとえば、過去の実績の平均とかあるいは安定したある過去の年度の原価を基準として比較していくこともまた管理の内に含められるべきであると思われる。しかしながら、かかる基準は達成可能な理想的な（良き）業績標準でないことはいうまでもない。

つぎに、小規模な組織に有効な第三の方策は、完全に組織された予算計画 (budgetary program) である。標準原価制度の使用について、予算計画は利益目標を達成する手段として、また原価を管理する手段として非常に

重要である。と主張する。そして予算計画の機能について、適切な予算計画は経営管理者を能率的に組織化するよう仕向ける。そして予算計算 (budgeting) は経営管理者が一方では責任範囲の始まるころそして他方では終るところについての結論に達することを要求する。それは協働の技術をもって組織を訓練する。進んで予算計算を行う純粋な行為は、長期の方法で組織を原価の管理の方向に向けることである、また成巧した予算計画から、組織の種々の領域についての執行 (operation) を担当する個人は、彼にいかほどの遂行が期待されているかを知ることができる。また会計士によって集計された実際原価は、これらの見積と比較されるであろう。結局差異は、経営管理者の考慮すべき問題であるから適当な階層の経営管理者に報告される。以上のような方法で経営管理に役立てることができるというのである。

周知の如く、企業予算は予算制度を通じて、企業の全体的観点から機能別に分化された各経営部門の諸活動を管理統制する方法であつて、近代的な経営管理の一形態である。すなわち、実際活動を開始する前に一定期間について、企業の経営方針にしたがつた経営計画を設定し、その計画を実現するために企業の全体的立場から、各経営部門の諸活動を有機的、統一的に調整し、指導し、管理する計数的管理方式であり、経営活動に対する総合管理を使命とする。したがつて、その目的は企業目的によつて制約される。企業の最高目標は、最大利益の獲得のためにできるだけ経営上の無駄を排除し、経済性または収益性を増進せしめることにある。そして予算統制においては企業の経営計画が具体的数字でもつて表現されるから執行活動の目標が明示され合理的経営の基礎を提供することになる。また予算は各部門がその能力を十分發揮し、かつすべての力を有機的統一的に結集しうるように編成されるものであるから各部門の活動を相互的協調せしめることができる。さらに全体予算は各部門の協

同責任のもとに編成され、決定せられるものであり、また部門の予算の見積は、部門管理者が部下の協力を得て行うものであり、それは企業の有利な活動方向を示すのみならず、各部、各従業員、各従業員の経営活動の責任範囲を具体的に示す。したがって、その実施については各部、各従業員が責任を負わされる。予算と実績の比較、すなわち、差異分析の結果、果されざる責任は追求されることになる。なお、この差異分析は予算実施の過程において絶えず行われ、実際活動の適否を検討し、事情の変化を分析して不利益を是正し、困難を克服して、所期の目標を最高限に達成することができるよう経営活動を推進することになる。

また、予算計画の利用に関して、生産量(volume of output)の変化とある原価要素の動きによって獲得された経験から、責任の範囲によって単に一定期間についての原価の提出より、むしろ適応に重点を置く弾力性予算(flexible budget)が確立される。弾力性予算はいかなる原価要素が条件の変化につれて変化すべきかを指示するから、弾力性予算において示された適切な原価水準と期間に対する実際原価の比較は経営活動に対して直接の指示を与えることになる。と弾力性予算の效益についてのべる。

私見によれば、弾力性は予算統制の一大特徴(公共予算が弾力性に乏しいのに対して)ともいべきである。経営合理化のための予算は、経営活動自体が動的であるから、それら動的な経営活動を管理するためには予算もまた動的に編成されねばならないであろう。すなわち、次の予算期間において実現可能性の最も大なる操業度(たとえば生産量)を基礎として、単一の固定予算を編成(fixed budget)するに止まらないで、予想される最高および最低の、さらに必要に応じてその数を増加した操業度に対して予算を編成するのである。弾力性予算は、予算と実績との間に生ずる差異の分析にとって有効である。故にある程度の弾力性(弾力性は複数予算や変動予

算において具体化される)を与えることは経営管理のために合目的となる。

最後に、第四の管理方策として、現場研究 (spot study) や特殊分析 (special analysis) について論じている。この研究や分析によって、経営管理者は不完全な現場を探し出し、これらの箇所には圧力を加えんとするのである。これは一定の作業における浪費、仕損、包装、受渡しそして事務員の費用のようなただ一つあるいは小数の問題を同時に着手する断片的な方法である。したがって、完全な原価組織における工場原価あるいは販売原価のような原価の大分散範囲について形にはまった方法で計算される場合には、原価をより小さく配分することによって部分的に完成されるのである。経営管理者は詳細なる活動の研究、その効果をjして含まれたいろいろの費用要素の分析を始める。そしてこのような研究から標準あるいは予算が確立される。そして実際上の効果や費用の比較は予算化された数字あるいは標準数字のいづれかと行われる。

