

《論 説》

利益管理論序説

和田 淳 三

I. 序 言

本稿は、管理会計の史的発展過程の中で特に『管理』の現代的訳解を導出する端緒的形態と論理を探索する試みの一つである。当該領域における『管理』概念は、これまでの幾多の研究が表明しているごとく、労務管理に血統をみる『原価管理』と財務管理に同様の来歴を有する『利益管理』の系譜が時々の企業経営における緊要の解決すべき課題として、本来的機能を付託されてきたものである。現代管理会計が蓄蔵するこのような素質を史的素描の内からのみ抽出する試みは、他の社会科学領域におけると同様にその結実の当否を求めることを直截には承認されないであろう。

おおよそ事物の本質を問う試みは、当該対象がその存在を要した事情を背景とし、その内から形式および機能を随伴した具象を論理的方法により摘出することにその帰趨が問われることになる。特に対象とする管理会計は、会計学特有の技術的・実践的含意から計算技術ならびに制度を捕捉しながら理論を構築する必要があることから、常に論理実証主義的行為と反証可能な仮説群の狭間で動揺している。近年のアーカイブスの狩猟による理論形成の方途である。史的分析が有意な行為として当該対象の属性を述べることににおける積極性は、すぐれて経験科学としての時空間における事物認識の限界点を見出すことにこそ存在する。このような立場からはアーカイブスにおける史料と既存文献史料の協調と離反の重みはいささかも減じえない。

管理会計は、標準原価および標準原価計算と予算管理、直接原価計算、損益分岐点分析ならびに利益図表、そして管理会計の現代性を強調する活動基準原価計算 (ABC)、原価企画 (コスト・マネジメント) あるいはバランスト・スコアカード (BSC) 等の管理技法を織りなすことによってその体系の充実を促進している。これら諸技法に常在し、通観することを可能とする論理の予備的探索が本稿の一応の課題である。

主題である利益管理論は披瀝したごとく、管理会計の核心として、かつ機能的側面を表現している。標準原価および標準原価計算に関わる史的研究は原価管理機能の血統を明確にし、他方、予算管理-予算統制-はそこに財務管理機能の顕彰を見いだしている。原価管理および財務管理の要求する本来的属性は、前者はいわゆる科学的管理 (Scientific management) に端を発する課業管理 (Task management) の系譜から生じており生産管理 (Industrial management) として、後者は会計の本来的属性である期間損益計算制度を擁しており収益・費用・利益の標準化に依っている。

現代的管理会計モデルとして喧伝される BSC では、経営戦略的含意と付加価値形成における経営資源の在り様における遷移の前置きは措くとして、非財務指標による価値形成過程における先行性と

その優位性が、財務指標の運行性に対して提示されている。課業管理を推進すべく付託された能率指標は、物量次元において表現されるしかなく、財務指標としての標準原価指標は、金額変換に依ることにその特質を極めていた事情を史的経過と情報機能の推敲を考慮しても BSC の要説は意外とすべきであろう。

ともあれ当面の解決を要する問題の所在は、標準原価と予算管理が管理会計として統合されてきた史的展開とこれが依拠すべき論理の所在である。別言すれば原価および原価計算の要求事由と利益計算のそれが標準化問題を通じて会計的・財務的特質を十分に反映する姿態を具備した事情の究明が必要となる。

このことは、標準原価および標準原価計算の成立とその期間損益計算への全面的適用としての予算管理の制度的成立を促した契機を求めることにより多少の進展をみることになる。この契機については、1920 年から 30 年代の米国における間接費および固定費の管理問題の認識とその処理を論究することによりこの明確化が可能である。筆者はかつて「原価計算史の呪縛」として表現したが、標準原価計算における「原価」が製造部門領域に限定され、また製品原価計算として了承されることで利益管理思考（利益の標準化）との接合は問われてこなかった。

現代管理会計は、標準原価が具備するとされてきた原価管理機能について、消失しつつあることを既に了承している。その一面の根拠として、原価構造を規定する現代企業における組織変更および利用経営資源に関わる更新頻度の増大を挙げているが、要点は、標準原価の計算制度としての完成が同時に利益の標準化 - 予算管理 - を招来したことをみることにある。すなわち、利益の標準化への具体的手法として標準原価の制度化が存在し、原価差異分析手法の整備とあいまって、計算構造として原価管理機能を果たしうるとされた情報属性は既にその過程で消失、また維持し得なかったことである。

他方、管理問題の範疇的言質は組織管理にその特徴をもつ。業績管理と責任会計の状況である。おしなべて会計である限りその形式・計算構造に言及することは必定のことであるが、当該領域の属性は機能形態をその本源的な要求事由によって説明しうるとは言を俟たない。製造間接費の標準化過程において、固定費ならびに変動費の分離、操業度水準の変動から生ずる原価差異額の賦課対象、不働費の期間損益計算による解消および業績管理指標となる管理可能費・不能費の認識が随伴することは、既に原価の標準化がその本来対象とする製造領域において任ずる管理機能を超えざるを得ず、資本効率の会計的表現であり、企業経営の要衝である利益の標準化 - 予算管理にその代替を求めることになる。利益管理論への助走は既に標準原価計算史の中に顕在し、そのことへの要求事由は経営管理史の研究集積が明らかになっているところである。本稿では、上述の原意を明らかにすべく予備的調査ともいべき同時代における NACA（全米原価会計士協会）における論争を俯瞰していくこととする。

II. 生産能力と販売能力による操業度水準の帰趨

各種の管理会計技法の中で特に管理会計の二大基軸とされる標準原価と予算統制、とりわけ製造間接費予算との製造間接費の計算・管理をめぐる交錯関係は、その主要な舞台である米国の 1920 年代初頭から 30 年前後の事情を考察すると、下記のように概括できよう。

両者の交錯関係の基底には操業度問題が定在し、①製品原価への製造間接費の配賦過不足に関する処理、②販売予算と製造予算との整合性の確保がこの時代の特徴であった。すなわち、製造間接費管理がたんに生産能力の問題として考えられるより、むしろ販売能力との調整を如何にしておこなうかが解決すべき問題として提出される。別言すれば、正常能力をどのような水準として設定するかが分析の要となってくる。

