

經濟論叢

第134卷 第1・2号

-
- ニコルソンの原価管理思考について……………野村秀和 1
- 日本曹達から日曹コンツェルンへ……………下谷政弘 28
- ウォルワース会社における予算
システムの確立……………斎藤雅通 57
- 經濟民主主義と社会主義……………古河幹夫 84
- 1820年代末フランス製鉄業における資本・
賃労働関係……………清水克洋 100

經濟学会記事

昭和59年7・8月

京都大學經濟學會

ニコルソンの原価管理思考について

野村秀和

I はじめに

J. Lee ニコルソンの原価理論を研究の対象として採りあげる理由は、彼がアメリカにおいて「原価計算の父とみなされていた」¹⁾ ことと合わせて、今世紀初頭におけるアメリカの原価会計士の典型的で包括的な考え方を彼の理論の中にみることができるからである。

しかも、ニコルソンは、原価計算の分野において、実務家として、また、政府の専門官としても活躍した経歴を持っている²⁾。ちなみに、ニコルソンは、

1) Leonard W. Hein, J. Lee Nicholson: Pioneer Cost Accountant, *The Accounting Review*, January 1959, p. 106.

2) ニコルソンは、1863年、ニュージャージー州のトレントンで生れ、青年時代をペンシルヴァニア州のピッツバーグですごした。健康を害して、カリフォルニア州に引きこもり、1924年11月2日、サンフランシスコで歿した。

ピッツバーグの高校と商科大学に学んだ後、ニコルソンは、ボーイ (Office Boy) として実務界に入った。そして1889年までに、会計と営業の両方に関するかなり広範な経験を身につけていた。彼は、ペンシルヴァニア鉄道に勤務中、機関車への給水原価の計算に従事していた。このことが、彼のその後の人生をかけた原価会計と産業工学への魅力 (taste) を惹き起させたのである。

彼は、1889年にその職を退き、会計士及び経営コンサルタントとして、ニューヨーク市に自分の事務所を開設した。ニコルソンの名前はコンサルタント業界や原価会計の分野ではよく知られるようになった。彼は1901年にニューヨークで公認会計士の資格を受け、1902年には、ニューヨーク州公認会計士協会の会員となり、理事及び初代副会長に就任した。

この他に、ニコルソンは多くの重要な活動に従事した。1911年から1917年まで、彼は、ニューヨーク大学とコロンビア大学の両方で原価計算の講義を担当した。1917年には、内外通商局 (Bureau of Foreign and Domestic Commerce) の原価計算課の責任者に任命され、戦時調達契約の原価算定を担当した。同じ時期に、連邦貿易委員会 (Federal Trade Commission) の原価計算審議官としても活躍した。1917年末には、軍需省専門官に就任し、管理会計官 (Super-vising Accountant) の称号を有していた。

戦後直ちに、イリノイ州シカゴに移り、そこで、J. Lee ニコルソン原価会計研究所 (The J. Lee Nicholson Institute of Cost Accounting) を開設した (Leonard W. Hein, *ibid.*, pp. 106-7 より要約)。

全米原価会計士協会 (N. A. C. A.) の初代会長として³⁾、協会のその後の発展に大きく寄与したことで有名である。

ところで、ここでの研究視点は、会社士ニコルソンの原価理論を概括した上で、そこに流れている原価管理への志向性を抽出することに向けられる。このような研究視点を貫くことによって明らかにしようとする内容は、以下のとおりである。

すなわち、従来、わが国の研究⁴⁾では、原価管理の問題提起は能率技師たちによる管理標準原価計算思考として展開されてきたものとされており、それは、会計士の原価計算思考に対する技術者の会計とも呼ばれることがある。それに対し、会計士の側は、製品評価に計算目的の焦点を定め、あくまで実際原価の計算を固守するものとされており、標準原価概念を受け入れた場合でも、価格計算・損益計算型標準原価計算の性格を出ないとされてきた。このように、会計士による原価計算には、原価管理の視点が欠落していたという認識が一般的である。

