

製造間接費の豫算管理

松 本 雅 男

一 製造間接費管理の重要性と困難

近代的な原價計算は、前世紀の末頃英國において工場制工業の發展にもとづく製造間接費の増加の結果として成立し、その後永く、この製造間接費を正確に製品へ割當てる方法を研究することを中心として發展してきた。

一九二〇年代以降原價管理の用具としての原價計算の役立ちが重視されてきたけれども、その重點が直接費管理におかれ、製造間接費の管理は殆んど顧みられなかつた。これは、製造間接費管理が重要でないからではなかつた。作業の機械化と經營規模の擴大は、今世紀に入つてから益々盛んであり、特に第一次歐洲大戰當時及びその後の産業合理化時代においてはその傾向が一層顯著であり、原價構成中に占める製造間接費の割合は益々増加しつつあつたために、これを管理する必要は相當古くから知られていた。それにもかかわらず最初には製造間接費管理がさほど問題とされなかつたのは、次の理由のためにこの管理に役立つ資料の提供が困難であつたからである。

(1) 製造間接費は種々様々の項目からなつてゐるが、これらのうちには、生産量の増減にかかわらずその發生額の固

定するものもあれば、生産量の増減にとまない變動するものもある。しかもその變動割合は必ずしも同一ではない。この結果他の條件が同一でも、實際の單位原價は生産量の増減にとまない變動する。このために比例的性質をもつ直接費管理の場合のように、製品單位原價の比較によつては有益な管理資料をうることができない。換言すれば製造間接費管理のためには、豫算の形式で一定期間における一定操業度のもので費消されるべき費用豫算を定め、これと実績を比較する必要がある。しかし一定操業度にもとづいてつくられた費用予算は、實際操業度が計算基準とされた操業度と異なる場合には、實際製造間接費の引下目標とみることができない。しかも豫算管理は、最初には企業全體の立場から部門間の調整をはかることを主眼としていたために、製造間接費豫算は一定操業度にもとづいて作成される固定豫算の性質をもつていた。従つて製造間接費の豫算による能率管理はさほど有益ではなかつた。

(2) 前述したとおり、製品間接費は種々な項目からなつてゐるが、これらの管理責任は種々な經營管理者によつて分擔されている。例えば機械油は異なる職長の管理する種々な機械職場において消費され、雑役工も管理者を異にする種々な部門において使用されている。従つてこれらの費用を管理するためには、各種の製造間接費を一經營管理者の責任と権限の及ぶ領域別に、すなわち管理部門別に集計しなければならない。このことは、原價部門の編成原理として當時一般に行われていた機能別編成に代えて管理者別編成をとるか、機能別に管理部門を編成しなければならぬことを意味する。しかし管理部門別編成を実施するには、職制の明確化が絶対に必要である。けだし經營管理者の責任と権限の及ぶ領域が明確に規定されていなければ、明確な管理部門を編成しえないからである。しかしかかる明確な職制の決定は必ずしも容易でない。しかのみならず、當時原價計算の目的として損益の決定や賣價の決定に役立

つことが重視されていたために「正確な原價の計算」が尊重され、従つてこれに役立つ原價部門の編成原理として機能別編成を重視せざるをえなかつた。

かかる事情から、製造間接費管理は、その重要性が認められながら、永らく缺點の多い割當豫算 (Appropriation Budget) か、固定豫算による管理に甘んじていた。

しかるに、(1)米國においては一九二〇年代の末頃から、經濟不況の深刻化のために原價管理の必要が益々増大し、原價計算目的の重點が損益計算に役立つことから原價管理に役立つことに移つてきた。かくてまず最初に重視されたのは、標準原價方式による直接原價管理であつた。だが一九三〇年代のなかば頃にはこれの管理技術も相當普及し、理論的には改善の餘地がなくなつたように思われてきた。しかるに他方(2)製造間接費は、經濟不況にもとづく操業度の低下のために、原價構成において占める割合が一層高まり、これの管理がますます重要となつてきたにもかかわらず、その管理は依然として甚だ不十分であつた。

かくて製造間接費管理方式の改善が當面の問題となつてきた。一般的にいえば製造間接費の計算管理方式には、實際原價基準にもとづくものと豫定原價基準にもとづくものがある。しかし今日廣く行われているのは豫定原價基準に屬する豫算方式をとるものである。

二 間接費の豫算管理形態

間接費の豫算管理は、その豫算形態のいかんによつていくつかの形態に分類されている。

製造間接費の豫算管理

間接費豫算の形態については、これを二大別するものと三大別するものがある。前者の場合には、間接費豫算は變動豫算 (Variable Budget) と固定豫算 (Fixed Budget) に二大別されるのが通例である。しばしば變動豫算は弾力性豫算 (Flexible Budget) 伸縮豫算 (Sliding-Sale Budget) 管理豫算 (Control Budget) といわれ、固定豫算は靜態的豫算 (Static Budget) 豫測豫算 (Forecast Budget) といわれることもある。

例えば、ヴァンスは、こう述べている。⁽¹⁾

「予算は、一個の操業度を考慮するか、一定範囲において可能な幾個かの操業度を考慮するか、そのいずれであるかによつて二つのグループに分類される。靜態的豫算はただ一個の操業度に對して計算される。これに反し弾力性豫算は廣い限界内で到達しそうに思われるいかなる操業度に對する數字 (豫算のこと) をも提供する。弾力性豫算の利益は、販賣目標を超過しても、これに到達しなくても、いずれの場合にもそれに應じて正當と思われる原價の發生額に關する情報を提供する、ということである。それ故にこれは固定豫算よりも説明を容易ならしめるのである。しかし計算の原則及び問題は、兩形態において同様である。」

アメリカ原價會計士協會の調査報告によると、變動的な間接費要素の管理に對しては、二種の豫算形態がある。一つは、弾力性豫算であり、ここでは當該部門における作業程度に應じて變動する豫算額が定められる。今一つは、固定豫算であり、ここでは一定の期待された操業度に對する豫算額が定められる。⁽²⁾

しかし、これをもつて、固定豫算においては豫算額が完全に固定されると誤解してはならない。

固定豫算といえども條件の變化にともない修正されるのである。この點について、マツ、カリー及びフランク

(A. Matz, O. J. Curry and G. W. Frank) は、次のように述べている。(20)

この形態の豫算を「固定されている」(Fixed)となづけるのは、誤解を招く。固定豫算は、その名稱にもかかわらず、修正を被むるのである。ここに「固定されている」ということは、豫算を實際の生産量に調整することができないということを示すにすぎない。それは、実績を測定する基準たる豫め定められた一點を示すのである。それは、ある一定の条件のもとの一定の尺度である。しかしかかる理想的な状態は稀にしか存在しない。条件が急激に變化し、これによつて大きな變動がもたらされるならば、靜態的豫算からえられた結果は、あまり信賴できるとは思えない。従つてかかる場合には豫算の修正が必要となるのである。

製造間接豫算を三大別するのは、ボーゲン (J. I. Bogen) 編の「財務ハンドブック」とラング (Th. Lang) 編の「原價會計士ハンドブック」である。ボーゲンはこう述べる。

豫算には割當豫算 (Appropriation Budget)、固定豫算すなわち豫測豫算 (Fixed or Forecast Budget)、變動豫算すなわち弾力性豫算 (Variable or Flexible Budget) とする三種の基本的形態がある。

ここにいわゆる割當豫算は完全な豫算制度をもたないか、一定の業務に費消される金額を制限をしようとする事業において主として使用されている。割當豫算は、廣告・研究・開發等に關聯して使用されることが最も多い。固定豫算においては實際の條件の變化に應じて測定標準 (Standard of Measurement) の變動しないような業務計畫が定められている。例えば生産量一〇萬個という假定にもとづいて單位原價を一弗と定めたならば、生産高が實際には八萬個にすぎないにしても、その豫算單位原價は變えられない。固定豫算の場合には、販賣量が變動しても豫算を變え

