

標準原價と賣上利益分析

根 岸 正 一

企業の運営に於て近代的に最も顯著なる現はれは、謂ふまでもなく科學化の徹底と云ふことである。製造企業によりては——主として製造技術上に於てのことであるが——その實際的な運営に當りて、先づ科學的管理法の理論把握とその應用の途とを大成し、その成果は可成夙くより隆乎として顯現するものあるを觀たのである。その科學的管理法に於ては中心的目標を作業の高速度化より次第に變轉せしめて、作業有効化の上に之を置く事となり、又其の後 Ford の考案その他に依りて、計畫遂行並にその成果獲得の上により一層の改善を加へ、今は殆ど理想的境域にまで進展しつゝあるを見るのである。その方法の特色は、先づ工場作業を中心とする諸關係の科學的分析研究を以て基本となし、作業並に之を圍繞する一切の關係に對して、理想的なる想定目標としての標準を樹立し、その遂行を常に目標たる標準に照して統制し、以て事實上の成果を豫定標準に合致せしむるの手順を整へ、標準と實際との間に何等かの差變を生じるとき、其の原因と責任の所在とを明かにし、且つその對應

策を講ずべき途を開くが如く、極めて合理的なる企圖を行ふ點にあるのである。而して今之が背景として或は又之が輔翼として、最も科學的に精銳なる原價會計の確立を見るならば、その兩者協調に依りて、製造企業は更に一層その科學化に徹底するものあるべきを知る。同時に又販賣並に總體的經營に、合理的なる管理と精銳なる豫算統制の施設とを看るならば、經營の全體は更に一層の科學化徹底を得るであらう。

一體に經營の統制には、會計原理の應用に因り價值數字を通して之を行ふべきものが甚だ多い。科學的管理法がその目的達成の中樞的要點として選ぶ、作業標準の樹立並にその維持は、作業並に之を圍繞する一切の關係に對する價值の認識計算に、最も多く倚賴を持つ性質のものであつて、^{註二}原價會計を通しての經營指標獲得は、科學的管理法の場合にありても特に貴重であり、或は更に科學的管理法の如きもの、下に在りてこそ、原價會計の眞髓・本領が最も完全に達成せらるゝものであると考へなくてはならぬ。^{註三}Harrison は標準原價會計の制度を以て、製造會計に於ける科學的管理法精神の應用であると説くのであるが、今日の進歩せる原價會計と工場管理法とは、渾然と相融和せる不可離の一體をなすものであると云はなくてはならない。

原價會計が極めて不完全なる回顧的計算の形を以て生れ出でたのは、工場管理に於ける科學化運動の展開に比しては遙かに遅れ、工場管理に於て科學的管理法の進化發展してその大成を見るに及びても、尙原價會計は非科學的にして、極めて稚拙なるの域を脱し得なかつたのである。爲めに科學的管理法を奉じ、一般工場管理の科學的徹底を企圖したる學者實際家の間に於て、原價會計の科學的促進を焦眉の急として喧傳する者が多かつたので

計四

ある。それが今日漸く大成の域に進み、工場管理の側面よりする要望に、殆ど完全に合致するを得るの状態に到達せるを見出しつゝあるのである。次には販賣並に總體的經營に於ける、科學的管理法の精神と標準原價制度の精神の應用とに基く、管理と豫算統制との組織の大成を見る事でなくてはならない。

工場管理として科學的の基礎を保持して生まれたる科學的管理法の眞髓は、前にも一言せるが如く、作業要件一切に亘る標準化であり、その理想的なる標準に照しての作業遂行に對する効果的統制である。その標準樹立には、過去に於ける作業業績の分析批判と、將來への欲求とを基本要件として見出し得る。原價會計もまた、その科學的なる内容形態に於けるものには、製造原價を中心としての過去に於ける業績の回顧的分析と、將來への欲求とを基本要件として見出し得る。斯くて完全なる標準原價を先づ決定するに成功しなくてはならない。

斯かる原價標準の樹立は、作業の形式内容その他一切の要件を、所謂科學的管理法の理想によりて標準化したる建前に於て、之を行はざるべからざるものなる事は論ずるまでもない。同時に又、科學的管理法に於ける作業要件に對する一切の標準は、科學的に最も正しき原價會計による標準原價の指示する、制約に服してのものなる事を必要とする。仍ち科學的工場管法と科學的原價會計とは、共に工場に於ける製造企業の經濟性昂揚に向つて、唇齒輔車の關係を緊密に保持しつゝ、互に渾然として相融和しなくてはならない。斯くて始めて製造作業の統制が飽くまでも製造技術的に効果的であり、又價值計算的に最も効果的であり得る事となるものである。

舊來の工場管理にありては稍その進歩せるものに於ても、彼の科學的管理法に見るが如くに、科學的なる基本

計五

計六

研究に於て・或は諸種の標準設定に於て・或は又企畫日程の司掌の關係に於て、研究部門・企畫部門の如きを設定する事の経費増加が、その此等特設より來たる收益の増加に企及すべくもあらざるべしとの誤まりたる觀念の横溢を看、之が軀がて又原價會計の組織並に研究に要する経費の、その之に因りて上げ得べき收益の増加に、企及すべくもあらざるべしとの誤解を惹き起し、工場管理の任にありたる者は科學的根據の把握に怠りたるのみならず、原價會計に對して殆ど何物をも要求する處なく、唯だ漫然と作業方法並に原價の變面的關係につき、自己の意思透徹を期するに努めたるのみであつた。

註七

工場管理に於て科學的方法の應用とその設定の關係とは、唯だ單なる経費上の問題にあらず、舊來の盲目的なる經營が如何に多くの經營危機を招來すべかりしかを顧慮するの必要があり、又原價會計に於ける科學的な企圖と、その之に對する施設とが、全經營に對し如何に多くの寄與をなすべきか、又之が徹底的なる施設なくしては、全經營が如何に多くの危機を招來すべかりしかを顧慮すべきものである。原價會計の完備乃至その効果は、作業方式に關する科學的管理法の完備乃至効果と共に、経費上の問題でなく、組織又は施設そのもの、内容それ自體の問題である。優れたる内容・秀でたる効果を上ぐる組織乃至施設は、如何なる場合にも絶対に要用であり、又之が完備には常に收支不償的に犠牲の多くをのみ伴ふものと盲斷する必要はなきものである。特にそれが原價會計の問題であり、それが最も高き經濟性發揚の組織としての題目であるに於ては、それ自體が斯かる收支不償を許さざるものである立場に於て、成立を見るものである事を深く考へなくてはならない。又斯かる立場

に於て成立を看るの努力を重ねなくてはならないのである。

- 註一 H. B. Drury, Scientific Management, p. 9.
- 註二 H. Emerson, Efficiency, p. 177.
- 註三 G. C. Harrison, Standard Costs, p. 26
- 註四 M. V. Hayes, Accounting for Executive Control, pp. 21—22.
- 註五 W. R. Basset and J. Heywood, Production Engineering and Cost Keeping, pp. 176—177.
- 註六 M. R. Lehmann, Die Industrielle Kalkulation, S. 43.
- 註七 Harrison, *ibid.*, p. 4.