今一つの問題は、不働費 (idle cost) への注目である。不働費は、実際操業度、標準 (正常) 操業度からの乖離と製造間接費の見積りの差異を理由として発生する。このような不働費の計算・分析は正常操業度において、販売高の増大に結びつけておこなわれ、ここに標準原価における製造間接費の標準化が予算統制と密接に関連する契機がみられるのである¹。

製造間接費の配賦過不足の処理に関する議論の枢軸は、①正常能力設定水準②期間損益計算にかかわる製造間接費の配賦過不足処理である²。

ここで正常能力とはどのような水準であるか、James によると図 1 - 1 において、(1) B で示される能力水準はフル操業時における場合でいかなる種類の休止時間も考慮にいれない到達不可能な水準である。

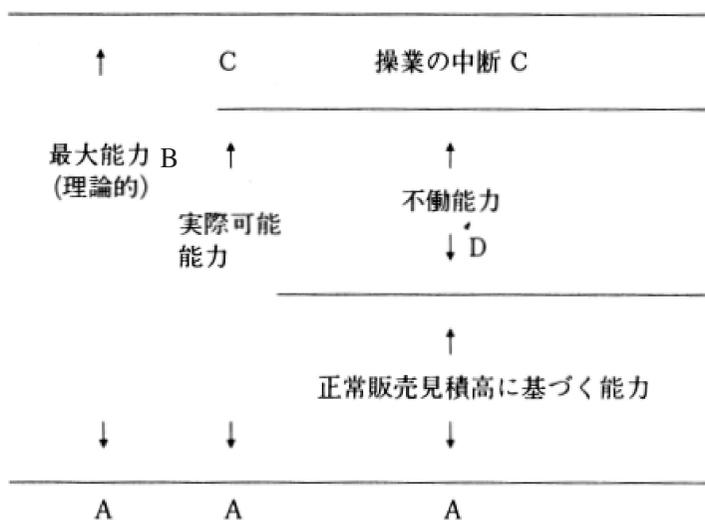


図 1 - 1 各種能力水準の関係 <出所 C.C. James, (1936) p.354. >

¹ 販売部門と原価計算の関係において、販売数量と操業度 (生産数量) が正常配賦率を通じて密接な関係があることを指摘している。Stock, A.F.&J.M.Coffey (1926) p.6.

² Clark は次のように指摘している。『原価会計士が実際配賦率の代わりに標準あるいは正常配賦率を使用する場合、常に原価勘定と財務勘定との結合はより名目的なものとなる。経営活動における実際の損益的費用と原価計算における種々の生産物の費用とはことなり、配賦差額を巡る議論は、このような本質的に異種のものを結合しようとするところから発生する。』Clark, J.M. (1923) p.243.

(2) A-Cで示される能力水準は操業の中断³を(1)での水準から控除した場合で実際の需要に関係なく実現可能な水準である。(3) D-Cで示される水準は有効需要の不足のため利用されない設備能力である。(4) A-Dで示される水準はある一期間の平均的売散量に合致するように設定される場合である⁴。この能力水準は実際可能能力部分から不働能力部分を差し引いたものである。ここでの主たる考察対象はこの能力水準であることは言うまでもない。

製造間接費の予定配賦計算からする製造間接費の標準化過程は、1920年代は正常性をめぐる議論のなかで実際値により近似する平均値をとることにより製品製造原価計算として期間損益計算機構の中に組み入れられ、1930年代に至っては勘定的な処理が整備されていくのである。

他方、慢性的な過剰生産能力が定在する中で製造間接費の管理は、直接費の標準化による管理の製造過程の内部的可能性に比して操業度政策という異質の分析を要求するものとなる。例えば標準額と実際額による差異分析では製造過程における非能率と販売政策による非能率の両者を操業度差異の中に含むことになるのである。1900年代に観察される理想水準における操業度が確固した非能率析出の基盤を提供していたにもかかわらずその現実性を失い、20年代に至り不働能力の存在を所与とした売上高予測に関連させた実際期期待操業度が配賦率算定の基準として議論されることとなるのである⁵。

このような論点の推移を明確に浮き彫りにするのが製造間接費の固定費・変動費への分解をとるような変動予算的管理⁶である。Marpleは「30年代の半ば迄の企業予算は固定予算形式であった。」しかし、「私の見解では、第1次大戦前10年間に工業会計においてもっとも大きな一つの前進は弾力性予算管理の発展であり、さらに適切な表現をするとその普及であった。固定費と変動費の差異についての認識により、弾力性予算すなわち変動予算は異なる接費許容額が異なる操業度に対して必要であると認識する管理用具である」と述べ、一般的には、変動予算の実践的普及は1930年代にはいつてからであるとしている⁷。

³ この中断時間には次のようなものを含めている。修理、段取り、休憩、作業準備、機械の故障、原材料の遅延ならびに作業者の欠勤等である。また、中断時間によって喪失される能力は最大操業能力の15%-25%であり、したがって生産能力という観点からみると実現可能(最大)水準は理論的能力の75%から85%になる。このような点からみると、販売予測に基づく能力水準は不働能力がそれぞれの状況においてどれだけ存在するかによるが、相当な低操業度によって表現される場合もありうるのである。また、製造間接費と正常能力に関する概説は次のものを参照されたい。

Lang, T. ed., (1954) pp.1067-1121.

⁴ James, C.C. (1936) p.354.

⁵ この点について、小林は「不働能力費論の実質的な後退があとづける1920年代から30年代における方が、より大きな過剰能力と繰り返される不況によってはるかに深刻な問題を機械設備の原価は提供しているのである。」とし、「不働能力費の問題が実は生産量によっても変化しない固定費の問題であることが暗示されている。・・・こうした固定費への注目は、機械設備の原価の問題を・・・営業量の増加に伴って単位あたりでは減少するという・・・営業量と原価との関連を重視する必要を認識するに止まらず、この分析を利益にまで及ぼすべきことを知覚するようになるのである。」と指摘する。小林健吾(1981) pp.148-49.