現場研究と特殊分析のこの工夫は、今日まで議論された数個の方策のどれでもあるいはすべての補足物である。しかしながら、経営管理者の観察と直観は原価の引下げあるいは利益発展のためのもつとも重要な範囲に対する直接の分析ではないから、単独で使用される現場研究は管理のきわめて不十分な形態である。そこで方策の一つあるいは多くのものと共に、または徹底的な原価組織と共に使用されたならば、それらは原価管理のためきわめて価値のある助手となる。

また仕事の注文、経営活動、責任の範囲かあるいはそれら三つともかのいずれかをめぐって確立される実際原価計算制度を完成するためには、企業にもつとも適合したものでなければならぬ。この性質の制度は、一つあるいはさらに多くの原価構成要素を管理するために確立される。もしも原価管理問題を目的として設計されたな

らば、実際原価組織は自動的にそして形にはまった方法で非効率を明らかに示さんと企てるのである。

しかし、ベニング氏は、ある場合には実際原価計算は次のような理由、すなわち、(1)その制度は制限された目的、通常製品（製造）原価計算のために設計されている。(2)組織全体として夢中にならなかつた。(3)獲得される結果に照して、運用することはあまりにも不経済である。から、小規模企業の経営管理者に嫌われものとなっている。そのうち最初の批判が小規模組織にとつて最も重要である。したがつて、経営管理者が原価制度の設定に着手するときは、最初の最上の目的にかかわらず他の諸目的に適用されると同様に原価管理問題にも適用されるように設定しなければならない。そして原価管理問題に適用するためには、一つあるいは一そう多くの重要な原価構成要素に適用される標準原価制度の可能性が加えられねばならない。小規模ではあるが発展する組織にはこのような制度を加える試みが推し進められるであろう。私見によれば、経営活動を計数的に管理するためには標準数値と実際数値との比較分析によつて、その活動の合理性や経済性を評価するのが普通である。予算統制あるいは標準原価計算制度における標準数値は、過去の実績を基礎として、科学的理論的に設定されるのであるが、この場合の標準の設定は経営全般について組織的に設定することも、その一部について、すなわち、労働能率とか設備の利用とかいう個々の経済活動を対象として設定することもできるであろう。そして一部について標準を設定することが、むしろ小規模企業やわが国企業の実情に適合するのではないかと思う。ベニング氏も、標準原価計算は過去二十五年にわたつて無視できない宣伝を受けている。しかしながら、管理目的のために有効な標準原価制度は、経費のより大なる支出と熟練した多数の会計スタッフを必要とする。故に標準原価計算制度はある特殊の場合には理想的な原価管理方策であるとはいへ、小企業の経営管理者は標準原価計算に慎重に接近す

べきである。と主張してゐる。

以上のように、小規模組織の経営管理者が原価を管理せんとする場合に役立つ多数の方策がある。各企業が孤立したそして単純な管理方策を採用するか、一そう形式化されたそして複雑な管理方策を採用するか管理方策の選択について小規模企業の経営管理者を指導することは会計士の職務である。

(10) 中西寅雄博士著 管理のための原価計算 二一頁

六

以上は、会計数値を利用して小規模企業組織に適用されるような原価管理方策について、ベニング氏の論稿に多少の主観的解釈を加えながらその大要を紹介したものである。これによれば原価管理は企業の最高目標たる利益の増大のために、会計士の助力を得て経営管理者が行うものである。また種々の原価管理方策について説明してゐる。

一般に、原価管理は計画設定 (planning) あるいは利益管理 (profit control) と表裏をなすものであると思われ。すなわち、利益の維持増大は、販売価格の引上げないしは原価を引下げることにある。しかるに、今日の資本主義的自由経済機構の下においては、価格は自由競争の経済法則にしたがって、換言すれば、需要と供給との関係によつて決定されるのが普通であるから、一応経営管理の枠外にあると考へねばならない。そこで利益の増大の努力は専ら原価の引下げ、原価の面からする管理に向けられねばならない。これがためには経営の合理化なかんずく生産過程の合理化を図らねばならない。この要求に最も適合する会計制度としては予算統制と標準原

価計算を挙げることができる。予算や標準原価は技術や統計に基礎を置いて、科学的調査の結果設定されるものである。殊に標準原価計算制度は材料の歩留り、作業時間などに関する研究にもとづいて科学的に設定された標準原価を用いて、実際原価との比較分析を通じて経営活動を管理統制する。すなわち、原価を通じての経営管理であり原価管理の中核的な地位を占めるものである。もつとも有利な管理方策の一つであると考えられており、久しい間にわたって奨励されてきた。しかし、小規模企業の実情においては実際原価計算組織すら完備していないのが大部分である。したがって今後原価組織を設定する時は、他の諸目的と同様に原価管理目的をも加えることが必要である。そしてこの場合比較の基準として過去の業績の平均などから開始されるであろう。

しかし、各企業が如何なる管理方策を採用するか、それは原価管理のための費用は、原価管理によつて節減される原価より低くなければならぬ。換言すれば原価管理がもたらす效益と犠牲とを比較秤量の上、経済性の原則にもとづいてその選択を行うべきである。個々の企業に適合する原価管理の方法や手続を示唆し、選択することは会計士の職務である。