II

營利を目的とする製造企業に於ては、最も理想的にその目的を達成せんが爲めに、工場組織は勿論・設備・原料・勞働・製造方法並に一般財務の全面に亘りて、科學的に嚴正なる經營統制の實を上ぐるに成効しなくてはならない。その場合最先に考慮すべき事象は、作業の豫定的計畫・成果の豫定・豫定成果實現の爲めの責任の委任・實際成果の記録計算・實際成果の豫定成果への對比・その對比の結果に基く政策の決定等之である。此の爲めに Maze and Glover は經營統制の主要三因として、指標・統制・調和の三者を指摘するのである。^{註八}

指標 (Direction) の任務とする處は、事業又は作業の豫定とその成果の豫定とを以て骨子とする。企業がその最

も合理的にして正しき成果を擧ぐる爲めには、すべての統制項目に對し、盲目的なる進行或は自由放任的な進行を許すべきではない。必ずや、其所に正しく且つ最も効果的な事前豫定・或は計畫なるものを打立てなくてはならない。科學的管理法が作業の標準を樹立せんとするもの之が爲めであり、標準原價會計制度が原價標準を樹立せんとするもの亦等しく之が爲めである。企業は一時的には或は斯かる豫定計畫又は標準なくして、猶よく或る成果を上げ得るかも知れない。併かし永遠に亘る長き經營の中にありて、經濟的環境の變轉に曝されつゝ、又斷へず興隆し來たる競争の危險を冒しつゝ、更に又一般顧客の不斷なる欲求變轉に揉まれつゝ、しかも尙常に正しき成果を上げんと欲する事は實に至難の業であつて、斯かる場合には常によく周圍の事情を洞察しつゝ、所期の目的達成に誤らざる炳乎たる事前計畫を樹立するに努めなくてはならない。斯かる計畫の樹立に當りて、眼前の利害が長期永遠に亘る遠大なる利害と互に撞着矛盾する場合には、謂ふまでもなく眼前の利害を捨て、永遠の利害の遠大なるものに從ふ途を選ぶべく、企業をして常に發展・膨脹・恒榮を獲ち得せしむるやうにしなければならぬ。此處に計畫の遠大性を見出すべく、又斯かる遠大なる計畫の爲めに無方針・無自覺なる事を許さざる幾多因子の存在することを知らなくてはならないのである。

統制 (Control) は豫定成果を上げしむる爲めの計畫を、實行に移して誤らざるの督勵を指して云ふのである。斯かる統制に於ても亦眼前個々の成果達成に直接効果多き途を選ぶべきも、尙長期永遠の成果達成に障害となり、或は矛盾するものある場合を見出したときは、尙永遠の成果達成の爲めに適合せる途を選ぶの弾力性を保

持せしめなくてはならない。

而して第三の調和 (Coordination) は指標及び統制に十分なる効果を働かすべきものであつて、實際の統制を行ふ場合に、個々の作業並にその成果を個別的に上ぐるに努むる外に、企業全體としての成果の調和よき向上に努むべく、指揮と統制とを最も緊密に調和合致せしめなくてはならない。即ち此の爲めには、豫定と實際との記録並にその對比研究を最も貴重となすものである。斯かる實際の記録とその豫定又は計畫への對比とが、指標と統制との雙方——それも差當り急迫せる個々の事象に對するものと、企業の長き生命の期間に跨りての長期大成的なるものに對するものと——の間に非常に顯著にして有効なる働きがけをなすものであると考へなくてはならない。

組織立ては管理統制の基本である。各部局の機能決定・部局別責任の分擔・統制力の中央集中、それ等の爲めの人的配置等は、此の組織立ての中にありても中樞的重要事象を形成するものであるが、^{註九}斯かる組織立ては中央に集中せられたる統制の威力によりて、下級より上級へ漸進的に集中せらるゝ形をとるべきものであり、斯く中央に集中せられたる統制力は機に臨み變に應じて、最も適切にして活潑なる機略的計畫を發動せしめ得るものでなくてはならない。然らざれば所謂好き統制の實は之を上げ得ざるものと考へなくてはならない。各部局にそれ〴〵責任の分擔を定むべきであるが、他の一面に於て各部局的なる行動と全部的なる進退とを、綜合的に一手に把握統制するの組織が先行的に要用である。各部局の責任者は他の部局或は企業全體としての Welfare を亂す禁

を犯し、或はその禁を犯すの罪を念頭に置く事すら之を忘失して、一意自己の責任を果す事のみを汲頭するの傾向存するものであつて、各部局が消極的に互にその則を越えざる事を要するは勿論、更に積極的に相倚り相輔けて、総合的にも部局的にも、よく成果の最高を期する管理には、統制の爲めの中央集権と調和の爲めの指標獲得とが重大なる役目を果たすものと考へなくてはならない。

註 八 C. L. Maze and J. H. Glover, How to Analyze Costs p. 371.

註 九 Hayes, Ibid. p. 12.

註一〇 A. Marshall, Industry and Trade, p. 369.

三

企業經營者としての責任・或は經營統制の任にある者としての責任は極めて廣汎であり、その内容は極めて多種多様である。今假りに Maze and Glover の掲ぐる處を引用して見るならば、^{註一}

- (1) 完全なる經營政策の樹立。
- (2) 企業財務の總攬。
- (3) 經費支出の統制。
- (4) 適正なる各個人に正しく割當て負擔せしめたる、職責を中心とする組織の發展。

- (5) 需要並に自由競争の掣肘下にありての配給すべき製品の考案・吟味・改良・保證。
- (6) 建物・裝置・設備の建設、並にその有効且つ經濟的な利用。
- (7) 適切な原料・材料品の機宜を得たる調達獲得。
- (8) 作業労働・その監督看張等努力の適當なる調達と、労働とその監督との相互調和。
- (9) 經營者と被庸者との緊密なる調和保持、並にその爲めの組織。
- (10) 經濟的方法とその實行可能性との上に立脚したる諸作業又は手續の公式化。
- (11) 最も有効有利なる製造並に販賣。

等となるものである。嚴密に考察するならば此の外種々の項目を列舉し得るが、斯かる一切の事相に對し原價記錄・或は原價的諸事象に關する有効適切な報告・の經營統制に與ふる利益は、謂ふまでもなく鮮少ならざるものが嚴として存する。殊に原價會計が科學的な標準原價會計制度なる場合に、製造の工程的諸方法・原料並に労働の調達・製造費用の節減的統制・而して又製造の原價統制の上に寄與する効果・利益は實に鮮少ならざるものゝ存する事は論ずるまでもない。斯かる標準制度を更に一步進めて製品の販賣統制の目的にも擴用し、以て豫算統制の途に一步にても前進する事を得せしむるは一層要用の事であり、工業經營をして更に一層科學的なしむの所以であると考ふる事をも得るであらう。

註一二

元來標準原價會計制度の製造原價統制手段として、或は工場の製造作業成果發揚手段として、利用を見るに至

りたる事それ自體が極めて最近の發達にかゝり、原價會計とし云はゞ唯だ回顧的な計算として役立ちたるのものを、改めて事前計算と將來に向つての統制計算との合致となし得たる事が、原價會計としては長足の進歩である。更に之を一層擴大して、標準原價會計の理想・標準原價會計制度によりて得たる實績・乃至は又標準原價そのものを中心として、製品販賣の上に豫算統制の實を擧げしむる企圖計畫は、更に一層最近の發達にかゝり、或は此等の中には寧ろ明日の發展に俟つべきもの多々存するであらう。

勿論標準原價會計の制度並に精神を、斯く販賣統制の一面にのみ聯絡するに留めず、一企業全體としての經營統制に聯結せしめて、眞に所謂豫算統制の域にまで進展せしむる事は一層要用の事であり、且つ最も速かにあらゆる企業をして此の域に進ましむる事を企圖しなくてはならない。斯くて始めて經營の合理化が徹底し、經營統制の科學化が獲得し得らるゝのである。

標準原價會計の制度は製造又は製品價値計算を、豫定の數字又は成果にまで指導し行かんとするものなるの實質より推して、斯かる精神並に斯かる精神に基く分析計算は、製品販賣の成績發揮の上にまで延長應用を見るべき性質のものなる事を容易に發見し得るものである。又従つて製造企業全體の運營の上にまで、延長應用を見るべき性質のものなる事をも極めて容易に發見し得る筈のものである。今茲には先づ、標準原價會計による結果を

註一三

販賣統制の方面に聯結し、販賣利益の上に起る變動を標準原價基準に分析研究し、以て販賣統制の上に一つの基本を垂れんとする理法を具體的に開陳せんと欲するのである。此の點につきては Camman がその著 Basic

Standard Costs に於て可成之を詳細に述べて居る。^{註一四} 仍つて茲には主として氏の計算例並に主張に基き筆を進めやうと思ふ。

註一 一 Maze and Glover, *ibid.*, pp. 376—377.