ないので、その額は固定することとなる。これらの予算は、相當正確に販賣量、生産量、生産原價、利潤を豫測するという假定にもとづいて作成される。これに反し、弾力性予算は、販賣量及び生産量の變動にともない營業費及び利益の見積額を修正しうるように作成されるのである。⁽⁴⁾

ラング編の「原價會計士ハンドブック」が間接費予算を割當型予算 (Appropriation Type Budget) 豫測型予算 (Forecast Type Budget) 管理型予算 (Control Type Budget) に三分しているのも、大體同じ線にそう分類といえよう。⁽⁵⁾

しかしここにいわゆる割當予算も固定予算も同様に一定の操業度にもとづいて豫定される點では、性質を同じくする。よつてここではこれを固定予算の一形態として考察したい。

そこで次に、製造間接費の豫算管理を固定予算による管理と變動豫算による管理に區別して考察する。

- (註1) L. L. Vance, Theory and Technique of Cost Accounting, 1952, p. 548.
- (註2) N. A. C. A., How Standard Costs Are Being Used Currently, p. 44.
- (註3) A. Matz, O. J. Curry and G. W. Frank, Cost Accounting 1952, pp. 489—491.
- (註4) J. I. Bogen, Editor, Financial Handbook, 1952, pp. 673—674.
- (註5) Th. Lang, Editor, Cost Accountants' Handbook, 1949, pp. 1272—1273.

三 製造間接費の固定豫算管理

製造間接費の固定豫算管理は割當豫算による管理に始まる。本來この種の費用管理は、費用の効果を測定し難い場合と、それに對する必要が主として判断にもとづいて決定される場合とに、いかほど許容するかをあらかじめ決定することによつてかかる費用を管理することの望ましいときに行われるのである。かかる場合は、費用を測定する基準の存在しない場合に生ずるのが通例である。従つて割當豫算管理は、廣告費とか、交際費などのような營業費の管理に使用されることが多いが、製造間接費としては研究費のような原價の管理に使用される。たしかにかかる原價の管理には、この種の豫算管理は有益である。

しかしかかる豫算管理は、補助材料費、雑役賃金などのように生産量の増減にともない變動する多くの製造間接費の管理には、不適當である。けだし豫算額と生産量の増減との間の關係が全く切りはなされているからである。

かかる缺點を幾分改善したのは正常配賦率を利用する固定豫算方式である。豫算統制論を最初に體系づけたマツキンゼー (J. O. McKinsey) の製造間接費管理型態は、まさにこの一例である。

彼によると、豫算統制は、(1)種々な機能部門の活動を調整する手段として、また(2)集權的な經營者管理の基礎として經營管理において必要とされる。そして製造間接費の豫算管理は、次の方法によつて行われる⁽¹⁾。

(1)工場の「正常的な」生産高 (Normal Production) を決定する。一般的にいえば、正常生産高とは、工場の操業状態が、設備全體を最大の能率をもつて使用しているような状態にある場合の生産高である。

- (2) かかる正常操業状態において發生すると思われる製造間接費を決定する。
 - (3) 當期の豫算計畫に従つて豫定生産高を決定する。
 - (4) 正常生産高に對する豫定生産高の比率を決定し、これを正常操業度における製造間接費に乗じて當期の製造間接費を決定する。もつとも物價變動、其他の理由から適當な判斷にもとづいてこの計算の結果に修正を必要とするところがある。
 - (5) 原價計算課は、製造間接費の實際發生額と豫定額を比較した月報を作成する。この月報は、豫算係に渡され、更に彼によつて豫算委員會へ引渡される。委員會は、他の月報を参照しながらこの月報を研究し、必要と考えられる製造間接費豫算における修正を行うのである。豫算委員會の行ういかなる修正も豫算係によつて關係部門へ傳達されるであらう。
 - (6) 豫算全體に關する總括的な報告書のほかに、豫算と実績とを比較した別個の報告書が工場の部門別に作成される。
- 従つて、マッキンゼーにおいては第一に実績を製造間接費豫算にむけて規制し、更に豫算を修正する手段として製造間接費の豫算と実績が比較されるにすぎないようである。従つて經營方針の決定、部門間の調整のための豫算と原價率管理のための豫算が別に作成される譯ではない。年度豫算として作成される豫測豫算 (Forecast Budget) の内譯たる月次豫算が管理用に使用されるにすぎない。

かかる固定豫算は、經營管理者に對し將來における原價管理の指針をあたえ、經營部門間の調整用具としてはマッ

キンゼーのいうとおり、たしかに有益であり、また豫定生産高と實際生産高が一致するかぎり、製造間接費の原價率を判断する尺度としても役立つであろう。しかし生産高の豫算と実績が一致しないかぎり、かかる豫算と実績の比較によつては製造間接費の原價率を判断することができない。ただしこの場合には、豫算と実績との間の原價差額のなかには、製造間接費の管理責任者たる各部門の長のいかんともなしえない生産高差異の影響が混入することになるからである。従つて製造間接費の原價率を測定するためには、實際生産高に對する製造間接費の豫算とその実績を比較しなければならぬ。

第二に、一定の生産高に對する製造間接費標準は、原則として正常生産高（後述の實際的生産設備能力）における製造間接費標準にもとづいて生産高に比例して増減するものと假定されている。しかし前述したとおり、製造間接費は比例費のみからなる譯ではなく、このなかには固定費もあれば、遞増費、遞減費もある。従つて上述したような簡単な計算法によつて、豫定生産高に對する製造間接費豫算を決定するのは誤である。⁽²⁾

第一の缺點を除くためにとられた手段の一つは、經營計畫及び調整を目的とする基本的な年度豫算とは別に、製造間接費の管理を目的とする補助的な月次の管理豫算（Monthly Control Budget）をつくることであつた。

ヘッカー（J. B. Heekert）によつて、例えば、一九四一年にドナルドソン（J. A. Donaldson）が補助的月次豫算制度（Supplemental Monthly Budget Plan）を提案してゐる。⁽³⁾この制度においては、まず六ヶ月豫算が各部門の作業計畫を調整するという基本的な目的のために作成される。これは、その計畫實施の結果として生ずる利益及び財政状態を經營管理者に示すのである。更にこれの補助として單純な月次豫算が月々作られるが、これは販賣を促進し

たり、原價を管理したりするにあつて經營管理者に役立つことを主眼とする。換言すれば前者によつて經營計畫及び調整に對し、後者によつて原價能率の批判に對し有益な經營管理資料を提供しようとするのである。

ほぼ同じような制度が、最近ヘイサー (H. C. Heiser) によつても例示されている。この場合にも一定期間の損益と一定時における財政状態を計畫し、部門間の調整をはかるために、豫測豫算 (Forecast Budget) が基本豫算 (Master Budget) としてつくられる。この豫算は、正常的な状況の場合には、大體一年間を通じて修正されないが、經營管理者の總括的な計畫に重大な變化を必要とするような異常な事態が生じたときには、修正されなければならない。かかる豫測豫算を出發點として、毎月二十日までに各工場の間と工場會計係はその地區の販賣部長と協力して、年次豫算と同様な方法で翌月の生産計畫と現在の原價にもとづいて翌月の管理豫算 (Control Budget) を作成する。この豫算は、これらの人人が責任をもとうとする業績を示している。この管理豫算は、豫算委員會によつて検討され、年次の基本豫算と比較される。兩豫算間の差額は、最初の計畫どおりの業績をあげるためには、經營管理者がいかなる處置をとらねばならぬかを決定する考慮資料とされるのである。この機能は非常に重要である。というのは、經營主腦者が、各部門の長のいかんともなしえない條件を改めたり、除いたりするために、適當な處置をとるのだから、最初の計畫を實現しえないのが通例であることを、すべての人人が知つてゐるからである。