このような理解は、今世紀初頭のアメリカの工場管理にかかわった能率技師たちと原価会計士たちの関係にある程度反映しているとはいえ、果たして、そこで主張されているような典型的な対抗関係が存在したかどうかについては疑問が残る。とくに、会計士の側に原価管理的志向がまったく無かったと断定することに問題があるのではないか。会計士の伝統的な職務は、財務諸表の作成とその監査にあることは周知のことであり、会計士がその点を強調するのは当然のことである。しかし、そのことが、直ちに、管理視点の欠落を証明しているわけではないからである。

当時の工場管理の実態は、能率技師にも、原価会計上にも、同じ現実を提供

3) N. A. C. A. Year Book, 1920 によると、1919-1920の officers of the Association に「President: J. Lee Nicholson」と記録されている。

4) ここでは、最近の代表的な研究として、以下の2冊を、とりあえず示すことにする。より詳しくは、IIを参照されたい。

岡本清「米國標準原価計算発達史」昭和44年、第1章参照。

辻厚生「管理会計発達史論」昭和46年、第2編第5章～第8章参照。

している。両者の問題意識やアプローチの仕方がちがうとしても、原価管理の上で必要な現状認識や解決手段について、一方のみが問題提起をして、他方は何も提起していないと単純化できるのであろうか。

財務諸表に計上する真実の原価を、実際原価とするか、標準原価とするかという問題は、財務会計上の問題である。それに対し、原価管理の視点からすれば、標準原価概念はすぐれて管理的機能を有するが、実際原価概念には、そのような管理的性格は存在しないと言えるのであろうか。ここで問題とするニコルソンは、基本的には、実際原価計算——見積原価計算を含めて——を基調とする原価理論とみることができるが⁵⁾、ここでの研究課題は、従来の通説とは異なり、彼の理論の中に流れる管理的視点を抽出し、整理することとしたい。

「彼は多作家 (prolific writer) ではなかったが、……彼の著作は、その時代の標準的文献 (standard References) であり、原価計算の発展に絶えず貢献してきた。しかし、会計学文献の性格として、永続する意義 (lasting Value) は、現代の文献に吸収されてしまうものである。そのため、彼の著作は、熱心な原価計算学徒の必読の古典として、今日でも、著名であるとは言い難いのである」⁶⁾と評されているように、当時の理論水準を包括的に反映するものとみることができよう⁷⁾。

5) なお、プラメットによる以下のような紹介もある。「標準原価思考は、全国原価会計士協会の創立者 J. Lee ニコルソンによって、さらにいっそう発展せしめられた。この協会の1920年版の最初の年次報告書は、協会会員が標準原価の問題を真剣に考慮しており、一般的な支持を与えていたことを示している」(R. Lee Brummet, *Overhead Costing—The Costing of Manufactured Products*, 1957, p. 13)

しかし、後にもるように、ニコルソンは彼の著作の中では、標準原価概念を明示的に発展させているわけではない。もっとも標準原価思考や原価管理を意識していたことそしてその重要性についての認識が、理論と経験の蓄積の中で、強まっていたことは、文章の端々にうかがわれるのである。

6) Leonard W. Hein, *ibid.*, pp. 107-108.

7) ガーナーも、原材料費に関する1909年のニコルソンの著作の見解を紹介して、以下のように書いている。「要するに、ニコルソンは、原価の原料要素の適正な管理の重要性を彼以前の人々のだれよりも十分に認識していた、ということができよう。それでも、彼の議論は概論的であるとして、多少の非難をうけた。彼の著書は、教科書というよりも、むしろハンド・ブックであった。しかしながら、多分、彼は、ハンド・ブックにしようと考えていたのである」(S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, 1954, p. 98.)。ここでの概論的で、ハンド

したがって、当時の一般的水準を示す彼の実際原価計算理論の中に、管理視点を見出すことができるならば、原価管理論研究において見落されていたものを拾い上げることになる。

彼の著書は、以下に示す4冊である。

1. Nicholson on Factory Organization and Costs, New York: Kohl Technical Publishing Co., 1909, 410 pp.
2. Cost Accounting—theory and practice, New York: The Ronald press Company, 1913. 341 pp.
3. Cost Accounting, New York: The Ronald press Company, 1919, 576pp.
これは、John F. D. Rohrbach との共著である。
4. Profitable Management, New York: The Ronald Press Company, 1923, 117 pp.