註一 二 Hayes, *ibid.*, p. 27.

註一 三 W. S. Hayward, *Sales Administration*, pp. 33—34.

註一 四 E. A. Camman, *Basic Standard Costs*, pp. 121—139.

四

販賣の統制を行はんと欲するとき、その手段方法には最も廣汎なる攻究を必要とする事勿論であるが、先づ最先に、その統制の目的とする重要點を固く把握しなくてはならない。即ち一統制期間に於ける賣上高を豫定し、其の賣上豫定に對する實際賣上の情況を一〇〇%の域に達せしむるの、第一目的を把握樹立しなくてはならない。^{註一五} 既に此の事は Sales Management 或は Sales Quotas の研究の如くに、科學的に困難なる題目をなすものなる事を知らなくてはならない。此の賣上高豫定も、その統制期間を半箇年・一箇年の如くに、比較的長期に之を定むる場合には、その内に含む各月の割合又は狀態を細別的にそれ／＼明細に豫定しなくてはならない。之が爲めには毎月の營業に於ける動搖傾向を詳細に研究し、その傾向の優良なる側への改善を企圖しつゝ進むの態度を保持しなくてはならない。^{註一六} 斯かる豫定の創定は外界の事情と企業内部の事情との變面に亘りて、最もよく之に通曉

する練達の士を以て、科學的研究部門に於ける情況調査資料の調達まちて、之を行はしめなくてはならない。或は之が爲めに種々の機關を特設する必要があるのである。

而して次には、斯かる賣上高に因りて生ずる賣上利益の豫定を樹立確定する事を要するものであるが、此の賣上利益豫定は製造企業に於て製造原價の實績により影響を受くべきもので、此の場合製造原價の標準化並にその維持が、先行的に重要な要素をなすものなる事を痛感しなくてはならない。殊に豫定の収益計畫高より實際収益の情況が離脱し來りたる時、その一々の原因並に程度を明かにする爲めには標準原價會計組織が特に要用であり、又その組織の精神を應用する事が最も肝要であるのである。

収益情況の豫定よりの離脱を明かにする爲めには、賣上品分量を先づ明確に記録計算し、その各々の原價並に賣價を中心として標準離脱解明計算を進めなくてはならないのであるが、^{註一七}斯くてはその計算を却つて複雑困難ならしむる處が多い。製品の種類多き企業に於ては、その各々の賣上記録を調達する事は著しく不便なるべく、豫定利益と實際利益との間に起るべき収益の變動を算定し、且つ變動の因りて起る原因並にその程度を明かにする爲めには、標準原價會計に於て獲得したる標準原價を、とりて以て利用する事は、最も多くの利便を齎らすものである。此の事は後に起る實際計算に於て明示する。

^{註一八}Camman の説く處に依れば、純益は總益即ち Gross profit の中より、配給並に一般費用を控除したる殘額である。總益は賣上の利益中より賣上品原價に配賦し得ざりし未吸収の製造費用を控除したる殘額である（配賦超過

の場合には、その超過したる部分を加算したる額である。賣上利益は純賣上高と賣上品原價との差額であるが、此等は若干の變動素に依りて影響を受けるものであつて、その變動素の第一は賣上分量・平均の賣上價格水準であつて、此等により云ふまでもなく先づ賣上利益は影響を受ける。平均の賣上價格水準は賣上價格と賣上品の内容とによりて定まり、之によりて時に賣上高を大ならしめ、時に又之を小ならしめる。而して最後に賣上品の内容は販賣相場階級 (Trade price classes) 例へば仲買人・賣捌人の如きによる賣上情況別と、賣上品内容取合せ (Assortment) との間に於ける割合によりて決定するものである。仲買人を通ず賣上及び直接賣捌人を通ず場合の賣上げ割合は、商略割引の關係上より賣上高の上に影響を與へ、且つ又賣上の取合せ如何はその各々の種類のものが必要しも同一の収益率又は収益高を保持せざる關係上、直接賣上利益の上に影響を與へるものである。即ち少なき収益率を持つ品種の賣上高が比較的多くの分量を占め、高き収益率を保持する品種の賣上高が比較的小なき分量を占むるならば、全體としての賣上高が増加して、此の取合せより來たる不利を相殺し去る程度に達せざれば、賣上利益は尙下降せざるを得ないであらう。斯くて Cannan は賣上高の上に起る事あるべき變動の基本的要因として、次の如き聯關解説式を定めるのである。

註一九

Variation in net profits:

Variation in distribution and general expenses

Variation in gross profits:

Variation in Unabsorbed manufacturing expenses

Variation in Margin on sales:

Variation in cost of goods sold

Variation in amount of net sales:

Variation in volume

Variation in effective price level:

Variation in selling prices

Variation in composition of sales:

Variation in proportion (i. e. jobber, dealer proportion)

Variation in assortment of products sold.

即ち、製造に關する企畫・賣上品取合せ・賣上價格・その他一切の販賣政策に於ける指導的基準を明かにする爲めに、上記一切の要因を明確に分析闡明する事を必要とする。

註一五 P. White, Sales Quotas, p. 23.

註一六 R. W. Willsmore, Business Budgets and Budgetary Control, p. 14.

註一七 Blissは合理的經營をなすべき多くの大企業に於て、貸借對照表の外に Annual sales と Volume statistic とを、株主その他に報告する事なき慣習を痛嘆して居る。 J. H. Bliss, Financial and Operating Ratios in Management, pp. 250—231.

標準原價と賣上利益分析

註一八 Camman, *ibid.*, p. 121.

註一九 Camman, *ibid.*, p. 120.