最後に、計畫が實現された後に、その実績が、月次の管理豫算と詳細に比較されて各部門の長の業績が決定され、更にその実績が要約した形式で基本豫算と比較されて、いかほど最初の計畫からはなれたかが示されるのである。

管理豫算は月次に作成されるから、この豫算の作成基準とされた豫定生産高と實際生産高が一致する場合が多いで

あろう。従つてこのかぎりにおいて上述した固定豫算のもつ第一の缺點は除かれている、といえる。しかし豫定はど
 こまでも豫定にすぎない。たとえ月々生産高を豫定するにしても、實際生産高がこの豫定生産高と異なる場合もまた
 すくなくない。特に經濟變動のほげしい時期には、かかる場合がしばしば生ずるであらう。

かかる場合には、月次の管理豫算といえども、製造間接費の原価能率を判断する用具たりえないことは、明かであ
 る。固定豫算方式による製造間接費管理の改善に對する第二の企は、製造間接費差異を分析することであつた。この
 分析法にも幾個かの異なる方法があるが、ここではニユナー (J. W. Neuner) に従つてその分析法を例示しよう。⁽⁶⁾
 ただし豫定生産高に對する標準作業時間を一、七六〇時間、その製造間接費豫算を三、一六八圓従つて標準配賦率一・
 八〇圓、實際生産高に對する實際作業時間を一、五〇〇時間、その標準作業時間を一、二〇〇時間、製造間接費實際發
 生額を三、〇〇〇圓とする。

製造間接費實際發生額

¥ 3,000-

製造間接費標準額

¥ 1.80 × 1,200 = 2,160-

原價差額

¥ 840-

この原價差額八四〇圓を次のとおり分析する。

製造間接費實際發生額

¥ 3,000-

豫定生産高に對する製造間接費豫算額

3,168-

豫算差異

- ¥ 168-

製造間接費の豫算管理

豫定生産高に對する製造間接費豫算額	($\yen 1.80 \times 1,760 =$)	$\yen 3,168 -$
實際生産高に對する實際作業時間にもとづく製造間接費標準	$1.80 \times 1,500 =$	$2,700 -$
操業度差異		$\yen 468 -$
實際生産高に對する實際作業時間にもとづく製造間接費標準	$\yen 1.80 \times 1,500 =$	$\yen 2,700 -$
實際生産高に對する標準作業時間にもとづく製造間接費標準	$1.80 \times 1,200 =$	$2,160 -$
生産能率差異		$\yen 540 -$

これによつて、製造間接費差額の發生原因が明かとなり、この原價の管理に有益な判断資料のえられることはたしかである。またこの豫算差異は、實際間接費をどの程度達成目標たる間接費豫算に近づけたかを示すものであり、これの多少によつて製造間接費の節約または勞費を一括的に判断しうる。それ故にこの原價差額は、これを製造間接費の費目別に計算し、その原因を究明するのが有益である、とニユナーは述べている。しかし理論上豫算差異がこのような情報をあたえうるのは、實際生産高が豫定生産高に一致している場合にかぎられてゐる、といわねばならない。そこで次に考えられるのは、月末に實際生産高に對する製造間接費標準を計算し、これとその實際額を比較することである。しかしその都度かかる標準を計算することは煩雜であるのみならず、作業の實施中原價管理の目標をもたないために、いわゆる當座的な原價管理を行うことができない。そこで發生すると思われる幾個の場合を豫定し、この場合における製造間接費豫算を定めておき、必要に應じ實際製造間接費をそれに適合した豫算と比較して、原價能率を測定するに至つた。しかしこれは、既に次に述べる變動豫算管理の端緒的形態であるといわねばならない。

固定豫算方式による製造間接費管理の改善は、上述した第二の缺點を除くために行われた。

この面における企ての一つは、一定の操業度にもとづいて作成される固定的な製造間接費豫算を正常配賦率にもとづいて機械的に計算しないで、その時々⁽⁷⁾の個別的な状況にもとづいて計算しなければならない、という主張としてあらわれた。これをはつきりと述べているのは、前述のシュナイダーである。

これに關する第二の企ては、製造間接費を、固定費と變動費に分類することである。これによつて製造間接費豫算の見積を合理化することができる。ただし固定費と變動費は、發生態様を異にするためにこれを見積るにあつては異なる方法をとらねばならない。すなわち過去の經驗にもとづき、固定費は直接に月額を見積つたり、まず年額を見積り、これを十二分して月額を見積るに對し、變動費は變動率を見積り、これに一ヶ月間の豫定生産高を乗じて月額を見積りうるからである。

われわれは、ここでは一應一定の操業度を基礎とした固定的な製造間接費豫算を作成する場合を考えている。しかし變動⁽⁸⁾的製造費の變動率を費目別または費目グループ別に豫定しておけば、必要に應じいかなる操業度における製造間接費標準をも計算することができる。しかし豫算作成の方法がここまで發展すれば、それは既に次に述べる變動豫算の形態である、といわねばならないであろう。

これを要するに、上述したこと⁽⁹⁾から知りうるとおり、固定豫算方式による製造間接費管理技術の改善は自ら變動豫算方式による管理へと發展していかざるをえないのである。しかしアメリカにおいてもかかる新しい管理形態は古くから存在していた譯ではなかつた。チャックスン(J. H. Jackson)によれば、一九二〇年四月から一九三〇年に至る

までの十年間にこの分野の専門團體である「原價會計士協會」のあらゆる刊行物にのせられた弾力性豫算の文獻はわずかに一編にすぎない。一九三〇年代に入るとともにこれに對する關心が次第に高まつてきたとみえて、その後一九三五年までの五年間にこれに關する文獻が六個あらわれている。⁽⁸⁾しかしなお少數であつた。フィスク(W. P. Fiske)によると、一九三〇年代の中頃には標準原價制はまだ一般に採用されてはなかつたが既に相當廣く採用されていたのみならず、この頃までにはこれに關し多くの文獻があらわされ、既に理論的にはこれは有益な管理用具であることが一般に認められていた。この影響をうけて豫算もまた最初の計畫目的から能率管理用具として使用される方に擴張されてきた。

更に當時操業度がはげしく變動した結果として、(1)操業度の變動にともない原價要素がいかに異なる反動を示すかということや(2)非常に異なる操業度に對して作られた豫算とか、標準とかが妥當性をもつていかということに、ますます注意が拂われるに至つた。この問題に對する一つの答えは、變動的な標準及び豫算の理念からあたえられた。⁽⁹⁾

かくて原價會計士協會の實地調査によると、變動豫算の使用は、今次大戰の結果として原價管理を放棄せざるをえなくなつた直前頃には、急速に増加しつつあつた。戦時中あらゆる原價管理制度はすたれ、變動豫算制度もまたその例外でなかつた。しかし戦争の終るとともに再び變動豫算制は復活され、擴張されるに至つた。⁽¹⁰⁾かくて同協會の一九四七年の實地調査によると、調査會社のうち約七五%が弾力性豫算制(變動豫算制)を採用するに至つてゐるようである。⁽¹¹⁾

しかし上述したことから、固定豫算方式による製造間接費管理が全く無益であると速断してはならない。これにつ

スリニッカーソン (C. B. Nickerson) は大要次のようなことを述べている。⁽²⁾

(1) 操業度の變動が甚しくない企業又は生産量を豫測することが比較的容易である企業においては、固定豫算方式による原價管理は有効である。

(2) しかしかかる條件の存在しない場合には、固定豫算は原價管理には役立つから、いかなる操業度にも應じうる變動豫算をつくっておけば、原價管理のためには安心である。しかしこのことは、次期に必要な資金の手配をする財務役や生産の必要に先立つて原料を購入しなければならぬ購買係にはあまり慰めにはならない。また次期に達成すべき目標を定めたり、かかる目標にもとづいて個人に責任を定めたりするのも大して役に立たない。従つて「固定豫算は、今日もなお財務及び業務の計畫を示すものとして望ましいし、更に実績がかかる計畫に従っているか否かを照査するためにも望ましい。」従つて一定部面の原價管理の場合を除いて、變動豫算は固定豫算にとつて代るものではない、と。