II わが国でのニコルソン研究

戦前の研究をみると、ニコルソンの第3の著書(Rohrbach との共著)について、吉田教授による書評が、大正10年(1921)に発表されている。その冒頭部分を以下に引用しておこう。「本書はニコルソン氏が単独にて1913年紐育市 Ronald Press Co. より出版せし原価計算の理論と実際 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単に原価計算 Cost Accounting と改め、ローバック氏との共著として出版せり。著者ニコルソン氏は米国公認会計士中(C. P. A.) 原価計算を専門とするコスト、アカウンタントの第一人者として令名あるの士、紐育市摩天閣ウールウォース、ビルヂング内に公営事務所を有し、傍ら同市コロンビヤ大学に講師として先年迄原価計算の講義を担当し居りたるが、米国が欧州大戦に参加するや、戦時中同国軍需省に陸軍少佐の資格にて原価計算部主任として

、ブックという評価は、労務費や間接費の取り扱いについても妥当する。

勤務し、大に報国的精神と学術の手腕とを發揮せり。』⁸⁾

ここに示されているように、吉田教授の書評は、第3著についてであり、それとの関連で第2著に触れてはいるものの、1909年の第1著についての言及は無い。

戦後においては、周知のとおり、原価計算、標準原価計算および管理会計に関する史的研究が数多く発表されているのであるが、どうしたわけか、J. Lee ニコルソンに関するまとまった研究は多くはない。その中から主なものを採り出すとしても、以下のような次第である。

山辺教授のばあい⁹⁾、N. A. C. A. の設立者として、ニコルソンの名前をあげるだけで、それ以上の記述はない。

松本教授は¹⁰⁾、見積原価会計に関連させて、ニコルソンの名をあげるだけである。

伊藤教授は¹¹⁾、N. A. C. A. 会長ニコルソンについて、かなり詳しい人物紹介をされている。

少しまとまっているのが、小林教授¹²⁾のそれである。しかし、ここでも、間接費配賦法に関連して、不働費の原価性に記述に限られ、包括的な紹介はない。

科学的管理法の原価会計分野への適用を提起した標準原価の提唱者たち——例えば、エマースン、ハリスン——については、多くの研究者が、例外なしに採りあげているのに、ニコルソンに対する無視に近いわが国の研究状況は、ガーナーなどのニコルソンについての評価にかかわらしめて考えると、奇妙とも思えるほどである。

8) 吉田良三、ニコルソン及ローバック共著原価計算論、「商学研究」第1巻第1号、大正10年5月、302頁。

なお、昭和2年(1927)に、第3著第8刷に依る訳書「原価計算論」伊藤正一訳、巖松堂書店が発行されている。但し、この訳書は全訳ではなく、「第7編、原価加算契約」の部分は、特殊なものとして省略されている。

9) 山辺六郎「原価計算論」昭和36年、279頁。

10) 松本雅男「標準原価計算論」昭和36年、28頁。

11) 伊藤博、アメリカ原価会計の群像(2)、「原価計算」No. 144、1972年5月、1-5頁。

12) 小林健吾「原価計算発達史」昭和56年、70-72頁。

なお、原価会計一般に関する戦前のわが国研究水準を知っておくことも必要であろう。ここでは、長谷川安兵衛教授の「原価会計学」を手掛りとして、その一端を示しておこう。

長谷川教授は、当初、昭和5年4月に上巻、昭和8年12月に下巻と、分冊で原価会計学を出版され、その後、昭和9年4月に合本初版、同10年3月に合本再版を出されている。分冊上巻（昭和5年）に紹介されている外国参考文献は86冊、合本再版（昭和9年、11に分類されている）に掲載されているもの205冊である。そのうち、1920年までの文献に限って注記に示した¹³⁾。

すくなくとも、この4年間に、2倍以上に文献が追加されたこと、そしてその中心は、1920年以後であること、がわかる。いずれにせよ、ここに紹介されている文献は、当時において、何らかの形で、研究の視野の中に含まれていた