五

製造・販賣並に此等兩者統轄の一切を含む製造企業としての經營に於て、其の中に含む各種機能的諸部門が互に密接なる相互聯關を保持するものなる事は云ふまでもないが、製造と販賣との兩部類は後者の販賣能力に依りて前者の製造が左右せられ、又前者の製造能力に依りて後者の販賣が勢ひ左右せらるゝ性質を有し、その製造分量に於て・その原價に於て・乃至はその賣價に於て・賣上利益に於て・互に固く相關聯し、其所に各部類・各部門・各種經營的項目・に亘りて緊密なる統制が必要となり來るものである。販賣統制に當りては製造原價の統制が先づ必要であり、又之に依りて販賣統制の基礎全きを得る譯である。

販賣統制に於て最終最高の目標をなすものは、賣上利潤の理想額豫定であり、之が爲めには又賣上高を理想的に豫定しなくてはならない。斯かる豫定は先づ一定期間に於けるものとしての期間を劃し、前にも述べたるが如く季節その他内部的・外部的なる營業條件を最も詳密に捕捉したる上に於て、科學的研究に基く最も權威ある數字とし之を定め、從つて又之を以て來るべき當該一期間に於ける統制の基準となさなくてはならない、進歩は常に比較の過程中より生まれ出づるものである。

註二一

註二〇

Camman は先づ次の如き販賣豫算を想定し、之より出發して實際成績の上に表はれたる各種差變を分析する方を示し、以て責任の所在を明かにしつゝ、統制の實を上げべき途を闡明せんとするのである。

註二

(第一表)

賣上並 = 利益豫算

製 品	%	基 本 標 準 金 額	豫 定 金 額	成 績 基 本 標 準 = 對 ス ル 比 率
-----	---	-------------	---------	-------------------------

A:

賣 上.....	100	\$ 50,000	52,250	95 (a)
原 價.....	80	40,000	46,200	105 (b)
利 益.....	20	\$ 10,000	6,050	
分 量.....				110 (c)

B:

賣 上.....	100	70,000	84,700	98
原 價.....	85	59,500	74,200	101
利 益.....	15	\$ 10,500	10,500	
分 量.....				123.5

C:

賣 上.....	100	130,000	109,200	105
----------	-----	---------	---------	-----

標準原價と賣上利益分析

第十一卷 第三編

(二六四) 六二

原 價	90	117,000	89,856	96
利 益	10	\$ 13,000	19,344	
分 量				80

D:

賣 上	100	50,000	43,650	97
原 價	75	37,500	31,725	94
利 益	25	\$ 12,500	11,925	
分 量				90

合 計:

賣 上	100	300,000	289,800	99.8
原 價	84.7	254,000	241,981	99.3
利 益	15.3	\$ 46,000	47,819	
分 量				96.4

注 意:

- (a) 豫定の價格水準。
 (b) 豫定の原價水準。
 (c) 豫定の分量水準。

企業内外の諸關係によりその時々々に變更を加ふる事なき、不變的な標準原價を採用する場合、之を換言すれば所謂固定的な標準原價を採用するとなすならば、前掲第一表に於けるが如く、賣上並に利益に關する豫定は豫定期間内に起る事あるべき各般の事情に鑑み得たる率を、此の固定原價に乘じ以て正しき豫算を得るに努めなくてはならない。^{註二三}此の爲めに前表 (a) (b) (c) に見たるが如き比率を設定し、之が應用をなして豫定の確立を

なさなくてはならない。例へば前表に於てA製品に對するものは、豫定の價格水準を固定標準一〇〇に對し九五%なるの現状にあるとする。即ち此の豫算統制期間に於ては、それだけ價格水準が下位にある見込とするのである。又製品の原價は原料市場或はその他の事情よりして、固定水準一〇〇に對し一〇五%なるの見込なりとする。更に又賣上分量は固定標準に照し、一一〇%なるを得る事情にある見込なりとするのである。斯くして始めて此の豫算期間に於ける豫定は、その賣上高に於て $110 \times 105 = 115.50\%$ を得、之を基本標準賣上高 \$50,000\$ に乘じ $\$52,250$ を得べく、又その原價に於て $110 \times 105 = 115.50\%$ を得、之を基本標準原價 \$40,000\$ に限じ \$46,200\$ を得る譯である。從つて利益高に於て \$6,050\$ を得る計算となる。以上の如き方法に依りて、A製品に限らず如何なる製品に於ても、固定的なる標準を機宜に應ずる標準に引き直し得、又事情の推移に應じて常に標準の修正を行ひ、以てその時々々に於ける最も正確なる豫算を樹立する事を得るのである。要はたゞ、固定標準に照して如何程の修正を行ふべきやの比率を算出し、しかも常に之を誤らざる事にある。而して斯かる比率の決定、從つて又最も機宜的な賣上豫算の算定は、一應之を販賣部門の責任なりとなさなくてはならない。^{註二三}販賣を行ふ商事企

業に於て、商品の仕入並に貯藏は販賣の前提であり、且つその販賣の豫定に依りて最も好適なる仕入と貯藏とを企畫しなくてはならない。此等は科學的であると非科學的なるとに論なく、一切先づ販賣部門の責任なりとなさなくてはならない。販賣部門の責任は斯く重大なる立場にある事を知らなくてはならない。而して斯かる立場にある販賣部門を、更に一層高き立場より統制せんとする場合には、此の販賣部門の作成したる豫算を再び科學的に又實質的に検討して、之が修正補訂の途を講ずべきものであつて、此が爲めに調査部門研究部門を動員し、或は又之が爲めに別に Budgetary Committee の機關を特設するものである。^{註二四}要するに Sales Program の創定は甚だ重大なる事業である事を知るのである。^{註二五}

註二〇 J. O. McKinsey, Budgetary Control, p. 54.

註二一 H. E. Gregory, Accounting Reports in Business Management, p. 16.

註二二 Willmore, ibid., p. 42.

註二三 McKinsey, ibid., p. 56.

註二四 Gregory, ibid., p. 349.

註二五 McKinsey は此の點をいさ次の如く述べて居る。賣上見積に關しては次記三個の基本要件が必要である。

(1) General Plan and Policies of the business.

(2) Market Analysis.

(3) Sales Analysis. (McKinsey, ibid., pp. 60—64.)

六

今前掲豫算の下にありて、一定期間に於ける實際成績を豫算に照し次の如くありたりと假定すむならば、之より種々の分析研究を順次展開し行き、以て豫算よりの離脱原因を明かにし、豫定成果獲得への途を拓く計算を行ふべきである。今はたゞA製品に關する範圍の解説にのみ留める。

註二六

(第二表)

A製品賣上並=利益

	實際成績	豫算
純賣上高.....	\$ 54,480	\$ 52,250
賣上商品原價.....	49,680	46,200
利 益.....	4,800	6,050
利益減少.....	\$ 1,250	
標準原價.....	46,000	44,000
實際利益.....	10.4348%	(標準原價=82%)

若し右の如き實際狀態にありとすれば、純賣上高に於て\$2,230の増加を見たるに拘らず、賣上利益は却りて\$1,250の減少を見たるの結果を示すのである。而して賣上商品原價の豫定より\$3,480を増加したるが如きは、賣上高増加當然の結果なるべしとは云へ、此の利益減少の著大なる原因の一をなすものと想像する事を許すが如く

に見ゆるのである。しかし唯だ上表の結果を以てするのみにては、利益減少の眞因を把握する事を得ない。茲に特に留意すべき點は、賣上高の増加そのものに於て、之が豫定以上多量の商品を買上げたるに原因するものにあらざるや、或は分量に於ては増加する事なく、高き價格水準に於て賣上げたるに原因するものにあらざるや、乃至は又高き價格の品種に於て賣上品の取合せを構成したるに原因するものにあらざるや、更に又此等一切の原因の複合したるに因るものにあらざるや、おそらく其の原因極めて複雑であつて、^{註二七}しかもその此等一切が模倣として不明である事である。故に賣上分量の増加によりて幾何の利益増加を招來し、賣上品原價騰貴に基きて幾何の利益を喪失したるか、結局利益總額に於て豫定より $10\sim 20\%$ の減少を見せたる上表は、一切の原因並に計算を何等明示する處はないのである。

實際利益高が豫定利益額に比し尠くも多額の差變を示したる理由につき、之を十分闡明する事は各部局の責任を明かにする上に於て、極めて重要な事項をなすものであると考へなくてはならない。

