

ニコルソン及ローバーク共著原價計算論

(Cost Accounting—By J. Lee Nicholson & John F. D. Rohrback)

本書はニコルソン氏が單獨にて千九百十三年紐育市 Ronald Press Co. より出版せし原價計算の理論と實際 Cost Accounting, Theory and Practice の改版又は改名と見るべきものにして、一昨年春、同一書肆より書名を單に原價計算 (Cost Accounting) と改め、ローバーク氏との共著として出版せり。著者ニコルソン氏は米國公認會計士中 (C. P. A.) 原價計算を専門とするコスト、アカウナントの第一人者として令名あるの士、紐育市摩天閣ウィルウオース、ビルディング内に公營事務所を有し、傍ら同市コロンビア大學に講師として先年迄原價計算の講義を擔當し居りたるが、米國が歐洲大戰に参加するや、戰時中同國軍需省に陸軍少佐の資格にて原價計算部主任として勤務し、大に報國的精神と學術的手腕とを發揮せり。ローバーク氏も亦ニ氏同様原價計算を専門とする公認會計士にして、今やニ氏の片腕となり又其出資組合員としてニコルソン會計事務所勤務し。傍ら千九百十七年以來ニ氏に代りてコロンビア大學に原價計算講座を擔當する頭腦明敏、新進氣鋭の青年會計士たり。

本書の前身とも見るべき Nicholson Cost Accounting, Theory and Practice は當時米國にて公刊され居る多數原價計算書中の白眉として同業會計士間に於ても亦實際製造家間にも推賞されたるものなり。此舊著の出

版以後最近迄の七八年間に於て、米國は歐洲大戰に臨み自國は元より他の交戰與國へ軍需品の供給、其他交戰國に代り世界の市場に物資を供給する爲め、米國の製造工業は偉大の擴張發展を遂げ、原價計算が自然に其必要を認めらるゝに至りしは勿論、一面に於て聯邦商業委員會(Federal Trade Commission)は米全土に亘りて盛に原價計算制度の普及を宣傳し、又各種の同業組合は不當なる廉價競賣の弊を阻止するの手段として、同種製造業者間に於ては成るべく其製品原價を同一の方法手續に依り計算する様即ち Uniform Cost method の採用に努め、更に他面に於て政府は軍需品の買上代價を公平に決定する爲め、或は戰時特別税の賦課上、製造家の生産費及利益額を正しく知るの必要よりして、適當なる原價計算組織の採用を慫慂する所ありたり。是等の結果原價計算の必要は米國の工業界を通じ汎く一般に認識せられ、之に關する良著の渴仰大なるに當り、ニコルソン氏が此期間に民間工場に就き又政府軍需省原價計算部にて養ひたる蘊蓄を傾倒し、ローバク氏の協力援助の下に上梓されたる本書がニ氏舊著以上の權威を有するや明かなり。

今本書をニ氏の舊著と比較するに、舊著が稍々簡潔に過ぐるの嫌ありて、工場の事情に暗く原價計算に關する經驗なきものには多少難解の點ありたるに反し、新著は其記述丁寧に編纂の順序も亦一層整ひ居りて何人にも了解し易くなり、其内容、質に於て亦量に於て大に豊富となれり。即ち舊著にては編を分つことなく直に本論を第一章より第十七章に分ち、卷末に附録として多數の書式を掲げたるに對し、新著にては先づ本論を七編に分ち、更に之を第一章より第三十三章迄に分り。從て頁數も舊著は七十有餘の書式を併せて三百二十七頁なりしが新著

は四百四十九頁の多きに上れり。尙舊著にては書式を一括して巻尾に附録となしたるも、新著にては之を本文内の關係箇處に挿入したるが故是等を参照するには大に便利となれり。以下本書各編に於ける記述の要旨を簡単に紹介すべし。

第一編—本編は總論的説明にして前後四章に分たれ、先づ第一章にて原價計算の必要效益、其職分、原價計算と總計算との關係等を説き、第二章にて直接費と間接費との區別、兩者の各内容、製造間接費、一般間接費、原價の種類、代價の成立關係等を説く。第三章にては原價計算の一般的方法として指圖書計算法 (Order Method) 及工程又は生産高計算法 (Process or Product Method) の二つを擧げ、兩法の特色及其適用範圍を各種の製造業につき指摘す。第四章にては工場の部門別即ち如何なる製造業にても其製造部は實際に製造作業をなす生産的部門と直接製造に關係なき不生産的部門とに大別され、更に前者は其作業の同じきを標準として多數の Operating Departments に分たれ、後者も亦動力部、倉庫部、修理部、監督部等の數部門に分たるゝことを述べ、前記二種の原價計算法の孰れかと各生産部門に對し其作業の性質に應じ適用さるべきを説明す。