ここでニッカーソンのいわんとしているのは、經營方針の決定や部門費の調整的管理のためには、依然として固定豫算が有効である、ということである。しかのみならず、製造間接費の製品配賦に使用される正常配賦率を豫定するためにも固定的な正常間接費豫算の作成が必要である。

(3) 一般管理費や例えば廣告費のような一定の販売費は、短期間の操業度の變動に応じて變動しない。これらに對しては、固定豫算は適當な管理指針たりうるのである。

以上述べたかぎりにおいては、ニッカーソンのいうとおりである。これ、前述したアメリカ原價會計士協會の實地

調査の示すとおり、調査会社のうち二五%がなお固定的製造間接費豫算制を採用しているゆえんであろう。それにもかかわらず、前述したとおり、製造間接費管理の重點が固定豫算から變動豫算へ移りつつあることもまたうたがいはなき事實である。

- (註1) J. O. McKinsey, Budgetary Control, 1922, p. 12, p. 201 and p. 206.
- (註2) E. Schneider, Grundsätzliches zur Planung und Standardkostenrechnung, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 34. Jahrgang, 1940, S. 252—253.
- (註3) J. B. Heckert, Business Budgeting and Control, 1946, pp. 76—77.
- (註4) H. C. Heiser, Budget Are for Planning, Coordination and Control, N. A. C. A. Bulletin, October, 1951, pp. 150—155.
- (註5) 拙稿「原價差異分析、税經通信」第八卷第二號、照二八、四〇—四六頁。
- (註6) J. W. Neuner, Cost Accounting, Principles and Practice, 1938, pp. 484—486.
- (註7) Schneider, a. a. O., S. 253.
- (註8) J. H. Jackson, A Quarter Century of Cost Accounting Progress, N. A. C. A. Bulletin, June 1, 1947, Section One, p. 1208.
- (註9) W. P. Fiske, Developments in Cost Control, N. A. C. A. Bulletin, Sep. 15, 1947, Section One, pp. 65—66.
- (註10) N. A. C. A., Research Series No. 9, Trends in Cost Control Practice, March 15, 1945.
- (註11) N. A. C. A., How Standard Costs Are Being Used Currently, p. 44.
- (註12) Clarence B. Nickerson, Cost Control—A Review of Technique, N. A. C. A. Bulletin, July 15, 1948, pp.

四 製造間接費の變動豫算管理

變動豫算は、前述したとおり、弾力性豫算と同視される場合が多い。例えばマーチ、オットマン、ニューナーなどがこの適例である⁽¹⁾。しかし両者が區別される場合もある。例えばスコット (W. Scott) は、固定豫算と變動豫算 (Variable Budget) を區別し、變動豫算を複數豫算 (Multiple Budget) 弾力性豫算 (Flexible Budget) 機能別豫算 (Functional Budget) に分類してゐる⁽²⁾。

スコットのいわゆる複數豫算は、幾個かの操業度について定められた豫算である。最初は一般に最も實現しそふに思われる取引高 (Turnover) を基礎とするもの (2) 最近の期待取引高にもとづくもの (3) 最高の可能取引高にもとづくものの三個の豫算が作成された。これらの三個の豫算は、そのまま費用管理に使用されることもあつたが、實際の取引高が上述の三個の取引高のいずれとも一致しない場合には、實際に發生した費用は、準備済の數字資料に従つて適當に修正された。

この豫算管理の方法は、固定豫算管理から變動豫算管理へうつる第一歩であつた。しかし豫算作成の基準とされた三個の取引度 (操業度) の幅が廣きにすぎたために、なお要望された方法で費用を管理することが困難であつた。取引度差異の發生する可能性を減ずるために、豫算の數が一層増加されることもあつた。例えば最も實現しそふに思われる取引高が八〇、〇〇〇磅、最低取引高が六〇、〇〇〇磅、最高取引高が一〇〇、〇〇〇磅である場合に、これらに

もとづいてそれぞれ豫算を作るほかに、七〇、〇〇〇磅、九〇、〇〇〇磅にもとづいても豫算を作るのである。この場合には、實際取引高が七五、〇〇〇磅となつた場合に、七〇、〇〇〇磅基準の豫算と八〇、〇〇〇磅基準の豫算を調査することによつて七五、〇〇〇磅に對する管理豫算を作ることが比較的簡單である。しかしなおかかる豫算作成の背後にある理念は、実績と豫算との比較を促進することにすぎなかつた。

ここにいわゆる「弾力性豫算」とは、いかなる取引量に對しても正確な豫算數字を計算し、実績を一定の標準と直接に比較しうるよう準備されている手段を提供しうる豫算であり、これらの目的は實際の取引高について發生すべき筈の費用及び結果を示すことである。従つてこの豫算制度においては、ある月又は期間の生産高及び販賣高が判明するや否や、發生すべき筈であつた費用總額、従つて得られるべき筈であつた利益總額を計算することが可能である。次にこれらの數字が実績と比較され、必要であれば、對策措置がとられる。この結果一定生産量に對する費用実績とこれと同じ生産量に對する費用標準との比較が容易となるから、兩者の比較を短い期間について行うことができる。かくて管理の程度が高められることとなる、というのである。

上述の二つの豫算制度においても、豫算管理の場合にはすくなくとも缺點及び不一致に對してある程度責任のともなつてゐることはいうまでもない。しかし普通の状況のもとでは、特定の人に責任を課することは、殆んど不可能である。この事實から、一定の責任を誰かに割當てることのできるならば、豫算管理を非常に強めうるであろうことが示唆されるに至つた。かくして發展せしめられてきたのが、機能別豫算であり、それは次の三つの基本的要件をもつてゐる。

- (1) 各経営管理者の責任が、交叉したり、曖昧であることをさけうるほど明瞭に、定められた職制をもつこと。
- (2) この職制にそれぞれ相應し、責任者別にはつきりと豫算と実績の比較をなしうるような會計制度または統計制度をもつこと。

(3) いかなる取引量に對しても比較をなしうるような、弾力性性質をもつこと。

このように管理部門別の弾力性豫算をつくる目的は、第一には無駄に對する責任を區分することによつて管理をなすためであり、第二には、正確な比較を困難ならしめるような費用の割當を防止するためである、といわれる。

スコットにおいては、複數豫算と弾力性豫算のちがいはいかほどの數の操業度について豫算を作成するかという點にある、といつてよからう。従つて複數豫算においてつくられる豫算の數をふやせばふやすほど弾力性豫算に近づき、その極端において弾力性豫算が成立することとなる。これに對しこれらの豫算と機能別豫算とのちがいは豫算が管理部門別につくられ、豫算Ⅱ実績比較が管理部門別に行われるか否かにあるようである。たしかに現實には變動豫算が管理部門別に作られない場合があるであろう。豫算制度の採用當初、企業全體の立場から行う部門間の調整を重視した場合が、そうであつた。しかしこの場合といえども豫算差異に對し責任を問わんとする場合には、豫算を管理部門別に作成しなければならなかつた。しかしこれは前二者と分類基準を異にするものである。従つてこの場合には(1)複數豫算制と弾力性豫算制 (2)非機能別變動豫算制と機能別豫算制というように分類すべきであらう。

弾力性豫算と變動豫算の區別について、上述のスコットと異なる見解をとるのは、ディーン (J. Dean) である。⁽³⁾ 彼によれば、

(1) 弾力性豫算の基本的な概念は、これは費用管理と利益豫測に對する標準であつて、期間毎に原價を變動せしめる重要な要素に應じて調整されているものである、ということである。