⁶ 変動予算についてはG.C.Harrisonが1918-1919年の連続論文で既に触れており、1921・1922年にはJ.H.Williamsが損益分岐点等とともに論じている。その後、NACA(全米原価会計士協会)が発行する各種報告書でその利用が議論されている。舩黒和俊(1980) pp.1-45, 239-245. 岡本清(1969) p.91. 小林健吾(1981) pp.195-200. を参照。そこでは特に損益分岐点に関してJ.H.Williamsの所論が検討されている。

⁷ Marple, R.P. (1946) p.140.

しかし、NACAの研究報告書『現在如何に標準原価が使用されているか』は、製造間接費予算について固定予算と変動予算の実施に関する調査事例に触れ、「多くの企業は原価管理目的に対する固定予算の効果を弱めるような操業の変動を避けるために、前もって十分長い期間に対応する生産計画を設定している。この理由はある意味では実際可能能力（practical capacity）で安定的な生産を可能にする現在の市場状況の反映である。」と論じている⁸。

このように製造間接費管理における予算形式の展開は先に指摘したように製造過程内部によるコントロールというよりも市場動向を背景とした販売政策によりその解決を求めることができる。

製造間接費標準は、許容費用・原価として計画売上高との関係において調整的設定を余儀なくされるのである。このような点からみる限り、その基底である操業度水準の決定はその重点を生産能率の自律的確保というよりも、むしろ経営効率を表現する資本管理に移行せざるをえなくなるのである。製造間接費標準の設定における種々の操業度水準に関する議論は、標準原価と予算統制の重合化、ならびに前者が後に代位されるという現象を示す過程でもある。

それが一段と深化した1920年から30年代半ばにおけるNACAにおける議論を見逃すことはできない。通例問題となるのは、直接費と製造間接費における対象・管理単位である。すなわち、製造間接費にあってはその標準は製品単位について決定され、製造間接費にあっては、部門別期間単位によって決定される。この差異が発生する最大の理由は、前者にあっては操業度に応じ変化する変動費であり、後者にあっては、操業度水準に関わりなく一定の大きさの原価なる固定費と変動費部分から成ることに依ることは周知である。製造間接費の標準化は、一定期間における各製造部門の作業量、すなわち操業度水準によって設定され、各製品単位への配賦率の算定の基礎となるのである。

操業度水準の概念区分は、上述したところであるが、再録しておこう。

・理論的生産能標準（theoretical standard）

これは最良の条件の下では一時的に達成することがあっても、長期にわたり継続して達することが不可能な水準である。

・実際的生産能標準（practical standard）

これは「实际的」な生産量水準に基礎をおいて標準は、成可能な良好な能率標準と近似している。製品のデザインや製造方法を現在の状態のままとして、工場の操業を能率的におこなうことによって得られる達成可能な生産量を示している。このような標準は、現在の条件のもとで回避不可能と考えられる不能や浪費に対する許容額を含んでいる。したがって「实际的な」水準よりも低い工場操業は、回避可能な不能率の存在、あるいは販売部門が利用できる生産能力の使用に合致する十分な販売注文を獲得することに失敗したことを示す。

⁸ NACA, (1946) pp.45.

・ 正常操業度棒 (normal standard)

これは予想される季節的な、循環的な操業度の変動の平均値を考慮したものである。正常操業度水準からの多くの差異は当該企業のコントロール範囲を超えており、したがって原価差異をコントロールすることには余り意味をもたない。

・ 期待実際操業標準 (expected standard)

これは次期に予想する販売量によって、製品の在庫量増減を調整し、決定した操業度を次期の標準とするものである。これらの差異は、期待実際操業度以上のものを示すことはない。この操業度水準は、販売量の予想額を基礎にしているので予算編成の場合に利用できることになる。4種類の操業度水準の他に、価格標準・能率標準が組み合わされて種々の標準原価概念が考案されている⁹。

このような種々の操業度水準で、間接費配賦ならびに管理機能からは、当初、理論的生産能力標準が採られていたことは、「原価説」に代表される A. H. Church の補充率説に明らかである。また、標準原価計算の制度的定着過程にあつては、正常及び期待操業度水準が採用されるようになったことは指摘しておかねばならない。

製造間接費は製造直接費と異なり、その配賦計算・管理は、部門別かつ期間的となり、その場合には基底にある操業度水準の検討が不可避となる。加えて、操業度問題は固定費・変動費の明確な区分認識の契機を提供するものであり、その管理機能の発現は変動予算の議論を供するものとなるのである。

次節では、このような視点から NACA における製造間接費標準の設定と管理に焦点をあてながら、生産管理に主として従事し、標準原価計算を主導した当時のコスト・エンジニア達の議論に変動予算管理へと結節する論理展開を考察する。

Ⅲ. NACA 論争

標準原価計算および予算管理の確立過程にあつて National Association of Cost Accountants (米国原価会計士協会) が多大の貢献をしたことはいうまでもない。当該組織は、主要構成メンバーとして事業会社・コンサルティング企業において管理活動に従事する能率技師、原価管理担当者、生産管理者および財務担当者がおり、また大学・研究機関に所属する研究者等も存在する多彩な組織であった。検証すべき主張を数多く研究広報に掲載しており、組織名称を Institute of Management Accountant (米国管理会計士協会) と変遷しながら今日まで学術研究および実務調査報告能力を維持しつつグローバルな指導力を維持している。これまで当協会での論争は少数の研究者が関説してきたが、その重要性に比して些か不十分と言わざるを得ない。本節では 1920 年代の注目すべき議論を操業度問題と間接費

⁹ Dicky, R.I. (1960) pp.153-154, (1944) pp.1069-1124,

の標準化に限定しながら検討してみよう。

1921年におこなわれた第2回国際原価会議¹⁰では、間接費標準の設定に関して興味ある数多くの主張がなされている。

Williamsは、過去数年の平均として、設定される正常操業度に基礎をおく正常配賦率を提示している。また固定費の存在の存在を肯定し、そして間接費の部門化を主張している。また、正常配賦率は、発生すると予想される生産の中断に対する許容額を含むものであるとしている。別の論文では、正常配賦率は景気循環の一期間を含み、正常（normal）の意味を当該期間の平均と同義に考えていた。予算との関連についても言及し、「正常時間によって予算が利用される場合は、予算における正常間接費をそれにより除すことにより、正常配賦率を算定することが有効である¹¹。」としている。