第二編—本編は主として原價構成の三要素たる原料、工資及間接費の三者につき詳説するものにして、第五章より第十三章迄の九章に分たる。先づ第五章にては Factory Order なる題下に工場活動の源泉となる製造指圖書の性質、機能、其種類細別、記載事項及作成法等につき詳述し、第六章は原料に就き其仕入、受入、倉入保管倉出及處分に關する各手續、關係書式、記録、及原料棚卸法其評價法につき説明す。第七章は賃銀制度なる題下

に日給又は時間拂制、出來高拂制、差別出來高拂制、打歩又は賞與拂制、請負制及利益分配制等につき各法の性質特色及其長所短所を述べ、第八章にて勞働の種類、職工日々の作業及其勞働時間報告書の作成法之が記載事項及其取扱手續等を詳述す。第九章は製造間接費に付間接原料、間接工資及間接費用なる三分類の下に各其内容性質を述べ、是等各費用を數多の製造部門へ配當する方法を説く。第十章は間接費中の最難物たる固定資産の減價償却につき特に一章を充つるものにして、米國にて諸種の學會、技術家、會計士等が多年研究の結果定められ同國大製造會社にて現に使用さるゝものとして、建物機械器具其他一切の固定資産につき是等が一日十時間使用さるゝを標準となし、個々の資産別に或は是等資産を種々に分類し各分類別に、適用すべき減價償却率を示しあるは實際家に取り大に參考となるべし。尙是等資産が一日十時間以上酷使さるゝ場合に於て十時間を標準として定めたる普通の償却率に幾何の増加をなすべきにつき、使用時間一時間を増す毎に適用すべき増加率をも示し居れり。更に普通の Depreciation と舊式陳腐 (Obsolescence) に基く Amortization との區別を説明し之に關する法規的決定を示しあるは、此問題の研究者に取り一讀の價值あるべし。第十一章は製造間接費の配賦法を説くものにして、間接費は先づ之を工場の關係部門に配當し、各部門にて當該部門の間接費を其部を通過する各生産物へ配賦するの公平なるを説き其配賦に普通使用さるゝ一般的方法として直接原價標準配賦法、工資標準配賦法、勞働時間標準配賦法及機械率標準配賦法の四法を挙げ、是等各法の性質、計算法、長所短所及其適合の場合を説明す。尙毎月末に分明せる實數を基礎として算定し配賦率を月々變更する代りに一事業年度を通じ一個の豫

定率を使用する場合に於て、右豫定率の算定方法及之に依る配賦額の訂正法につき説明す。第十二章は各製造間接費目を算定編成するの手續方法及關係書式につき説明し、第十三章は各製造部門に於ける日々又は一定期間の製造進行狀態其完了高及仕損を報告する Production Report に就き種類樣式其作成法及報告時期等を説明す。

工場に於ける固定資産即ち土地、建物、機械器具等への放資額に對し一定の利息を計算し、之を製造間接費の一項目として製品原價に含ましむべきや否やは、原價計算上從來盛に論議されたる問題にして、或論者は之を可とし他の論者は之を非とし、今日に至る迄之に關する學者の説未だ一致する所なし。本書の著者は其第二編第九章間接費の項にて本問題につき次の如き記述をなし居れり。『今日迄此問題につき發表されたる多數會計士の賛否意見を區別せる統計に依れば、利息を原價に含ましむることに賛する論者の數は全體の約六割にして、反對論者の數は約四割なり。然れども注意すべき現象は特に原價計算を専門とする會計士の九割迄は賛成論者にして、尙又實際製造家の大多數も亦之に賛するの點たり。著者自身は賛成論に加擔するものにして、其理由は凡そ眞實の原價を見出すには工場を活動作業せしむるに必要な一切の費用は全部生産物の原價に含ましむるを要し、工場固定資産の使用に對し之に利息を付するは職工へ其勞働に對し賃金を支拂ふの必要あると同一趣旨に基くものなり。殊に工場にて數種の異なる物品を製造する時、甲物品を製造するには高價なる機械其他の設備を要するに對し、乙物品は専ら職工手先の勞働又は安價なる機械を使用して生産さるゝが如き場合に於ては、使用する固定資産に係る放資額の相違を考慮し、之に依て兩物品に配賦する間接費を安排するにあらざれば兩者の原價に係る眞の相違