利益差變の發生したる理由は、原價の上に著しき變動を生じたるにも存すべき事は想像に難からざる處ではあるが、賣上分量・賣上價格水準・賣上品取合せに起因すべき事も之を逸してはならない。更に又販賣費用變動等による處多きものなる事も(唯だ賣上總利益とのみ考へず、純利益と考へたる時には)、之を蔑視する事を許さざるものである。故に賣上報告・賣上品内容取合せ報告・販賣費報告・賣上純利益報告等、所謂 Administrative Reports の極めて詳細なるものを得る制度・組織を必要とする事は論ずるまでもない。^{註二八}

前掲第二表に於ては、標準原價制度を之に導入する事に依り、その標準原價が實際成績に於て豫算より100の増加を來たしたる事を知り得べく、此等は云ふまでもなく先づ賣上品分量の増加が影響したる處多き事を看過する事を許さない。勿論此の種關係を明察する爲めには、別に賣上品の含む取合せの状況を明かにしなくてはならないのであるが、今若し此の取合せの状況を、豫算に於て豫定したるまゝの状態にありと假定するならば茲に始めて、標準原價増加の原因をなすものは賣上高増加のみとなる事を知り得るのである。故に、

(第三表) 分 量

A 製 品	賣上ヲ豫定シタル商品ノ豫算面標準原價(第一表).....\$ 40,000
	實際賣上ガタル商品ノ標準原價(第二表).....46,000
	分量比率(基本標準ニ對シ) 115

となる。即ち賣上の實際分量は、基本標準に示したる賣上ぐべき商品の標準原價に對する、實際賣上商品の標準原價の比を以て示し、茲に分量比率として一一五を得る。第一表によれば豫定の分量比率は基本標準に對し一一〇なるべきを以て、實際上に於ける分量の増加は豫算に對し五ポイントの増加であり、此の増加は之に相當せる額に於て、豫定賣上利益を超過する利益を招來したる筈である(豫定の収益率にて販賣を行ひたりとせば)。然るに此の利益が姿を匿し、結局に於て豫定利益以下の利益獲得に終りたる事は、一ツに豫定の収益率を維持し得ざりしに基くものと考ふるの外はない。

(第四表)

分量變動

A 製品	譯定賣上分量・基本標準ニ對スル比率(第一表).....	100
	譯定シタル賣上品ノ標準原價.....	44,000
	實際賣上ゲタル商品ノ標準原價(第二表).....	46,000
	増加.....	2,000
	實際利益(第二表).....	10,438%
	分量變動ニヨル利益増加.....	209

實際賣上利益は賣上品の標準原價に對する比率として表はしたときに、一〇、四三四八%なる事を知る。之を賣上分量の増加部分に對し計算し見るならば、賣上分量の増加によりて209の利益増加を齎らせる計算にある事を見出すべく、若し又賣上品の内容につき分析研究し見るならば、或る賣上品は此等比率以上或は以下の利益を齎らしたる事を明かにし得る筈なるも、此等を茲に一一々摘出する事は困難であり、又今は必ずしもその必要は存しないであらう。此等は結局賣上品取り合せ上の問題であるとなし得べく、此等の闡明は後ちに譲る事とする。今は唯だ此等取り合せを標準のまゝなりと假定し、ただ平均的な計算を以て上記の如く賣上高増加に依る利益増加額の算出をなすに留むるものである。Cammanは分量變動による結果の算定を、別個の方法として標準又は豫定利益百分比を以てする。

註二九

上例に於て豫定利益を標準原價の一三、七五%なりとすれば、利益増加は二七五弗(200×13.75)となる。上

掲第四表につきて見るに、若し賣上分量が豫定以上に増加せざりしならば、賣上利益は二〇九弗を減じたる事を知る。但し此の場合賣上價格變動より來たる利益變動並ニ賣上品原價の變動より來たる利益變動の程度をも、尙別に明かにする事が必要である事は論を俟たない。故に次ぎには賣上分量の變動なかりしものとしての場合に於ける結果が、如何に表はれ來たるべきかを算定し、順次研究の階梯を此の方面に向はせたく思ふ。

註二六 Camman, *ibid.*, p. 123.

註二七 Gregory, *ibid.*, p. 353.

註二八 McKinsey, *ibid.*, pp. 396—415.

註二九 Camman, *ibid.*, pp. 125—126.

七

今若し他の一切の條件を豫定のまゝなりしと假定し、賣上高につきては變動の起らざりし事を想像すれば、賣上高並に原價は實際成績に對比し、九五%餘即ち110+115なりし事を知るべく、從つて計算は次の如くなる。

(第五表)

分量變動ナカリシ場合トシテノ成績

A 商 品	
賣 上	52.111 (54480×95.6餘)
原 價	47.520
利 益	4.591

標準原價と賣上利益分析

第十一卷 第三號

(二七二) 七〇

實際利益(第二表) 4,800

分量増加ニヨル利益増加 \$ 209

以上の計算が明かとなるに至れば、又價格變動の利益に及ぼしたる影響をも捕捉し得るのである。即ち今若し賣上げたる商品の分量を示す記録存するならば、各種品位のものの平均賣價は之を簡單に算定し得べく、又此等平均相場に依る賣上利益變動をも容易に發見し得るのである。しかしA商品の含む品位・寸法等の各種階級が無數に存在する場合には、此等一々に對しその數量的記録を得る事困難なる場合あるべく、斯かる場合には此等商品の綜合による標準原價を以て、平均賣價の豫定に對し變動したる平均賣價の算定方法を講すべきであつて、その具體的方法是次の通りである。

(第六表) 賣 價 水 準 (平 均)

A 製 品	實 際 賣 上 高	\$ 54,480
	賣上ゲタル商品ノ標準原價	\$ 46,000
	標準賣上高ニ對スル標準原價比率(第一表)	83
	同種品賣上高(46,000/83).....		57,500
	平均賣上價格水準.....		94,748

即ち基本豫算としての第一表に於ける割合を基礎として、賣上げたる商品の標準原價を標準賣上高に引直す計算を展開せしめ行く手續を行ふのであるが、之は基本豫算(第一表)に於けるA商品の賣上商品標準原價が、標

準賣上高の八〇%を占むべしとの計算より出發するのである。即ち基本豫算(第一表)に見るが如き、標準原價は八〇%に相當する處の標準賣上高は(現實の賣上高が増加したる結果として、賣上商品の標準原價は四六、〇〇弗に上り)四六、〇〇弗を八〇%にて除する事により之を得べく、結果は五七、五〇〇弗の金額を得る事となるのである。之れが即ち種々の品質的内容を包む一群の同種品としての、標準賣上高を具現したるものと考えざる事を得る。 ^{註三〇} Calman に従へば、此の事は實際賣上げたる商品の平均賣上高が變動せざりしならば、賣上高は五七、五〇〇弗たりしなるべしとの事實を示すものである。事實上此の平均價格が變動したる爲めに、賣上高は五四、四八〇弗(第二表)となりたる譯で、此の場合平均價格水準は、一〇〇のものが結局九四、七四八% (54,480 ÷ 57,500) にまで下降したるものと考へなくてはならぬ。

茲に考ふべき事は、豫定の價格水準は第一表に見るが如く基本標準の九五に相當し、賣上分量を基本標準の一〇として、豫定賣上高を五二、二五〇弗と決定したるものであり、且つ豫定利益も亦此等によりて決定算出したる事である。右の如く賣上の價格水準が變動したる結果は、當然賣上利益の上に影響を及ぼすべく、その程度は次の如く之を算出する事を得る。