この会議に参加した会員では、Haynes¹²も平均的間接費配賦率論者である。反対に、Crockett¹³は設備能力管理の観点から、平均と標準の意味を弁別し、間接費配賦計算について配賦額の過不足額は正しい製品原価としての構成要素とならないとしている。この意味においてCrockettは、操業度水準を実際可能標準として考えているといえよう。

1922年には、Zandt¹⁴がWilliamsと同じような正常配賦率を主張し、理論的能力（theoretical capacity）と実際的能力（practical capacity）を区別している。この実際的能力は、理論的能力に15%の許容分を与えたものとして考えている。正常生産量は、損益計算上、間接費の配賦過不足額が影響を与えることがないように設定し、それは実際能力の70~80%が適切であるとしている。Fletcher¹⁵は、部門費に関して個別費、共通費の区別に触れ、工場を間接費中心点、あるいは間接費部門に分割することと、間接費の各費目がこのような中心的に直接あるいは間接に割り当てられことを提示している。

Knapp¹⁶は、1924年に製造間接費における変動費と固定費に触れ、両者を異なる基準によって配賦することを主張している。Worall¹⁷は、1923年に部門別の標準間接費率を直接労務費による設定による方法として説明している。間接費の変動部分に関して、部門別に決定される標準間接費率は、前もって設定された固定標準比率に、この直接労務費による変動間接費率を加えることによって得られるとしている。1926年には、間接費を当該部門の職長による管理可能費および不能費に分類し、別個に記録することにより管理可能費である間接費の発生額によって部門能率の基準が得られることを主張している。

このように、製造間接費の標準化過程における議論は操業度水準における理想、实际的、実現可能、正常という各標準における間接費の配賦問題、期間損益計算上重要な影響を与える製品原価計算にお

¹⁰ NACA (1921) pp.199-242.

¹¹ Williams, C.B. (1921) pp.199-206.

¹² Haynes, H. (1921) pp.211-214.

¹³ Crockett, G.. (1921) pp.215-21.

¹⁴ Zandt, C.V. (1922) pp.5.

¹⁵ Fletcher, F. R. (1922) pp.177-178.

¹⁶ Knapp, C.H. (1924) pp.206-218.

¹⁷ Worall, W.F. (1923) pp.8-9. Worall, W.F. (1926) pp.143-154.

ける配賦過不足問題としてクローズアップしているのである。

標準原価計算の双璧をなす関心事は、製造間接費の標準化におけるコントロール機能である。製造間接費の標準化およびコントロールは、指摘したように変動予算論として具体化されることであるが、該当すべき NACA の論調をみることにしよう。

IV. 製造間接費の標準化と変動予算

変動予算においては、固定費および変動費の区別が重要であることはいままでもない。今日的表現ならば固定費は経営能力費¹⁸、すなわち経営活動の準備費であり変動費は生産活動の結果、変動する費用すなわち活動費 (activity cost) である。このような区分により、実査法あるいは公式法によって変動予算が作成される。異なる操業度水準の下において計算された原価標準、すなわち間接費標準が変動予算として認知されるのである¹⁹。

1928年に Maynard は製造間接費の多様化について言及し、「各部門の各月における実際費用と当該期間の実際生産量に費消されるべき総額と詳細な比較が必要である。」と説明し、変動性について「生産量に応じて修正することは、『費用 (原価) の変動性』の原則によっておこなわれる²⁰。」と指摘し、各部門の実情に応じた固定費・変動費の分解を実施している。

変動予算については、「標準原価計算制度の一部であり、出発点として当初の正常予算について標準原価が設定され、『現状』に応じた予算における各種の変更が新しい標準原価を与えるのである²¹。」とすることによって標準原価そのものを「当座標準」としている²²。

1930年に入ると、Foreth が、「変動予算は、製造間接費が作業時間・械作業時間・重量等による基準に適用されるかどうかによって使用される²³。」と指摘している。Reitell にあっても同様の見解が示されていることを考慮すると、既に製造間接費管理における適切な解法として変動予算が主張され、その実務的基盤が準備されていたと見るべきである。

NACA での製造間接費に関わる論点を整理すると、当時における製造間接費標準化と密接な関係を有する操業度水準に正常性に焦点をあてよう。

¹⁸ これについては、小林健吾 (1981) pp.142-46 に詳細な分析がある。

¹⁹ この他に準固定費、変動費の区別がある変動予算の史的考察に関する文献は余りないが、肱黒和俊 (1982) pp.1-11. を参照のこと。

²⁰ Maynard, H. W. (1928) p.302.

²¹ Maynard H. W. (1928) p.302.

²² Maynard, H. (1930) p.303.

²³ Foreth, J.T. (1930) p.201.

V. 正常操業度水準について

1920年から30年頃までのNACAでの製造間接費に関わる議論は次の論点に要約できる。(1) 正常能力問題。(2) 製造間接費の配賦処理の問題。(3) 間接費の部門化による管理可能費・不能費への注目、である。

正常能力について、WilliamsはNACAにおいて間接費の配賦率は生産量の変化との関連において考慮されるべきである²⁴とし、操業時間に関して数年の平均値を予測して正常時時間を決定することが適切と主張している。また、Crockett²⁵は、正常という意味を標準と考え、生産における最低限度の中断を含む許容時間を考慮した操業度水準、すなわち実現可能水準を正常能力とするのである。このように前者を会計的思考、後者を工学的思考による正常能力論ということもできよう。

しかし、慢性的な操業不足が常態化すると、販売能力と生産能力との調整という製造間接費に関する管理が単に生産能力管理の問題として考えられるより、むしろ販売能力²⁶との調整として緊要の課題に変化する。この点は(2)に指摘した間接費の未配賦、配賦超過にも関連性を有するものであるが、(2)において注意を要すべきはコントロール問題と解するべきではなく、期間損益計算上の製品原価の正常性に向かう論点である。