(2) しかしるに通常考えられている變動豫算は、操業度という原價態様に影響する一要素のみを考慮した特殊な弾力性豫算である。従つてこの場合には、賃率、製品、労働能率などが不變であり、操業度のみが變動すると假定されている。

(3) しかし要求されているものは、將來の期間において使用され、責任を免れる口實となる費用標準であるから、操業度變動のほかに他の重要な環境の影響をも考慮するために弾力性豫算の概念を擴大することが望ましい。従つてそれは次のような性質をもつていなければならない。

(4) 操業度、物價、ロットの大きさ等の差異を考慮するように調整されている弾力的な標準を提供する豫算である、ということ。

(5) 経営管理者に原價變動の原因を一層よく理解しうる基礎をあたえること。

(6) いかなる経営管理者にしろ、その人の弾力性豫算に含まれる費用は、原則として彼の管理しうるような費用（及び収益）に限定されているということ。

(7) 更に、弾力性豫算の概念は、費用標準の決定の仕方の點で改良されなければならない。すなわちそれは、その期間における實際の操業度及び、その他の條件にもとづいた弾力性標準と相並んで、豫測された操業度にもとづいた豫定原價 (a forecast cost based on forecasted activity) を示さなければならない。かかる豫算は、これを (イ) 豫測さ

れた賣上高にもとづいた費用の豫測を示すために (ロ)原價計算期間における實際の操業度、その他の條件にもとづいた弾力性豫算を計算するために (ハ)これを實際原價と比較するために (ニ)そこまで到達すれば、責任を免れうる標準からいかほどはなされているかを示すために使用しうるであろう、という。

ディーンにおいても、スコットにおいても同様、變動豫算は操業度の變化に應じて調整される豫算と考えられている。しかし弾力性豫算の意義が全く異なっている。これは、スコットにおいては變動豫算の一種にすぎないが、ディーンにおいては却つて變動豫算をも含む一層廣い意味をもっている。

しからは、豫算における「弾力性」は他の學者によつていかに解されているであろうか？ 初めて「弾力性豫算論」を著したウィリアムス(J. H. Williams)の所説をきこう。彼によれば、豫算において弾力性とは、異なる條件及び異なる取引量(different conditions and different volumes of business)に調整しうる容易さを意味する⁽⁴⁾。そして「これは、(種々な取引量に適用しうる方法の見地から)種々な費目をできるかぎり少數のクラスに狭め、各クラスの處理に對し標準的な手續を採用することによつて最もよく達成される」という。そして、取引高の變動との關聯において費目を固定費、比例費、混合費に分類し、これにもとづいて取引量別の豫算を作り、これを弾力性豫算となづけている。従つてウィリアムスは「弾力性」概念をディーンと同様に廣く解しながら、實際に弾力性豫算として取扱つたものはスコットやディーンのいわゆる變動豫算にすぎなかつた。たしかに従來は弾力性豫算をこのように操業度の變動に應じて容易に調整しうるような豫算に限定するものが多かつたようである。しかし最近豫算における弾力性概念を擴張しようとする傾向のみられることもまた否定しえない事實である。

例えば、變動豫算の作成にあたり、常に他の條件を不變と限定しないで、操業度の變動にもなつて變化する他の條件の影響をも考慮しようとするのは、この一例である。これは、具體的には種々な操業度における費用豫算を作成するにあたり、個々の費目が操業度の變動にともない、いかに變動するかを個別的に見積ろうとする企としてあらわれている。ただしこの場合には、操業度の増加、従つて生じた材料購買量の増加にもとづく補助材料原價の低下、過大操業によつて生じた濫費にもとづく材料消費量の増加などを個別的に考慮しうるからである。しかしこの場合ににおいてもなおその豫算は直接的には操業度變動の影響を考慮したものといえよう。

今一つの例は、ドイツのノイマイヤー (W. W. Neumayer) のいわゆる「複式—弾力性計畫原價計算又は完全計畫原價計算」(Doppelt-flexible od. Voll-Plankostenrechnung) である。⁽⁵⁾ 彼にすれば、「一九三〇年代にアメリカ産業において完成され、多數の經營において採用された弾力性豫算 (Flexible Budgetrechnungen) はその大量生産關係に對しある程度十分であるにすぎない。技術的進歩のために特に作業方法の轉換を必要とする大量生産に對しては役立たぬのみならず、ドイツ産業において比較的多い、製品構成や操業變化のともなう組別生産や個別生産に對しても不十分であり、これらに對し豫算理念を役立たしめるためには、複式—弾力性計畫原價計算が必要である。ただし從來の操業度變動の影響のみを考慮して、弾力性豫算は製品構成や生産方法の變化の原價に及ぼす影響を考慮していないから、正しい弾力性豫算とは認め難いからである。豫算の作成にあたり、操業度變動の影響のみならず、これらの條件變化の影響をも考慮するためには、原價場所別原價計算が必要である。換言すれば基本的な標識は原價部門 (Kostenstellen) におきて原價場所 (Kostenplätze) を考慮することである、という。

従つてノイマイヤーの複式弾力性原價豫算といえども、これを原價場所別にみれば、操業度變動の影響を考慮しているにすぎない。

しかしこのように、原價場所別に變動豫算を作成することによつて、消費量差異（豫算差異）から製品構成や方法の變化にもとづいて生じた差異を分離することができるために原價管理が一層有效となるのみならず、能率賞與の支拂に對し一層批難の餘地のない基礎を求めうるに至るであろう。従つてこれを變動豫算の一つの發展形態とみる事ができる。

従つて製造間接費の豫算管理において弾力性豫算といわれるものといえども、本質的にはなお操業度變動の影響に重點をおいて作成されたものであり、その作成にあたり、他の影響要素を不變なものとして操業度變動の影響のみを考慮したものと他の影響要素の影響をもあわせ考慮したものにわかちうるといえよう。

次に、ディーンのあげた弾力性豫算の改善についてふれよう。彼の説明は簡單であるために十分に理解しえないが、ここでいわんとしていることは變動豫算と固定豫算を結びつけることであるようである。

上述したことから知りうるとおり、製造間接費の能率管理のためには變動豫算が有益であるが、經營方針の決定、經營間の調整及び製造間接費標準配賦率の決定のためには固定豫算が必要である。それゆえにこれらの目的に役立つ各種の製造間接費豫算を何らかの方法によつて有機的に結びつけるならば、有益な豫算制度を一層經濟的に實施するであろう。

前述したとおり、Donaldsonやヘイサーの述べている豫算制度もこれに對する一つの試みであつた。しかし管理

豫算は、月月作成されこそすれ、固定豫算の性質をもつていたために製造間接費の能率管理には十分に役立たなかつた。それゆゑにこれの代りに變動豫算の理念をとりいれば、一層有益な豫算制度を作りうるであらう。ディーンの提案した改善された弾力性豫算はまさにこれをさすのではあるまいか？

ここでは假にこれを有機的變動豫算制となづけしておく。

しかしディーンはかかる豫算制度を詳述している譯ではない。私の知るかぎり、これを最も詳細に取扱つてゐるのは、ヴェルシニ(G. A. Welsch)である。⁽⁶⁾よつて彼の理念にもとづいて次にこの制度における製造間接費管理の方法を要述しよう。しかし彼の所説をそのままに紹介しないで、自由な省略、附加、變更を行つてゐることを附記してきた。

(註1) J. H. March, Cost Accounting, 1949, p. 328.

A. H. Ottman, Developing and Installing A Budget Program, Corporate Treasurer's and Controller's Handbook, Edited by L. Doris, p. 100.