(第七表) 價格變動(平均)

豫定ノ賣上價格水準(第一表)	95
實際ノ賣上價格水準(第六表)	94.748

減 少.....	252
同種品賣上高 (第六表)	\$ 57,500
平均ノ價格變動 (減少)	145

豫定の價格水準より下りたる平均賣上價格は、標準賣上高の〇・二五二%である。故に賣上利益の上に生じたる減收は、此の率を同種品賣上高たる五七、五〇〇弗に乘じて之を求むべく、Carmen は又、賣上價格の下落を通じて生じたる利益の減少は、基本豫算の一・一五%に對比し〇・二五二%の割合であつて、之が爲めに一四五弗の利益減少を來たしたる計算となる事を説く、即ち此の事は賣上價格水準が下落せざりせば（即ち豫定の價格水準九五を維持し得たらんには）、實際利益額は一四五弗を増加したる筈なる事を示すものであるとも説明するのである。此の事は次の計算によりても之を明かにし得る。

(第八表) 平均ノ賣上價格變動セザリセモノトシテノ成績

賣 上 高 (\$57,500 @ 95)	\$ 54,625
原 價 (第二表)	49,680
利 益.....	4,945
實 際 利 益.....	4,800
平均賣上價格下落ニヨル利益減少.....	\$ 145

上記の方法により算出したる、價格水準變動の利益に及ぼしたる影響の程度は、尙一層計算の精鍊を経る事

を必要となし、此のまゝにては尙賣價變動の影響と賣上品取合せ上の變動の影響とを含む上に、賣上の情況としての商略割引關係上に於ける種別より來たる影響をも含み、その内容は尙複合的な性質を帯ぶるものなる事を知る。^{註三二}而して賣上品取合せ上に於ける變化、並に商略割引の上に於ける變化により、收益情況を異にするの關係は結局製品を種々異なりたる價格にて賣上げたると同一の結果を齎らすものである。此の場合賣上げたる商品の分量を統計するの組織存するならば、之によりて平均相場の變動したる情況を容易に算出し得るものである。事實上賣上品取合せ並に割引關係別の情況が大なる變化なかりしものとせば、之れ以上計算の精鍊を期する必要はないであらう。しかし之に反する場合には一層精密なる分析計算を行ふに價するものなる事を明かにしなくてはならない。

さて以上を以て大體、賣上げ分量の増加より來たる賣上利益の變動を、平均賣上げ價格の低下より來たる賣上利益の變動と分離し得たのであるが、次に必要なるべき計算は原價の變動より生じたる賣上利益變動の決定である。之を明かにして始めて賣上利益變動の基本的なる要點を、一應闡明し得たる結果となるのである。

(第九表) 原 價 變 動

A 製 品	豫定ノ原價比率 (第一表)	105
	實際ノ原價比率 { $\frac{\$49,680}{46,000}$ } (第二表)	108
増 加		3

賣上グタル商品ノ標準原價(第二表).....46,000

原價變動(利益ノ減少).....\$1,960

第一表に示したるが如く豫定の賣上原價は一〇五であつて、過去に於ける經驗と將來に對する考慮とに基き合理的に到達し得べき點として之が決定をなしたるものであるが、實際に於ては標準原價に於て四六、〇〇〇弗に相當する結果を見、實際原價は四九、六八〇弗に上り、従つて標準原價に對し實際原價比率は一〇八に達したる譯である。即ち豫定原價比率の一〇五に對し三ポイントの増加であり、標準原價四六、〇〇〇弗に對する三ポイントは一、三八〇弗に價するのである。原價高かりし爲めに此の額だけ賣上利益の低下を來たしたる譯で、Camman^{註三三}は又、原價高からざりせば賣上利益は一、三八〇弗の増加を見たるべしとも説明するのである。此の事は次の計算によりても亦之を證明し得る。即ち原價が豫定の通り一〇五の水準に留まりしならば、賣上げたる商品の原價は四九、六八〇弗たらずして、四八、三〇〇たりしなるべく、その結果利益は又六、一八〇弗たりしなるべく、従つて又原價變動に依る利益減少は一、三八〇弗となるであらう。

(第十表) 原價變動ナカリシモノトシテノ成績

賣上高(第二表).....	\$ 54,480
原價(\$46,000 @ 105).....	43,300
利益.....	6,180
實際利益.....	4,800

原價増加＝基ク利益減少……………\$1.380

註一〇 Camman, *ibid.*, p. 127.

註三一 Camman, *ibid.*, p. 128.

註三二 Gregory, *ibid.*, p. 354.

註三三 Camman, *ibid.*, p. 129.

八

以上の計算の中に於て、賣上分量の上に起りたる變動（此の例に於ては増加）が幾何の程度に於て、實際利益の上に變動（此の例に於ては増収）を齎らせるやの算定を行つたのであるが、之は實際の賣上利益計算に於けるものであつて、賣上の平均價格並に原價が豫定よりは異なる實情に於てのものである。若し平均賣上價格並に原價が豫定のまゝなる場合に、單に賣上分量の増加が発生したならば幾何の賣上利益増加を齎したりやを計算し見るならば、之と前の計算の結果得たる賣上分量増加に基く利益計算との間には、何程かの差變を生ずる筈である。此の差變を指して、Camman は附隨的變動（Incidental Variation）と稱へるのである。註三四而して此の種の變動をも考慮に入れれば、賣上利益分量の増加により生じたるべき賣上利益増加計算は、到底その真相に合致したるものと考ふるを得ないであらう。上例に於て平均の賣上價格は下向し原價は昇騰せるを以て、賣上高増加より生ずべき利益増収を少からしめて居るのであつて、賣上價格並に原價が豫定のまゝなりとせば、賣上分量増加

の爲めに起るべき利益の増加は、之よりは一層多額に上りたる筈である事を知り得るであらう。

(第十一表) 附 隨 的 變 動

賣上商品ノ標準原價増加額(第四表).....	\$2,000
豫定利益(第一表) \$6050 - \$44.00.....	13.75%
分量變動ニヨル實際利益(第四表).....	10.4348%
附 隨 的 變 動.....	\$ 66
原 因 : 價格低下 \$2000 ÷ 80 (第一表).....	\$2,500
此ノ標準賣上高 × 252 (第七表).....	6
原價増額 2,000 × 3% (第九表).....	60
	== 66 ==

標準原價に對し一三、七五%の豫定利益を實現し得るならば、賣上商品の標準原價に於て二、〇〇〇弗の増加を見たる結果は、二七五弗の利益を追加したる事となるべく、實際の収益率低下せるが爲めに、利益追加は二〇九弗に留まりたるもので、茲に此の場合の附隨的な収益變動額を六六弗と算定する事を得るのである。而して右の六六弗中に於て六弗は賣價低下により起り、六〇弗は原價に於ける三ポイントの増加により起りたるものと認むる事を得るのである。Camman の云ふが如く、^{註三五} 斯かる附隨的變動の計算を明かにし賣上分量變動により起り

たる、賣上利益變動の真相を明かにする事は最も要用であり、單なる粗雜計算を以て決して満足すべきものでな
5. Camman は以上を綜合して次の如き利益變動分析表を作成する。^{註六三}

(第十二表)

利益變動分析(實上分量價格及ヒ原價ノ變動)