今一つの問題は、不働費(idle cost)²⁷である。不働費は、実際操業度と基準(正常)操業度からの乖離と、間接費の見積の差異を理由として発生する。販売能力との調整を考慮する必要が生じることによって、正常操業度による不働費の計算・分析は、販売高の増大に結びつけておこなわれ、予算統制と密接に結びつく契機が存在するのである。

本稿の範囲ではないが、この点については予算統制の定立者であるMckinsey(1922)『予算統制論』の中における製造間接費予算に多少触れておかねばならない。製造間接費予算作成にあたって標準率(standard rate)の利用を示し²⁸、製造間接費については、正常操業度と見積操業度(estimated production)を通じて間接費配賦率を算定するという方式を説明している。

- (1) 各期における製品への製造間接費の配賦、あるいは当該生産に費消した製造間接費だけを配賦する。
- (2) 製造間接費の標準配賦率は投定されなければならないが、配賦間接費は、損益に直課する。

このように説明した後、以下のような手続を示すのである。

1. 正常操業度の決定をおこなう。この正常操業度とは、工場全体が最も能率よく、かつ使用されると期待しうる可能な限りでの操業度である。正常操業度とは、通常、最大操業より低いもの

²⁴ Williams, C.B. pp.199-206.

²⁵ Crockett, H.G. pp.215-21.

²⁶ 販売部門と原価計算との関係において論じ、販売量と操業度(製造量)が正常配賦率を通じて密接な関連があることを指摘している。Stock A.F. & J.M. Coffey, (1926) p.6.

²⁷ 不働費に関しては、小林健吾(1981) pp.91-158.を参照されたい。

²⁸ Mckinsey, J.O. (1922) マッキンシーは1921年に連続論文を雑誌 *Administration* に発表しているが、ここでは著書による。

であり、これを決定するにあたっては、工場に関する総ての装置を考慮しなければならない。

2. 正常操業における製造間接費の決定。
3. 予算期間における操業度の見積り。
4. 正常操業と見積操業度との割合を求め、その割合によって正常操業度における製造間接費から、予算期間の見積製造間接費を算出する。この算出にあたっては数学的な結果を修正する必要がある価格変動等の要因を考慮しなければならない。
5. 4. で得られた結果を、見積操業度によって除し、製造間接費率の基準となる標準機械率を得るのである²⁹。

このように製造間接費予算の作成において正常操業度を基準とし、その他の予算と密接に関連させているのである³⁰。

上述の思考は、下述の1931年でのReitellの議論と同等である。彼は仮想会社における標準原価計算の適用例を示し、①正常操業度における製品原価計算の為の標準原価の認定 ②材料価格標準について販売部門との協力 ③変動製造間接費予算の作成を特に強調し、標準を正常と解し、予算許容額への考慮の必要性を説いている³¹。

留意すべきは、標準原価計算における製造間接費の標準化が、製品への配賦率、ひいては標準原価そのものの厳格度（タイトネス）として損益計算上の未配賦および配賦超過問題を惹起していたことである。1950年から60年代に我が国で隆盛をみたタイトネス論争がこれである。本稿の主題であるコントロール機能からすると、予算との重合化とこれによる代位が、操業度水準を回転軸としながらおこなわれ、生産と販売能力の整合性が正常操業度の概念的確立の根幹をなしていることが指摘できる。

VI. 結 言

製造間接費の標準化過程においてNACAにより提起された問題の過半は、標準原価計算の制度的整備における標準概念の多様化を内包しながら、その内実は期間損益計算上の問題として整理されなければならないことであり、「タイトネス論争」がその好例である。他方、製造間接費管理については、予算統制における製造間接費予算と事実上、重合化、代位されるに至ることであり、固定費・変動費への分解による変動予算への展開に注視することである。

標準原価計算の特筆すべき機能として了承されている原価管理機能は、標準概念の多様化による製品原価計算としての形式を整えつつある反面、逆に機能的不全を発生させる基盤がNACAによって表象されている時代背景と論理に確認すべきことを見逃してはならないだろう。

米国管理会計の確立過程である1920年代より40年前後迄の事情は、現代的管理会計の枢軸である利益管理論の端緒の様相を表出しており、一層の陰影を具備することになっている。

²⁹ Mckinsey, J.O. (1922) pp.148-202. なお、材料費・労務費についても同様である。

³⁰ Mckinsey, J.O. (1922) p.201.

³¹ Reitell, C. (1922) pp.14-44.

管理会計史の対象について、本稿では当面の考察対象、管理会計の二大基軸ともいべき標準原価と予算統制の発達史に焦点をおき、NAAの議論により両者に関連する操業度問題、間接費管理、および変動予算等の成立条件と背景を考察した。

「変動予算のもとでは、総費用は変動費と固定費に区分され、経営活動の水準と直接的に関係のない固定費を一定の生産能力のもとでは一定と考えて、操業度の各段階における費用予算に編成されており、そこには固定費についての特別の認識が現れている、しかしながら、間接費の配賦計算では、固定費は再び直接費化さず、固定費自体の認識も曖昧なものとなってしまう。・・・原価会計の場において現実過程を認識し、管理すること、すなわち操業度の不安定化および経営の総合性が要求されることと、不働費を含めて企業総費用を稼働設備によってのみ生産された製品でもって回収することの対立³²」が表面化していることを認識することでもある。

一方では原価管理として期間損益計算機構とは分離・独立した形態・計算構造により、その機能的含意を主張し、課業管理を本源とする原価の標準化を推進し、他方で財務管理として要約される利益への標準化過程との結合にその制度的完遂が結実した様相は、「管理」概念の変転を要求する時々の経営管理問題の定在と、これへの対応論理が管理会計技法として具体化されてきたこととして明らかにしている。NAAにおける論争もこれを忠実に映したものである。

1980年代後半に、「関連性の喪失」³³として論じられた、焦眉の経営問題に対応する適応能力を欠くとする現代管理会計への省察も、本稿での分析視角である「管理」概念の統一的把握に関わることである。標準原価の制度化過程において喪失した原価管理機能が利益管理機能として合理化されていく方途について、また期間損益計算機構の埒内ではその発現は不可能であり、製造間接費の標準化過程における「管理」概念が会計的論理の中で分岐あるいは発展的消滅として承認しうることにについては別の機会に改めて提示したい。