J. J. W. Neuner, op. cit., p. 437.

(註2) W. Scott, Business Budgeting and Budgetary Control, 1939, p. 252.

(註3) J. Dean, Methods and Potentialities of Break-Even Analysis, Studies in Costing, Edited by D. Solomons, 1952, pp. 259—260.

(註4) J. H. Williams, The Flexible Budget, 1934, p. 53.

(註5) W. W. Neumayer: Berücksichtigung des „Auftrags“-und „Verfahrens“-Wechsels in der Fertigung durch

„doppelt-flexible“ Plankostenrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 20. Jahrgang, Nr. 7, 1950, S. 406.

W. W. Neumayer: Vollkommenheitsgrade der Plankostenrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 21. Jahrgang, Nr. 11, 1951, S. 591.

W. W. Neumayer: Platzkosten in der Plankostenrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 23. Jahrgang, Nr. 1, 1953, S. 2—3.

(註[○]) G. A. Welsch: The Fixed-Flexible Budget—A Study in Integration, N. A. C. A. Bulletin, May, 1953, pp. 1,182—1,193.

五 製造間接費の有機的變動豫算管理

製造間接費の有機的變動豫算管理を行うためには、まず年度、基本、固定、豫測型豫算(Annual, Master, Fixed, Forecast-Type Budget)と月次、細目、變動管理型豫算(Monthly, Detailed, Variable, Control-Type Budget)を作成しなければならない。

かかる豫算を作成するためにまず、第一になさねばならないことは、豫算の單位たる部門を決定することである。

製造間接費豫算は、既にのべたとおり、これの管理に役立つためにつくられるのである。従つて豫算は、すべて一管理者の責任と権限の及ぶ範圍たる管理部門別に作成されなければならない。

管理部門をどの程度まで細分するかは、經營の實狀、豫算の目的によつて異なつてゐる。例えば固定的な年度基本豫算のためには、相當大きな區分でも差支えないが、變動的な月次細目豫算のためにはこれを更に一層こまかく區分

しなければならぬ。すなわち變動豫算の場合には、操業度變動のみならず、製品構成や生産方法の變化をも考慮するために、これを一職長の管理する原價場所別すなわち原價中心點別に作成しなければならないであらう。しかし「大會社内の非常に小さい部門の場合又は非常に多くの部門をもつ小會社の場合には、數個の部門に對し一個の共同的な會計單位又は原價中心點をつくり、一人の管理者をこれら全部の責任者たしめることがある。」この場合にはこの共同的な會計單位について變動豫算をつくることになるであらう。

第二に、製造間接費勘定を豫算管理をなしうるよう分類しなければならない。このことは四つのことを要求する。(1)製造間接費勘定を管理部門別に分類しなければならない。ただし、製造間接費の豫算管理は管理部門別に行われるのであるから、製造間接費を部門別に分類してはあつしなければならぬからである。

(2)製造間接費勘定の部門別分類にあつては部門個別費と部門共通費を明確に區別しなければならない。ただし原價はその發生場所において管理されるべきであるというのが、原價管理の基本原則であり、配賦によつて求められた原價は管理しえない。従つて變動豫算管理は部門個別費の管理を主眼としなければならないからである。ヴァン・シックルやライテルらが部門個別費と一般間接費を區別して豫算を作成するのは、このためである。⁽²⁾このように製造間接費を區別してはあつし、これを別々に取扱えば、製品原價の計算のために一般間接費を各部門へ配賦しても豫算による管理目的を失効せしめることがないであらう。⁽³⁾

(3)製造間接費は、既に述べたとおり、操業度變動との關係において固定費、準固定費、變動費からなり、そのいずれであるかによつて、その豫算作成の方法を異にする。すなわち變動費豫算はまず製品又は作業一單位についていか

ほどと定めうるけれども、固定費予算は一定期間についていかほど定めなければならない。従つて予算作成のためには、製造間接費を變動費、準固定費、固定費別に分類し、準固定費を變動費部分と固定費部分に分析しなければならない。

しかのみならず、變動間接費は主として部門管理者の管理しうる費用であるに對し、固定間接費は最高經營者の採用する政策によつて左右されることが多い。従つて變動間接費予算を部門別に、固定間接費予算を總合的に作成することによつて原價管理にとつて有益な資料を提供することができる。このためにも製造間接費の變動費、固定費別の分類が必要である。

上述したような理由から経費を部門個別費 (Direct Expenses) (變動的) 製造間接費 (Factory Overhead) 固定費 (Fixed Costs) に分類して、それぞれについて別個の豫算を作成するのは、⁽⁴⁾ノート (H. P. Court) である。

(4) 固定費、變動費の分類基準は、製造間接費が操業度の變動にともない如何に變動するかということにある。従つてこの分類は、原價部門また原價場所の長が原價の發生に對し責任と權限をもつているか否かを分類基準とした管理可能費 (Controllable Expenses) と管理不能費 (Uncontrollable Expenses) の分類と必ずしも一致する譯ではない。それ故にこの點を強調すれば、部門個別費を更に管理可能費と管理不能費に分類しなければならぬであらう。實務上製造間接費豫算の費目が種々に分類されているのは、上述した色々な要求をみたそうとするからである。

第三に、管理部門別にその部門における生産設備の活動状態、すなわち操業度を決定する。けだし前述したとおり、固定豫算は特定の一操業度における豫算であるし、變動豫算は數個の操業度における豫算であるからである。

操業度を決定するためには、まず生産設備の活動状態を示す尺度を選択しなければならない。かかる尺度として何が適しているかは、業種、業態のいかんによつて異なり、一概に述べ難いが、標準作業的な、直接賃金、製品出來高、賣上額、標準機械運轉時間、占有床面積、材料消費量などが廣く使用されている。

次に工場生産設備能力 (Plant Capacity) を決定しなければならない。トリアンによると、これには一般に認められたものとして最大生産設備能力 (Maximum Capacity) 正常生産設備能力 (Normal Capacity) 實際的生産設備能力 (Practical Capacity) の三種がある。第一は豫定作業時間の間休まずあらゆる生産設備を完全に利用する場合の生産設備能力であり、第二は、長期間にわたつて生産と販賣との均衡をはかりうるような生産設備能力であり、第三は、最大生産設備能力からさけない生産障碍に對する考慮を差引いた生産設備能力である。第二の正常生産設備能力は、一年間の平均販賣豫測高にもとづいて計算されるか、數年間の平均販賣豫測高にもとづいて計算されるかによつて再分されるのが、通例である。

第四に、製造間接費について管理部門別に特定の操業度にもつき月次別の年度基本豫算を作成する。

この豫算の目的は、(1) 必要にして十分な最低限度の安全性を確保しながら、企業全體の利益をもうという立場から、部門間の調整を考慮した指針たりうること (2) 製造間接費の製品配賦に必要な標準配賦率の計算に役立つことにある。従つてこの豫算作成の基準となる操業度はこの目的に最もよく適合するものを選択しなければならない。現在かかる標準操業度として前述した實際的生産設備能力、長期 (數年間) 正常生産設備能力、短期 (一年間) 正常生産設備能力の三者が選擇を争つてゐることは、別著において詳述したとおりである。

この標準操業度における製造間接費豫算の見積法は、變動豫算の場合と原理的には何ら異なるところはない。

そしてこの部門別の製造間接費豫算が集計されて工場全体の製造間接費豫算となり、更にこれは、直接費豫算と合算されて製造原價豫算となり、ついで賣上原價豫算に導入され、最終的には豫定損益計算書に計上されて、一年間の豫測的な原價管理の指針として使用されるのである。またこの部門別の製造間接費豫算を適當な配賦基準の數値（例えば標準作業時間）で除すれば、製品配賦に使用する標準配賦率を求めることができる。