は現はれざるべし。故に固定資産への放資額に對する利息は原價構成の一項目となさざるべからず云々』然るに反對論者中には固定資産に對する放資額に利息を付し之を原價構成の一項目と見るならば、原料工賃等流動資産に係る放資額に對しても亦利息を付するが正當ならずやとの批難あるに對し、著者が固定資産の利息のみを論じ流動資本に論及する所なきは大に物足らぬ心地するなり。尙固定資産放資額に對する利息を原價に含ましむるものとして、斯る場合其利息に關する仕譯記帳は之を如何になすべきや、又斯の如く利息を加ふるの結果はそれ丈貸借對照表に現はるゝ製品仕掛品等の棚卸價格を高むるに至るべしとの批難あるに對し、著者は此點に就きては次の如き適當なる解決法を與へ居れり。『之が仕譯記帳に就ては元帳に利息保留勘定(Interest Reserve a/c)及收入利息勘定(Interest Income a/c)なる二個の特別勘定を設け、毎月末原價計算に際し其月に係る固定資産放資額の利息を計算せは、之を他の間接費目同様其期間の生産物原價に賦課し、斯く賦課したる利息合計額を利息保留勘定の貸方に記入す。而して其月に賣却したる製品原價に賦課されたる利息額を確め、之を利息保留勘定の借方と收入利息勘定の貸方とに記入す。此結果利息保留勘定の貸借殘高は製品仕掛品のストックに係る利息額を現はすべし。故に其月末の貸借對照表が作らるゝ時には利息保留勘定の貸方殘高は同表借方に現はるゝ製品仕掛品の棚卸價額より差引くことゝなすべし。斯くて一面には利息を原價に加ふる場合の仕譯が完全に果たされ、他面には之を原價に加ふることゝ依り貸借對照表上の資産價額を高むるに至るべしとの批難を除き得べし』

第三編—本編は第二編にて説明せる原價構成各要素及製造に係る報告書よりして製品の原價を編成する手續、

及各種棚卸品の收支に關する内譯記錄、又製造及販賣に係る記錄を總勘定元帳へ統轄的記入をなすに要する Summarizing forms に就き説明するものにして、第十四章より第十八章に至る五章に分たる。即ち第十四章にて各指圖書若くは各物品毎に或は作業工程毎に其原價の内譯的計算を現はす原價元帳又は原價計算表につき其種類様式及之に關係書式よりの記入法を説き、第十五章は原料、貯藏品、半製品、製品其他の收支を内譯記錄する各種の補助元帳につき其性質、様式、記入手續及殘高査定法を説明す。第十六、十七及十八の三章は原料其他物品の買入及收支、工賃の支拂及分解、間接費の編成及配當、原價の算定、製品の販賣等につき是等を總勘定元帳又は工場元帳に於ける統轄勘定に記入するの基礎となる各種の Summaries 作成に關し説明するなり。

第四編—本編は主として製造に關する記錄を總勘定元帳に統轄整理する方法及期末に調製すべき各種の報告表に就き説明するものにして、第十九章より第二十三章に至る五章に分たる。先づ第十九章は製造に關する收支記錄を一般會計にて整理する方法を説き之に次の二法あるを示す。第一法は之を營業部の收支と共に直接總勘定元帳にて整理するものにして、即ち製造部に關する收支を整理する原料、工賃、間接費、製造及製品等の諸勘定を營業部に係る諸勘定と共に總勘定元帳に設け記入するもの、第二法は製造部の收支を營業部の收支と切離し獨立に整理するものにして、工場元帳なる一種の補助元帳を使用し前記製造に關する諸勘定を此元帳に設けて記入し、總勘定元帳へは是等を一個の工場勘定を以て統轄するものなり、第二十章は工場元帳に關する詳述にして、之に設くべき製造に特有なる勘定の種類性質其分類及此元帳を獨立平均元帳たらしむるため設くべき整理勘定の

性質、之が總勘定元帳に於ける工場勘定との關係を説き、尙工場元帳に於ける各勘定と補助元帳との突合せ關係及製造勘定の異なる整理法等を説明す。第二十一章は工業會社にて定期に調製すべき諸種の報告表に關する説明にして貸借對照表、損益計算書、生産費一覽表、棚卸品一覽表其他仕入、販賣、職工賃金、機械經費等に關する諸種の統計的報告表の調製法につき説述す。第二十二章は原料製品及仕掛品等の實地棚卸をなす手續其評價法及不足額の處理法を説明し、第二十三章は建物機械器具其他の工場固定資産に係る評價法及其補助的記録につき説明す。