標準	豫定成績		A商品	實際成績			利益差變
	比率	豫定		實際	標準	比率	
55,000	95	52,250	賣上	54,480	57,500	94.748	
44,000	105	46,200	原價	49,680	46,000	108	
11,000		6,050	利益	4,800	11,500		\$ 1,250
		13.75% on Standard Cost 10,4348%					
分量		標準原價増額					\$2,000
		實際利益増加 10.4348%					209
價格		實上價格比率ノ低下 (95—94.748)				.252%	
		同種トシテノ賣上額				57,500	145
原價		原價比率ノ増加 (105—108)				3%	
		賣上品ノ標準原價				46,000	1,380
附隨的變動							
分量		實際利益減少					
		3.3152% × \$2,000				66	
						\$ 1,250	

註三七

Camman は云々。「上記分析に依り、分量・價格・原價の三點に於て、實上利益變動の原因存する事を見出し得

標準原價と賣上利益分析

(二七九) 七七

る譯であるが、就中主たる原因は之を原價變動の上に求むる事を得るのである。故に此の場合の利益回復策は、主として製造部門に於て之を求むべく、販賣部門に就て之を求むべきものにあらざる事を確認し得る。原價を先づ切下くかる、或は製品を幾分變へて原價切下げと同一の結果を現出せしむるか、此等を最先に攻究すべきものなる事を示すのである。此等製品を一層高價に賣上ぐるやう努力する事は、前者の場合に見るが如く急迫せる問題ならざる事を知るべきである。賣上分量並に賣上價格に關する限り、成績は豫定に合致せるものと認めて支障なきものである。今や事實は完全に明白であつて、その原因・その方策につきて最早議論の餘地はあり得ない。

併かし右の計算は唯だその恢復策を講すべく、しかもその之を講じて最も効果多き方面を指示するに過ぎないその Unfavorable なる状態を恢復するの手段方法を具體的に指示するものではない。之を如何にすべきやは經營遂行者の責任にして、たゞ數字紡ぎ (Figure-spinning) の幾萬遍を繰返すとも、此の不良なる状態は之を轉向せし得べくもなうのである」此等は實際 Production Manager (時によりては Sales Manager) の側に於ける管理上の問題をなすものであり、又別に研究決定を見なくてはならない。製造原價切下げの問題は内部技術として、その改善の比較的容易なる場合が多い。若し不幸にして上例に於て、販賣部門の責任と見るべき賣上價格水準・賣上品取合せ・賣上分量等の變動により、利益の低下する事實を明かにし得たりとするならば、Sales Manager の施すべき恢復策は、企業の内外殊に外部事情の打開に關し、鮮ならず苦心經營を必要とするに至るであらう。^註一般の販賣統制に於て一層明快なる Scientific Attitude を必要とする事は、輒近特に顯著なる傾向であつて、又之

によりて從來に見ざる一層徹底したる經營の合理化と、その精銳なる効果とを收め得るものである。^{註三八}

註三四 Camman, *ibid.*, p. 131.

註三五 Camman, p. 131. •

註三六 Camman, *ibid.*, p. 132.

註三七 Camman, *ibid.*, pp. 132—133.

註三八 C. Bennett, *Scientific Salesmanship*, p. 4.

九

上來の計算に於ては、賣上價格の變動を唯だ平均價格に於ける形のものとして取扱ひたるに過ぎざるもので、此の賣上價格變動は、賣上げたる商品の取合せ關係によりても亦著しき影響を受くる事を考慮しなくてはならぬ。A製品はたゞ概念的に或る一範疇の下に當て拊めて得る商品の品種なりと云ふのみにして、今之を精細に検討し見るならば、其の各々の品位につきて寸法・型等によりて尙幾多の細分的階級別を生ずべきもので、その各々が執れも一定率の収益を齎す賣價状態にあるものと考ふる事を得ない場合が多いであらう。

A種商品全體としての賣上利益額は、此のA種商品の賣上げを構成したる實際の各階級品取合せ綜合の結果として實現を見たるもので、若し或る一營業期に於て此のA種製品の賣上げが、収益率の低き階級のものにより大

部分構成を見たりとせば、その結果は恰も平均賣上價格水準が低下せる如き觀を生じ、賣上げ額の減少は賣上げ價格低落の爲めのものであると、誤認せしむる結果をも生ずる虞が存するのである。故に多くの場合に、賣上げ品取合せ状態より來たる賣上價格の變動と、實際の相場變動より來たる賣上價格の變動とは、之を明確に區別する必要を生じ來たるのである。

即ち賣上げ品内容組合せ上の變動を他より分離する爲めには、賣上げたる商品を第一表即ち基本豫算面に設定を見たる、標準賣上價格に換算し、之に同種品としての賣上額(同種品としての賣上額は、標準通りの内容取合せにて賣上げたる場合生ずべき賣上額である)を比較して、その差を求むるの操作を必要とするのである。

(第十三表) 賣上ゲタル製品ノ取合せ

A 商 品	
賣上品(標準賣上價格ニテ算出セル)標準賣上高	\$56,750
同種品トシテノ賣上高(\$46,000 + 80 第一表)	87,500
取 合 せ 比 率	98.7

(98.6956)

今 Camman のなすが如く、^{註三九}

説明の便宜上 A 種に屬する製品の賣上げを標準の賣上價格に換算して、五六七五〇弗を得るとするならば、之によりて取合せの關係は A 種品全體としての利益額を減少せしめたる結果にある事

を推知し得るのである。蓋し、此の取合せが標準の如くなりせば、五七、五〇〇弗の賣上げを發生したる筈なるべきを以てである。之を換言すれば標準原價が四六、〇〇〇弗のものの標準賣上額は——原價が賣上げの八〇%なる關係上——四六、〇〇〇を八〇にて除し、五七、五〇〇弗なるを發見するのである。然かるに事實賣上げたる商品の標準賣上價格は五六、七五〇弗たるに過ぎず。即ち此等取り合せの中には、原價に近き價格にて賣上げたる階級のものの存する事を示し、しかも比較的に斯かる種類の賣上品の多かりし事を示すものである。斯くて又此の取合せの變動より生じたる賣上利益變動を、次の如くして算定する事を得る。

(第十四表) 取 合 せ 變 動

A製品 標準賣上高(第十三表).....	\$ 56,750
其ノ標準原價(第十二表).....	46,000
	<u>\$ 10,750</u>
標準原價ニ對スル利益率(標準利益).....	23.37%弱
豫定利益率(標準利益)(第一表).....	<u>25.00</u>
標準利益ノ減少.....	\$750 (a)
實際價格水準(第十六表(後出)).....	<u>96 (b)</u>
取合せ變動(利益減少).....	<u>\$ 720</u>
注意 (a) $1.63 \times 346,000$	

標準原價と賣上利益分析

$$(b) \frac{\text{實際賣上高 } \$ 54,480}{\text{標準賣上高 } 56,750} = 96 \quad (\text{第十六表})$$

實際に實現したる利益は標準原價に對し二三・三七%となる。之は實際賣上げたる商品の取合せに對する標準の利益高である。然かるに豫定の利益高は標準原價の二五%であつて、後者は標準取合せに於ける賣上商品の標準利益である。即ち取合せの變動によりて、一・六三%の標準利益減少を招來したる事を知る。之を換言すれば Camman の云ふが如く、^{註四〇}賣上品の標準原價四六・〇〇〇弗が、標準通りなる組合せに於ける賣上品に對するものなりとせば、此等商品の標準賣上額は一・六三%だけ大なりし筈のもので、其の金額は七五〇弗となる。即ち標準賣上額は五七・五〇〇弗なりしものである。標準賣上額水準に於ける七五〇弗は(實際價格水準が第一表の如く九六%なるべきを以て)750×96=720となり、實は七二〇弗が取合せ變動より起りたる賣上利益減少となる譯である。即ち賣上げたる商品の取り合せが、標準より少き利益を齎らす組合せに於て構成を見たる事を示すものである。