引用・参考文献

(日本語文献)

- 青木茂男 (1976) 「現代管理会計論」 国元書房。
足立 浩 (1996) 「アメリカ管理原価会計史—管理会計の潜在的展開過程—」 晃洋書房。
市川弘勝 (1941) 「アメリカ鐵鋼業の発展」 科學主義工業社。
板垣 忠 (1975) 「標準原価計算」 同文館。
伊藤 博 (1992) 「管理会計の世紀」 同文館。
井上昭一 (1987) 「GMの研究—アメリカ自動車経営史—」 ミネルヴァ書房。
植藤正志 (1995) 「アメリカ経営管理の生成」 森山書店
岡本 清 (1969) 「米国標準原価計算発達史」 白桃書房。
小澤勝之 (1986) 「デュボン経営史」 日本評論社。
上総康行 (1989) 「アメリカ管理会計史 (上巻・下巻)」 同文館。
上総康行 (1993) 「管理会計論」 新世社。
久野光朗 (1985) 「アメリカ簿記史—アメリカ会計史序説—」 同文館。
高相真一 (2004) 「アメリカ管理会計成立史—投資利益率に基づく経営管理の展開—」 創成社。

³² 西村明 (2000) pp.88-89.

³³ Johnson, T.H. and R.S.Kaplan (1987) 鳥居浩史訳 (1992)

- 高橋 賢 (2008)「直接原価計算発達史」中央経済社
 小林袈裟治 (1981)「アメリカ企業経営史研究」有斐閣。
 小林健吾 (1976)「直接原価計算」同文館。
 小林健吾 (1981)「原価計算発達史—直接原価計算の史的考察—」中央経済社。
 小林健吾 (1987)「予算管理発達史—歴史から現在へ—」創成社。
 小林康助 編 (1987)「企業管理の生成と展開」ミネルヴァ書房。
 塩見治人 (1978)「現代大量生産体制論—その成立史的研究」森山書店
 下川浩一 (1977)「米国自動車産業経営史」東洋経済新報社
 末政芳信 (1979)「利益図表の展開—短期利益管理目的を中心として—」国元書房。
 高浦忠彦 (1992)「資本利益率のアメリカ経営史」中央経済社
 高寺貞男・醍醐聡 (1979)「大企業会計史の研究」同文館
 橋 博 (1970)「工場経営と作業分析」ミネルヴァ書房。
 田中隆雄 (1982)「管理会計発達史—アメリカ巨大製造会社における管理会計の成立—」森山書店。
 谷口明丈 (2002)「巨大企業の世紀—20世紀アメリカ資本主義の形成と企業合同—」有斐閣
 辻 厚生 (1971)「管理会計発達史論」有斐閣。
 辻 厚生 (1980)「管理会計論研究」同文館。
 辻 厚生 編 (1985)「管理会計の基礎理論」中央経済社。
 鳥羽欽一郎 (1982)「企業発展の史的研究—アメリカにおける企業者活動と経営管理—」ダイヤモンド
 中川誠士 (1992)「テイラー主義生成史論」森山書店
 仲田正樹 (1985)「現代アメリカ管理論史」ミネルヴァ書房。
 中根敏晴 (1996)「管理原価計算の史的研究」同文館。
 中野常男 (1992)「会計理論生成史」中央経済社。
 中村萬次 編 (1979)「原価計算発達史論」国元書房。
 中村萬次 (1997)「恐慌と会計」晃洋書房。
 西村 明 (2000)「会計の統制機能と管理会計」同文館。
 土生芳人 (1989)「大恐慌とニューデール政策」東京大学出版会
 濱田弘作 (1986)「アメリカ会計発達史」白桃書房。
 早川 豊 (1974)「工業会計発達史 (上巻・下巻)」森山書店。
 脇黒和俊 (1980)「改訂新版変動予算論」森山書店。
 平林喜博 (1980)「原価計算論研究」同文館。
 廣本敏郎 (1993)「米国管理会計論発達史」森山書店。
 松本雅男 (1951)「標準原価計算論」国元書房。
 松本雅男 (1970)「原価管理」白桃書房。
 三戸 公 (2002)「管理とは何か—テイラー、フォレット、バーナード、ドラッカーを超えて」文眞堂
 山辺六郎 (1974)「原価計算論—管理会計としての原価計算—」千倉書房。
 渡辺喜七 (2000)「アメリカの工業化と経営理念」日本評論社。

(外国語文献)

※ AAA は米国会計学会, NAA および NACA は米国原価会計士協会, ASME は米国機械技師協会

AAA (1952), 1951 Committee on Cost Concepts and Standards "The Report of Committee on Cost Concepts and Standards," *The Accounting Review*, Vol.27, No.2, Apr.

AAA (1956), 1955 Committee on Cost Accounting Concepts and Standards, "The Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes" *The Accounting Review* Vol.33, No.2, Apr.

AAA (1960), 1959 Committee on Management Accounting, "The Report of the Committee on Management Accounting," *The Accounting Review*, Vol.35, No.3, July

AAA(1960), *A Statement of Basic Accounting Theory*.

Ailman, H. (1950), "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting," *NACA Bulletin*, Vol.31, No.9. May

Aitken, Hugh J.(1960), *Taylorism at Watertown Arsenal: Scientific Management in Action 1908-1915*. Cambridge, Mass.

Anthony, R.N.(1960), *Management Accounting: Text and Cases*, Homewood, Ill.