第五編——本編は原價計算法を新に工場に設定するに當り或は從來の方法を改良するに當り考慮すべき一般的事項及之を適用する工場の調査其他之が實施に要する準備事項に就き第廿四、廿五及廿六の三章に分ち説明するものなり。先づ第廿四章にては原價計算法の設定に係る一般的考慮として第一に經營者の理解と全從業者の協力とが其成否に重大關係あるを力説す。即ち經營者又は製造家自身が原價計算の効果を疑ひ又其システムの運用實施の局に當る全從業者特に各部の主任及組長等に反抗の氣分ある時には之が不結果に終るべきを説く。尙從業者が其實施運用に必要な智識經驗の有無も亦之が成否に關係あるが故最初は寧ろ簡單なるシステムを採用し、彼等の智識經驗の増加に伴れ漸次改良して完全なるシステムとなすことが好結果を奏すべしとなす。又如何なるシステムを採用するとしても之に使用する書式のデザインに就ては、如何にせば之に依て知らんとする目的事項を最少の勞費を以て最も正確明瞭に現はし得るかを考慮し、役にも立たざる書式や報告書を重複的に作り徒に手數費

用を大ならしむるの不可なるを説く。第廿五章は新にコスト、システムを工夫し又は従來行はるゝシステムを改良するに當ては、現在工場に行はるゝ各作業、各事務の規程、各書式、各記録等を一々吟味して是等に於ける弱點不備を訂補し不能率漏洩の防止さるゝ様なすを要し、之が爲め工場に就きて調査すべき事項及其手續等を詳述す。第廿六章はコスト、システムの實施に先ち従業者即ち事務員組長等が其運用につき就中各種の書式や報告書等の性質目的其作成及取扱法を充分會得し居ることの肝要なるを説き、其他實施に必要な準備事項を説明す。

第六編——本編は指圖書計算法及工程計算法以外の單純不完全なる原價計算法及 Uniform Cost method に就き説明するものなり。先づ第廿七章は最も初歩の原價計算法として一切の取引が普通の商業會計に依て記帳せられ工業會計として特別の施設なき場合に於ても、若し各種製品の販賣總利益が常に代價の一定割合に當たる様其代價が定められ此關係が實際に維持さるゝ時には、其期間の賣上高より總利益の割合を差引くことに依て其賣上原價が算定せられ、此原價を同期間の生産費總額より差引きて期末棚卸高の原價が見出され、之に依て貸借對照表及損益計算書が作成され得る場合につき詳説す。次に斯る方法にて原價が算定されざる場合にては種類、品質、大小、形狀等が一樣なる單一物品のみ製造さるゝ時には、其生産總數量を以て同期間の生産費總額を除することにより製品單位の原價が算定さるゝ Unit Cost method につき詳述す。第廿八章は見積原價計算法即ち過去の生産に於ける數字を基礎として各製品の總原價につき或は之が構成要素たる原料工賃間接費の三者につき別々に定めたる豫定見積額を以て一期間を通じ其生産物の原價を計算する方法を説明するものにして、其實施に要する

手續及之に依て計算せる原價の正否を査閲する方法等を詳述す。第廿九章は同業者間に於ては成るべく其生産物の原價を同じ方法手續にて計算し、之に依て相互の原價を接近せしめ以て無自覺不當なる廉價競賣の弊を防止することの必要を説き、斯る統一原價計算法は如何にして定むべきかを詳述す。

第七編—本編は米國が、戰時中民間製造家より軍需品の買入をなすに當り用ひたる Cost-Plus Contracts に就き説明するものにして、Cost-Plus Contracts とは請負者が其製造につき實際費したる原價に或割合の利益を加へたる代價を以て其の製品を買入るゝ契約にして、戰時中英米政府が民間製造家と船舶、飛行機、武器、其他特殊の機械等に係る所謂 War Contracts につき採りたる買上方法たり。斯の如く Cost-Plus Contracts には請負者の利益が其原價を基礎として定まるの關係上勢ひ原價を誇張せんとする誘惑大なるが故、如何なる性質の項目が原價を構成するかを或程度迄一定し置く必要あり。斯くて本編にては主として固定資産、原料、工賃及間接費に係る支出中如何なる項目は契約品の原價に含まれ又如何なる項目は之に含まざるかを各種のコスト、アイテムスに就き詳論し、尙此契約が中止又は取消されたる時には如何なる方法に依り其賠償額が決せらるゝかを説明す。

之を要するに本書は著者が深き智識と永き經驗とに基き原價計算の原理之を實地に適用する方法手續及之に關する記録法並に之が事業の一般會計との關係に至る迄を何人にも了解し易く懇切に實用的に説述せるものにして、之を本書の前身とも見るべきニコルソン氏の舊著に比すれば獨り内容に於て豊富となれるのみならず、編纂の順

序排列に於ても亦其説明法に就ても大に整備せり、元より原價計算の理論につき其内の間接費配賦法の如き部分的研究に就ては本書に優れるもの他にあらんも、工場會計に關するあらゆる問題を最も一般的に秩序的に説き、學徒の絶好參考書となり、又實際家が讀んで直に適用の要旨を會得する良書を求むれば、蓋し本書を第一位に推すべきを信じて疑はざるなり。

吉 田 良 三