更にかかる原價管理の指針を一層正確ならしめるために、月初前に翌月の生産高を豫定し、次に述べる變動豫算表からこの豫定生産高に對する製造間接費豫算を求め、これをその月の原價管理の指針として使用することができる。これによつて、原價の發生する前に關係者に對し最も實際的な達成目標を示しうるために、原價管理を一層有效ならしめることができる。また月次の標準配賦率を求める場合には、この月次の製造間接費豫算を使用する。

ここで注意を要するのは、標準配賦率については年度配賦率と月次配賦率が併用されることはないけれども、原價管理の豫測的指針としての製造間接費豫算は併用されることがある。けだしかかる指針は、これを年度別に示すとともに月次に示すことが原價管理上一層有益であるからである。

第五に、上述の年度豫測豫算の内譯としての月次豫算を中心として實際に發生すると思われる幾個かの操業度について一ヶ月間の製造間接費豫算を作成する。これが變動豫算である。

この豫算額はそれぞれの條件のもとで實際に達成しうると思われる程度のものでなければならぬ。その程度が高きにすぎても低きにすぎても原價管理に役立つことができない。かかる費用標準を決定するために色々な方法が提唱

製造間接費變動豫算

W 工場
A 部門
職長 ハリス

修正日 昭和 年 1 月 1 日 一週間

直接作業時間		1000	1100	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2000
番號	操業度(%)	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
01	管理者スタッフ											
02	職 長	35	35	35	35	35	45	45	45	45	45	45
03	檢 査 工											
04	事 務 員	27	27	28	28	29	29	30	30	31	31	32
	管 理 係	62	62	63	63	64	74	75	75	76	76	77
10	守 衛 及 門 衛											
11	掃 除 係	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
12	内 部 運 送 係	7	7	7	8	8	8	9	9	9	10	10
13	人 員 振 替											
14	不 働 時 間											
15	其他間接賃金	35	38	41	44	47	50	53	56	59	62	65
	間 接 賃 金	52	56	60	65	69	73	78	82	86	91	95
20	燃 料											
21	砂											
22	釘 棒 電 線											
23	紐 及 縫 取 リ											
24	みがき用齒車	4	4	5	5	6	6	7	7	8	8	9
25	塗料滑劑及屑	5	5	5	6	6	6	7	7	7	8	8
26	事務用消耗品	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2
27	雜 消 耗 品	5	5	5	5	5	5	5	6	6	6	6
28	購入電氣用品											
	消 耗 品	15	15	16	17	18	18	21	22	23	24	25
40	土 地 維 持 費											
41	建 物 維 持 費											
42	機 械 維 持 費	30	33	36	39	42	45	48	51	54	57	60
43	發 動 機 維 持 費	6	7	7	8	8	9	9	10	10	11	11
44	工 具 維 持 費	90	99	108	117	126	135	144	153	162	171	180
45	内部運搬具維持費											

一 橋 論 叢 第 三 十 一 卷 第 六 號

製造間接費の豫算管理

直接作業時間		1000	1100	1200	1300	1400	1500	1600	1700	1800	1900	2000
番號	操業度(%)	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
46	荷車維持費											
47	器具維持費											
48	フラスコ維持費											
49	型類維持費											
50	雑備品維持費	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	維持費	130	143	155	168	180	193	205	218	230	243	255
60	設備置替											
61	郵便料											
62	電話料											
63	電信料											
64	棚卸差額											
65	従業員厚生費	2	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3
66	責任保険料											
67	會費											
68	賞與											
69	使用料											
70												
71	雑費	4	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5
	諸雑費	6	6	6	6	7	7	7	8	8	8	8
	小計	265	282	300	319	338	365	386	405	423	442	460
80	減價償却費											
81	保険料											
82	諸税											
	固定費											
	合計											

されておられる研究も深められてきた。最近アメリカの原價計算において準變動費の分析が重視されているのも、ここに一つの理由をもつているといつてよい。しかしここではこれの詳述を省略する。

かかる變動豫算のフォームには二つの形態がある。(2)

(1)多桁式フォー

4 (Columnar Form)

まず多桁式フォームの變動豫算表を例示すれば前表のようになる。

この變動豫算表においては、操業度五〇%から一〇〇%までの操業圏について五%きざみにそれぞれ各費目の豫算が示されている。しかし操業度が五〇%以下になるかもしれないと思われるときには五〇%以下の各操業度についてもその豫算を定めなければならない。同様に一〇〇%以上の操業度について豫算を定めなければならないこともある。はいうまでもない。ここでは五%きざみの豫算を例示したが、これを一〇%きざみとする場合も多い。實際の操業度が例えば七三%というように中間となつた場合には、これに對する豫算を補間法によつて計算することもあれば、この操業度に最も近い七五%の豫算をそのまま代用することもある。

(2) 表式フォーム (Tabular Form)

この種のフォームの例として、ラング編の「原價會計士ハンドブック」は二つの雛型を示している。その一つは次のようなものである。(次頁参照)

この變動豫算表において、正常操業度以外の操業度に對する豫算を作成するにあつては、固定費はそのままとして、變動費豫算は次の算式によりその都度計算されるのである。

$$\frac{\text{實際生産高}}{\text{正常生産高}} \times \text{豫算} = \text{實際生産高に對する豫算}$$

例えばA工場におけるある月の實際生産高を二六、三〇〇個とすれば、その豫算は次のとおりである。

製造間接費豫算

摘要		昭和 年 6 月 1 日					
		A 工場			B 工場		
製造間接費の豫算管理	生産高	28,500	正常な月の豫算	固定又は變動	49,000	正常な月の豫算	固定又は變動
		(變)	(變)	(變)	(變)	(變)	
管 理 課	850 弗	(固)	1,080 弗	(固)			
給 與 課	750	(變)	611	(變)			
指圖書及付け札課	440	(〃)	833	(〃)			
生 産 課	130	(固)	217	(固)			
原 價 課	110	(〃)	174	(〃)			
購 買 課	160	(〃)	220	(〃)			
職 長	1,400	(〃)	1,850	(〃)			
工務課及庶務課	1,250	(變)	1,010	(變)			
燃 料	合計	固定費	變動費	合計	固定費	變動費	
1 月	750 弗	630 弗	120 弗	790 弗	640 弗	150 弗	
2 月	620	500	120	840	690	〃	
3 月	480	360	120	570	420	〃	
4 月	340	220	120	360	210	〃	
5 月	260	140	120	290	140	〃	
6 月	150	30	120	190	40	〃	
動力料及電燈料	550	(變)	664	(變)			
給 水 費	25	(〃)	30	(〃)			
消 耗 品 費	150	(〃)	180	(〃)			
機械部品及修繕費	600	(〃)	826	(〃)			
建 物 修 繕 費	60	(〃)	80	(〃)			
持 込 運 賃 料	300	(〃)	1,180	(〃)			
保 險 料	272	(〃)	340	(〃)			
事 務 用 消 耗 品	180	(〃)	200	(〃)			
工 場 用 タ ッ グ	80	(〃)	110	(〃)			
ク ー ボ ン ・ タ ッ グ	20	(〃)	25	(〃)			
ス タ ン プ 及 型 板	20	(〃)	23	(〃)			
丸 太 及 小 板	16	(〃)	18	(〃)			
電 信 料 及 電 話 料	75	(〃)	105	(〃)			
旅 費	30	(〃)	100	(〃)			
團 體 保 險 料	70	(固)	70	(固)			
機 械 設 備 減 價 償 却 費	147	(〃)	120	(〃)			
建 物 減 價 償 却 費	273	(〃)	0	(〃)			
地 方 税 引 當 金	583	(〃)	560	(〃)			
合 計	8,974 弗		11,133 弗				

$$750 \times \frac{26,300}{28,500} = \$692$$

今一つは、次のようなものである。(次頁参照)この場合には職長その他一管理者の管理しうる費用の單位當り豫算額と固定費豫算額が示されている。

従つてある月において屑處理室の作業時間が四八〇時間であつたとすれば、次の算式によつてその標準額二〇六、四〇弗をただちに計算することができる。

變動費豫算十固定費豫算＝實際作業量に對する標準

$$(\$43 \times 480) + \$400 = \$206.40$$

従つてこれを実績と比較することによつて、實際額がいかほど標準額からはなれているかをたゞちに測定することができる譯である。

第六に、年度の途中において豫算の修正をなすことが望まないような事情が生ずることがある。かかる修正は、變動豫算と基本、豫測豫算のいずれか一つ又は兩者について行われるのである。