- Anthony, R.N.(1965), *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Cambridge, Mass.
- Beyer, R. (1963), *Profitability Accounting for Planning and Control*, N.Y.
- Bierman, H. (1959), *Managerial Accounting*, N.Y.
- Bierman,H. (1963), *Topics in Co Accounting and Decisions*, N.Y.
- Bradley,A.(1927), "Financial Control Policies of General Motors Corporation and Their Relationship to Cost Accounting" *NACA Bulletin* Vol.8, No.9
- Bradley, A.(1926) "Setting Up A Forecasting Program" *AMA Annual Convention Series*
- Blocker,J.G.(1940), *Cost Accounting*,Chicago
- Baumol,W.J. (1968), *Economic Theory and Operations Analysis*, N.Y.
- Brummet,R.L.,(1957), *Overhead Costing*, N.Y.
- Camman,E.A.(1932), *Basic Standard Costs*, N.Y.
- Castenholtz,W.B.(1929), *Cost Accounting Procedure* N.Y.
- Chandler, A. D. Jr. (1980), *The Visible Hand : The Managerial Revolution in American Business*, Cambridge. Mass.
- Chandler, A. D.Jr.(ed.)(1965), *The Railroads : Pioneers in Modern Management*, N.Y.
- Church, A. H.(1900), "The Meaning of Commercial Organization," *The Engineering Magazine*, Vol.20, N0.3, Dec.
- Church,A.H.(1901), "The Proper Distribution of Establishment Charges," *The Engineering Magazine*,
- Church.A.H'.(1930), *Overhead Expense*, N.Y.
- Clark, J. M.(1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago
- Cleveland, F. A.(1907), "Principles of Budget Making", *Journal of Accountancy*, No.6. Oct.
- Crockett. G..(1921), "The Distribution of Overhead under Abnormal Conditions," *NACA Yearbook*
- Dicky,R.I.(1960), *Accountants' Cost Handbook*, 2nd ed, N.Y.
- Edis. D. C.(1968), '*Standard marginal costing in action*' in *Developments in Management Accountancy*, by J. Batty ed.,
- Emerson, H.(1904), "A Rational Basis for Wages," *Trans. of ASME*, Vol.25.
- Emerson,H.(1908-09), "Efficiency a a Basis for Operation and Wages," *The Engineering Magazine*,
- Emerson,H.(1913), *The Twelve Principles of Efficiency*, N.Y.
- Epstein,M.J.(1978), *The Effect of Scientific Management on the Development of the Standard Cost System*, N.Y.
- Faulkner, H.(1943), *American Economic History*, 5th ed, N.Y. 1943, 8th ed.1960
- Gantt, H. L. (1901-1902), "A Bonus System of Rewarding Labor," *Trans. of ASME*, Vol. 23,
- Garcke, Emile and J. M. Fells(1887), *Factory Accounts : Their Principles and Practice*, London
- Gardner, F.V.(1955), *Profit Management and Control*, N.Y.
- Garner, S. P.(1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*. Alabama
- Gillespie, C. (1952), *Accounting Procedure for Standard Costs*, N.Y.
- Goetz, B. E.(1949), *Management Planning and Control : A Managerial Approach to Industrial Accounting*, N.Y.
- Hall,N.H.(1925), "Cost for Executives" V-Standard Costs What and Why? *Industrial Management* ,Vol69,No.1.
- Haber,S.(1964), "*Efficiency and Uplift-Scientific Management in the Progressive Era- 1890-1920*" U.C.P.
- Harris, J. N.(1936), "What Did We Earn Last Month?" *NACA Bulletin*, Vol.17. No.10. Jan.
- Harrison. G. C.(1918-1919), "Cost Accounting to Aid Producion", *Industrial Management*,
- Harrison,G.C.(1919-20), "Cost Accounting in the New Industrial Day," *Industrial Management*
- Harrison,G.C.(1920), "Scientific Basis for Cost Accounting : Establishing by Focusing the Fundamental Law Underlying Cost Phenomena in a Service Accounting Formulas," *Industrial Management*, Vol.59, No.3, Mar.
- Foreth,J.T.(1930), How should Labor and Variances Be Analyzed and Treated In the Accounts? "*NACA Yearbook*,
- Fleischman,R.F. and L.D.Parker,(1991), "British Entrepreneurs and Indutrial Revolution Evidence of Cost Management", *The Accounting Review*,Vol.66,No.2
- Green, E.A.(1935), "Practical Standards Their Development and Use", *NACA Bulletin*, Vol.16.
- Harrison,G.C.(1930), *Standard Costs : Installation, Operation and Use*, N.Y.
- Harrison,G.C.(1936), "*Marginal Balances*," in *New Approaches to the Sales Problem*. Consumer and Industrial Marketing Series. N.Y.
- Harrions,G.C.(1937), *New Wine in Old Bottles*, N.Y.
- Henrich,S.B.(1960), *Standard Cost for Manufacturing*, N.Y.
- Hess. H. (1903), "Manufacturing, Capital, Costs, Profit and Dividends," *The Engineering Magazine*, Vol.26. No.3. Dec.