(第十五表) 賣上品取合せノ變動ナカリシモノトシテノ成績

賣 上 (\$57,500 @ 96).....	\$ 55,200
原 價 (第二表).....	49,680
利 益.....	5,520
實際利益(第二表).....	4,800

取合せ變動ヨリ來タリタル利益減少.....\$ 720

取合せ變動に起因する利益の額を算出し見るとき、此等を全く考慮せざりし場合の計算に於て、實際賣上價格水準が九四、七四八%（第八表）なるが如くに見えたるものも、實は九六なりし事を開示するに至るものである。平均として九六%の程度に維持し得たる賣上價格は、より少き利益率の製品をより多く賣上げたが爲めに、恰も賣價低落を生したるが如くに示現したのである。斯くて價格變動より來たる賣上利益増加は次の計算の如くなる。

（第十六表） 賣上價格變動（實際）

A 製品 實際賣上高（第二表）.....	\$ 54,480
實際賣上高 標準賣上高ニ換算セルモノ.....	56,750
實際價格比率.....	96
54,480/56,750	
豫定ノ價格比率.....	95
増 加.....	1
價格變動（1×56,750）利益増加.....	\$ 568

即ち僅かながらも賣上價格水準が豫定以上なるの成績を收め得たる結果としての、賣上利益増加は五六八弗となる、之を換言すれば賣上價格水準が豫定の如く九五なりせば、實際賣上高は一ポイント減少し、實際賣上高五

標準原價と賣上利益分析

四、四八〇は五三、九一二に留まつたであらう。

即ち取合せ變動の結果を分離する計算を行はざりし時には、賣上價格水準變動の結果は、賣上利益に於て却つて一四五弗(第十二表)の減少を來たしたるが如くに見えたのであるが、此の分離計算を行ひたる後ちの結果は、取り合せ變動に基づく利益減少七二〇弗が、價格變動に起因したる利益增收高五六九弗により相殺せられ、正味一五二弗の利益減少を招來したる事を明かにし得るのである。即ち前の計算(第十二表)よりは七弗の増加となる。此の相違は取り合せ變動に附隨したる價格變動の結果より起りたるもので、取合せが標準通りなりしならば、價格變動による利益は五七五弗($57,500 \times 1\%$)の利益なりしならんも、取合せに於て不利を生じたるが爲めに、一%の減少を招來したるものである。

價格變動による賣上利益増加は、最初五七五弗なるが如き計算を示したのであるが、之は分量變動による賣上利益變動の計算に見るが如く、事實を開示する計算でない。唯だ賣上品取り合せが標準の如くありし時に於ける結果である。附隨的の變動より來たるものは之を別個に示す必要が存するであらう。

(第十七表) 利益變動分析

(分量・取合せ・賣上價格・原價に於ける變動ノ結果)

豫定成績			實際成績		
基本標準	比率	金額	A製品	實際標準	比率
\$ 50,000	110	\$ 52,250	賣上	\$ 54,480	115
	95			56,750	96
					利益變動

40,000	105	46,200	原 價	49,680	46,000	108
<u>\$ 10,000</u>		<u>6,050</u>	利 益	<u>4,800</u>	<u>10,750</u>	
<u>25%</u>		13.75% on		<u>10,434%</u>	<u>23.37%</u>	<u>1,250</u>
		Standard Cost				

分 量 標準原價増加

(5 × \$40,000).....\$ 2,000

實際利益 10,434%.....209

取 合 セ: 標準利益ノ減少.....1.63%

賣 上 品 ノ 標準原價\$46,000ニ對シ\$ 750

實際價格水準96%ニテ計算シテ.....720

價 格: 利益水準ニ於ケル増加(95—96).....1%

標準賣上高 \$56,750ニ對シ.....568

原 價: 原價比率ニ於ケル増加(105—108).....3%

賣上品標準原價.....\$ 46,000 1,380

附隨的變動:

分量: 實際利益ノ減少

3,3152% × \$2,000 66 ※

價格: 取合セニ基ク減少

標準原價と賣上利益分析

\$750, 價格變動1% 7

73
1,250

取合セ比率 98.7 : \$56,750 : \$57,500

※ 取合セ 1.63 × 95 × \$2,000 \$ 31

價 格 1 × 123.37 × \$2,000 25

原 價 3 × \$2,000 60

\$ 66

さて、以上を以て利益が豫定より一、二五〇弗の減少を來たしたる理由を明かにし得たのである。而して此の利益減少の最も顯著なる原因は、原價の上に起りたる變動に起因するもの、即ち原價が豫定に比し事實上高價なるを致したる事に、之を求むる事を得る。更に別個の原因としては、賣上品の内容的なる取合せが、利益率の少き製品に偏したる事に之を求むる事を得るのである。原價と取合との二點につき回復策を講ずる事を緊要とすべきもので、此の二者の上に改善を施し得れば、賣上利益は豫定以上に良好なる成績を上げ得べき状態にある事を知るのである。但し此等の改善實行方式は、自ら別個の販賣統制手段にまたなくてはならない。

註四二

註四三

McKinsey の稱ふるが如く、商品は生産せられて始めて販賣し得べきものであり、同時に販賣し得るからこそ生産せらるべきものである。生産には固より販賣が要用であり、販賣には又生産が要用である。販賣し得ざる商品を生産し、生産し得ざる商品を販賣せんと欲する企業は、云ふまでもなくその根柢に於て大なる誤謬

があり危険がある。原價會計は生産の爲めの原價會計であり、又販賣の爲めの原價會計であらねばならない。同時に販賣經營の爲めの豫算統制は、製造企業に於て又生産の爲めの豫算統制でなくてはならない。故に原價會計制度を以て理想標準に照しての生産の統制手段であるとするならば、その精神は豫算統制の形を藉りて、販賣の上に於ける統制の上にも伸び、又販賣・生産・統制の一切の上に伸び蔽さつて行かなくてはならない。而して企業全體に通ずる豫算統制は標準原價會計制度の形を藉りて、製造の上にまでよく浸潤して行かなくてはならない。斯くて製造企業は全般的にも亦部分的にも、常に最も科學的なるを期し得るのである。

科學的經營の場合に於ては、種々煩瑣なる實驗・觀測・算定を、注意深き推理の下に推し進め行かなくてはならない。而してその結果を法則又は公式の形に組立てゝ行く。此の公式こそは實に科學的殿堂組成の表現であつて、斯かる殿堂の組成は長き時代と多くの人々との協力によりて完成の域に進め得るものである。原價會計の存在せざりし無自覺の時代、事後計算としての幼稚なる經營計算の時代、標準の樹立と成果豫定の確立とによる經營統制の時代と、漸次經營の科學化が實現しつゝある事を想ひ、吾人は更に將來の進展に對し一層多くの努力を重ねざるべからざる事を覺ゆるのである。

註三九 Camman, *ibid.*, p. 135.

註四〇 Camman, *ibid.*, p. 136.

註四一 Camman, *ibid.*, p. 137.

標準原價と賣上利益分析

第十一卷 第三號

(二九〇) 八八

註四二 White, *ibid.*, p. 122.

註四三 McKinsey, *ibid.*, p. 416.

註四四 Harrison, *ibid.*, p. 230.

D. S. Kimball, *Principles of Industrial Organization*, p. 413.