變動豫算は、前述したように製造間接費の當座的な管理指針及び能率管理の尺度として使用されるから、現在の政策及び状況とたえず一致していることが特に必要である。それゆゑに不測の政策變更とか作業条件のためにこれらが最初豫定したものから非常に異なつてくるたびに、新しい條件に適合するために豫算が修正されなければならない。ヴェルシュの會社においては、弾力性豫算を現狀に即せしむるために、これの修正が望ましい場合には三ヶ月毎に行われるが、基本豫測豫算は修正されないようである。

製造間接費豫算計算表

製造間接費の豫算管理	層 處 理 室	單 位	單 位 當 り	グ ル ー プ A
			變 動 費 豫 算	の 固 定 費 豫 算
		作 業 時 間	弗 .43	弗 400
	回 轉 式 漂 白	"	.70	100
	排 水 番	"	.54	200
	せんたく器 #1	せんたく時間	.45	275
	打器 #1	打器運轉時間	曲線	540
	機 械 #1	機 械 運 轉 時 間	5.10	1,100
	" #2	"	4.05	725
	ロ フ ト #1	100 封 度 の 紙	曲線	150
	打器及せんたく器 #2	打器運轉時間	"	485
	機 械 #3	機 械 運 轉 時 間	5.03	1,070
	ロ フ ト #3	100 封 度 の 紙	曲線	175
	ロフト, カッター	機 械 運 轉 時 間	.50	100
	ロール, ベイステンダ	"	2.58	270
	シート, ベイステンダ	作 業 時 間	.78	130
	めつき器	機 械 運 轉 時 間	2.40	400
	シート, カレンダー	"	1.30	140
	えり出け	作 業 時 間	.60	80
	仕 上 げ	機 械 運 轉 時 間	1.10	130
	ミ ー リ ン グ	作 業 時 間	5.04	10
	札 つ け	"	1.53	12
	スタック, カレンダー	機 械 運 轉 時 間	1.75	80
	まき直し及ミールンダ	"	1.08	30
	仕上カッター	"	1.10	140
	仕上室諸掛り	直 接 賃 金	曲線	500
	發送部	作 業 時 間	2.68	475
	動力費, 暖房費, 電燈料	製紙用機械運轉時間	曲線	1,800
	修繕賃金	"	1.52	—
	修繕材料費	"	1.30	—

しかし例えば職制や製造方法が變つたり、賃率や物價が變動したり、ストライキが起つたりしたように、經營條件が非常に變化した場合には、變動豫算と基本豫算の両者が完全に修正されるのである。かかる場合には修正には相當多くの年數がかかり、一般に最初の豫算作成と同じ手續がとられるであらう。

第七に、上述したような豫算のもとで、作業が行われ、実績が記録される。そして月々二種の原價差異が計算される。

一つは、月次別の基本豫測豫算と実績との間の原價差異を計算することである。これは、当月についてとともに累計について行われる。これによつて実績が、最初に原價管理の目標とされた豫測豫算からいかほどはなれているかを知らることができ、従つて豫定の利益をあげうるか否か、豫定利益を確保するには、どの部門の原價管理を必要とするかを判断しうるのである。

その二は、月次の變動豫算にもとづいて實際生産高に對する豫算と実績との間の原價差異を計算することである。この場合には当月の原價差異の計算に重點がおかれるが、当月までの累計を計算することも望ましい。この原價差異は製造間接費の節約または浪費の程度を示すために、原價能率の管理上有益である。

標準原價制度が實施されている場合には、この原價差異の計算は、標準配賦率にもとづいて計算した實際生産高に對する配賦標準製造間接費とその實際製造間接費との間の原價差額を次のとおり分析することによつて行われる。

$$\begin{aligned} & (\text{實際製造間接費}) - (\text{實際生産高に對する製造間接費豫算} \cdots \cdots \text{變動豫算表による}) = \text{豫算差異(管理可能差異)} \\ & (\text{實際生産高に對する製造間接費豫算} \cdots \cdots \text{變動豫算表による}) - (\text{製品配賦標準製造間接費}) = \text{生産高差異} \end{aligned}$$

豫算差異及び生産高差異は必要に應じ更に細分析されることがある。⁽⁹⁾

上述したことから知りうるとおり、この制度においては、固定的な豫測型豫算と變動豫算が有機的に結びつけられている。そして前者は將來の經營活動を計畫し、調整し、指導するのに役立ち、後者は動態的な原價管理をなし豫測豫算の作成に役立つために利用されている。これが、現在における製造間接費豫算管理の最高の發展形態である。

かかる豫算制度は、たしかに製造間接費の管理に對し有益である。しかしそのもつ限界を看過してはならない。

變動豫算に關する文獻についてアンダーソン (D. A. Anderson) は二つの危険を指摘している。⁽⁹⁾ その一は、原價が操業度の變動に應じていかに變動するかを正確に豫定することの困難を過小評價していることである。その二は、この制度は大體自動的に操業能率を測定しうる手段であるという考えをあらわしているということである。

われわれは、本稿においてはその説明を省略したけれども製造間接費の變動豫算の計算について色々な方法が提案されている。しかしそのいずれもがまだ十分、正確に各操業度における製造間接費の發生額を豫定しうるものではない。従つてこの限りにおいては、上述の豫算制度といえどもそれだけでは完全な製造間接費の管理手段たりえないのである。ただ現在、これに代るべき適當な管理用具が存在しないために、その採用が提唱されているにすぎない。

更に、一層重要な限界は、上述した豫算制度は、經營管理者の原價管理の用具であり、原價管理自体ではない。従つて後に利用されなければ何らの効果をもたらさないということである。⁽¹⁰⁾ かかる關係から製造間接費の豫算管理については、なお述べなければならぬことが残つていたのであるが、本稿ではこれを指摘するにとどめたい、と思う。

(註一) Th. R. Torian, Measuring Activity and Capacity for the Budget, N. A. C. A. Bulletin, October 1951, p. 157.

- (註3) Cl. L. Van Sickle, Cost Accounting, Second Edition, 1947, pp. 462—472.
Ch. Retel and G. L. Harris, Cost Accounting, Third Edition, 1948, pp. 523—526.
- (註4) F. L. Esposito, Planning and Control Through Budgeting, N. A. C. A. Bulletin, March, 1954, p. 840.
(註4) H. P. Court, Budgetary Control, 1951, pp. 93—119. 拙稿『豫算編成の原理』古川榮一・岩田巖編『管理會計の理論と實際』昭二七、所載、九〇—一〇〇頁。
- (註5) Th. R. Torian, op. cit., pp. 157—159.
- (註6) 拙著『新訂標準原價計算』昭二七、四一一—四二〇頁。
- (註7) Th. Lang, Cost Accountants' Handbook, 1949, pp. 1,273—1,276.
- (註8) F. H. Rowland and W. H. Harr, Budgeting for Management Control, 1945, p. 187.
- (註9) 拙稿『原價差異分析』税經通信、第八卷第二號、三六一—四〇頁。
- (註10) D. A. Anderson, Practical Controllershship, 1947, p. 487.
- (註11) C. B. Nickerson, Cost Control—A Review of Techniques, N. A. C. A. Bulletin, July 15, 1948, p. 1,408.