- Horngren,C.T.(1967), *Cost Accounting –Managerial Emphasis*, N.J.
- James, C.C.(1936),“Accounting for Costs of Capacity”, *NACA Bulletin*
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S.(1987), *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston. Mass.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P.(1996), *The Balance Scorecard*, Boston. Mass.
- Knapp, C.H.(1924), “Variations from Predetermined Standards of Burden in Manufacturing Costs-” *NACA Year Book*
- Kearsey,H.E.(1933), *Standard Costs* N.Y.
- Knoepfel, C. E.(1933), *Profit Engineering : Applied Economics in Making Business Profitable*. N.Y.
- Knoepfel, C.E. and E.G. Seybold(1937), *Managing for Profit : Working Methods for Profit Planning and Control*, N.Y.
- Knayer,M.(1970), “Tactical costs-a new cost element” *Management Accounting*, Vol.48.No.10.
- Lang, T.(1944), *Cost Accountants’ Handbook*, N.Y.
- Lang,T. (ed)(1954), *Cost Accountants’ Handbook*, N.Y.
- La Rose,E.S. (1928), “Key to Internal Control of Costs”, *NACA Bulletin*
- Langer,C.H.(1938), *Accounting Principles and Procedure*, N.Y.
- Littleton, A. C.(1933), *Accounting Evolution to 1900*. N.Y. revised ed 1966
- Marple ,R.P.(1946), “Combining the Forecast and Flexible Budgets” *Accounting Review*, Vol.21, No.2.
- Maynard, H.W.(1928), “What the Standard Costs and the Flexible Budget Are Doing for the Reduction of Cost in the Manufacturing Department,” *NACA Year Book*. Proceedings of the Ninth International Cost Conference
- Maynard,H.W.(1928), “What the Standard Costs and the Manufacturing Department”, *NACA Year Book*
- Maze,C. and G.Glover(1929), *How to analyze Costs*, N.Y.
- McNair,C.J.& R.Vangermeersch(1998), *Total Capacity Management*, IMA
- McKinsey, J. O.(1922), *Budgetary Control*, N.Y.
- Metcalf, H.(1885), *Cost of Manufactures : And the Administration of Workshop*; N.Y.
- Myers,H.J.,W.L.Keating and J.C.Metsch,(1931), *How to Set Standard* N.Y.
- NAA (1963), Accounting for Costs of Capacity, *NAA Research Report* No. 39
- NAA (1950), The Analysis Cost Volume-Profit Relations, *NACA Research Report*,
- NAA (1951), The Analysis of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions, *NACA Research Report*
- NACA,(1946), “How Standrd Costs Are Being Used Currently”, *NACA Research Report* No. 11
- NACA(1952), The Analysis of Manufacturing Cost Variances, *Research Report* No. 22. Aug.
- NACA(1953), Direct Costing, *NACA Research Report* No. 23 . Apr.
- NACA(1921), “Distribution of Overhead under Abnormal condition” *NACA Yearbook*
- National Indutrial Conference Board,(1931), *Budgetary Control in Manufacturing Industry*, N.Y.
- Purdy, C. R.(1965), “Industry patterns of capacity or volume choice”, *Journal of Accounting Research*, vol. , 3, No. 2
- Quaintance, H. W.(1922), *Managerial Accounting : An Introduction to Financial Management*, in Bell, S., *Theory and Practice of Accounting*. Chicago
- Reitell,C.(1922), “The Standard Cost Plan For the NACA Company,” *NACA Yearbook*
- Reitell,C.(1933), *Cost Accounting*,N.Y.
- Rogers,D.M.(1932), “Development of the Modern Business Budget”,*The Journl of Accountancy*, Vol.53.No.3
- Sabin,R.M.(1933), “Standard Costs for Machine Shops and Malleable Foundries”, *NACA Bulletin* Vol.15.
- Shillinglaw, G.(1961), *Cost Accounting : Analysis and Control*, Homewood Ill.
- Sizer,J(1966), “The determination of fixed and variable costs.” *The Accountant*, Vol.155,No.4790
- Smith,N.L(1944), “Cost Determination in Aircraft Production”, *NACA Bulletin*,Vol.25.
- Solomons, D.ed.(1952), *Studies in Cost Analysis*, London.
- Sommer, E. O.(1920), “Budget as Basis for Calculating Predetermined Rates,” *IndusInal Management* Vol.56, No.1. Jan. *The American Accountant*, Vol.16, No.2, Feb.
- Sowell, E.M.(1973), *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*, Alabama
- Steindl,J.(1952),*Maturity and Stagnation in American Capitalism*,Oxford University Institute of Statistics Monograph No.4.
- Stock,A.F.&J.M.Coffey(1926),. “Overhead During Low Volume Production”, *NACA Bulletin*,Vol.6.
- Taylor, F. W. (1895), “A Piece Rate System : Being a Step toward Partial Solution of the Labor Problem.” *Trans. of ASME*, Vol.16.
- Taylor,F.W.(1911), “Shop Management.” *Trans. of ASME*, Vol.24.

- Taylor,F.W.(1911), *Shop Management*, N.Y.
- Taylor,F.W.(1911), *The Principle of Scientific Management*, N.Y.
- Theiss. E. L.(1937), "The Beginning of Business Budgeting," *The Accounting Review*, Vol.12, No.1.
- Towne, H.(1886), "The Engineer as an Economist," *Trans. of ASME*, Vol.7
- Wallis,R.N.(1928), "A Factory Expense Budget That Works", *Manufacturing Industries*, Vol.15. No.2.
- Weber,K.(1960), *Amerikanische Kostenrechnung*, Verlag.P.G.Kcllcf · Winterthur
- Webner, F. E.(1908), "Obtaining Actual Knowledge of the Cost of Productin" *Engineering Magazine*
- Webner,F.E.(1911), *Factory Costs*, N.Y.
- Whitmore,J. R.(1900-07), "Factory Accounting Applied to Machine Shops." *The Journal of Accountancy*,
- Whitmore,J.R.(1908), "Shoe Factor Cost Accounts," *The Journal of Accountanry*.Vol.6, No.1. May
- Williams, C.B.(1921), "The Distribution of overhead under Abnormal Conditions" *NACA Yearbook*
- Williams, J. H.(1922), "A Technique for the Chief Executive, A Definite Responsibility -A Difinite Procedure-A Definite Results," *Bulletin of the Taylor Society*, Vol.7, No.2. Apr.
- Williams,J.H.(1929), "General dministrative Control," in The Taylor Society,(ed.), *Scientific Management American Industry*, N.Y.
- Williams,J.H.(1934), *The Flexible Budget : How to Use It to Organize, to Coordinate, and to Stimulate the Activities of Executives, as Well as to Control Expense*, N.Y.
- Worall, W.F.(1923), "Standard Costs-How to Establish and Apply Them" *NACA Bulletin*, Vol. 4,
- Wren, D. A.(1972), *The Evolution of Management Thought*, N.Y.,2nd ed. 1979
- Wright,A. "Conrol of fixed costs",*NAA Bulletin*,Vol.46,No.7.
- Zandt. C.V.(1922), "Normal Burden Rates," *NACA Bulletin*. Vol. 3. No. 1.

Introductory Remarks on Profit Management

Junzo Wada

This paper contains that institutional stage of the historical development on profit management. Especially, focusing to the cross points for standard costing and budgeting process, the most important meanings among the controversies are revealed.

On this side, some notable materials from NACA-National Association of Cost Accountants-are required for the best examination of the control concept. Assumptions of standard costs at manufacturing process obtain a smoother induction of budgeting and budgeting as alternatives for standard cost control is more effective. Whenever productive capacity has gone over sales force, emerging idle costs is unavoidable.

The beginnings of controlling idle capacity means the early days of profit control differ from cost control.