13) 1920年までの外国参考文献は、分冊上巻には、以下の20冊が紹介されている。

- Arnold, H. L., *Complete Cost Keeper*, 1907.
 Arnold, H. L., *Factory Manager and Accountant*, 1903.
 Baugh, F. H., *Principles & Practice of Cost Accounting*, 1915.
 Bunnell, S. II., *Cost Keeping for Manufacturing Plants*, 1911.
 Church, A. H., *Manufacturing Costs & Accounts*, 1917.
 Church, A. H., *Proper Distribution of the Expense Burden*, 1918.
 Egglestone, D. C., *Cost Accounting*, 1920.
 Elbourne, E. T., *Factory Administration and Cost Accounts*, 1914.
 Elbourne, E. T., *The Costing Problems*, 1919.
 Evans, H. A., *Cost Keeping & Scientific Management*, 1911.
 Garcke, E. & Fells, J. M., *Factory Accounts*, 1889.
 Gillette, H. P. & Dana, R. T., *Cost Keeping Management Engineering*, 1916.
 Leitner, F., *Die Selbstkostenberechnung Industrieller Betriebe*, 1913.
 Nicholson, J. L. & Rohrbach, J. F. D., *Cost Accounting*, 1919.
 Scovell, C. H., *Cost Accounting & Burden Application*, 1920.
 Shaw, A. W., *Accounting and Cost*, 1918.
 Timken, F. H., *General Factory Accounting*, 1914.
 Webner, F. E., *Factory Accounting*, 1920.
 Wild, J. A., *Ascertaining Cost of Production*, 1919.
 Wildman, J. R., *Principles of Cost Accounting*, 1914.

合本再版で、これに追加されたものは、以下の4冊である。

- Babbage, C., *On the Economy of Machinery Manufactures*, 1835.
 Gantt, H. L., *Organizing for Work*, 1917.
 Gough, T. H., *Balance Sheet & How to Read Them*, 1904.
 Webner, F. E., *Factory Cost*, 1911.

と考えられるものである。ニコルソンについていえば、その第1著、第2著が採用されず、第3著のみが紹介されていることがわかる。

III 著書の構成と管理視点

ここで中心的に採りあげる著書は、言うまでもなく、第1著「工場組織と原価」¹⁴⁾である。1909年に発表されたこの書物の中で、原価管理の視点がどの程度まで熟しているのかが、ここでの問題意識であることは、すでに述べた。もちろん、必要に応じて、第2著、第3著についても言及するが、あくまでも、ニコルソン原価理論が1910年までに到達していた管理的、実践的性格を明らかにすることが主題である。

第1著は、著者ニコルソン自身がハンド・ブックと自負するだけあって、全部で48章から構成されている。第2著が22章、第3著が7編31章であることからみると、第1著は、会計士による、今世紀初頭のアメリカ原価計算の理論と実務の状況を、包括的に反映しているとみることができよう。

以下に、その章別構成を示しておこう。

第1章 組織と原価計算 (Cost Finding)

第2章 賃金システム

第3章 原価計算の内訳 (Analysis of Cost Accounting)

第4章 間接費の配賦

第5章 様式と制度 (Forms and Systems) に関する概説

第6章 様式使用に関するデザインと説明

第7章 購入請求書

第8章 購入注文書

第9章 受入原材料報告書

第10章 在庫記録——原材料

14) 「Factory Organization and Costs」の書名は、「工場組織と原価」と訳しているが、内容的には「組織化」の意味を持っているので、本文では、「組織化」として用いているところもある。

- 第11章 製造指図書
- 第12章 出庫原材料報告書
- 第13章 時間記録票 (Time Ticket)
- 第14章 賃金表とその配賦表
- 第15章 生産報告書
- 第16章 在庫記録——完成品
- 第17章 原価記録
- 第18章 仕損作業報告書
- 第19章 工場経費表
- 第20章 作業元帳
- 第21章 請求書作成システム
- 第22章 売上と原価の記録
- 第23章 支払勘定票
- 第24章 支払勘定記入と仕入帳
- 第25章 小切手票
- 第26章 現金システム
- 第27章 元帳
- 第28章 原図、原型及び機器記録 (Drawings, Patterns, and Equipment Records)
- 第29章 原材料在庫の記入様式
- 第30章 売上報告書と内訳
- 第31章 財務及び損益に関する月次報告書
- 第32章 原材料費、労務費及び間接費の年次検証 (Annual Verification) による見積原価制度
- 第33章 原材料費、労務費及び間接費の部門賦課 (Departmental Charges) の年次検証による見積原価制度
- 第34章 部門ごとの原材料費、労務費及び間接費別の製品群 (Class of Pro-

duct) 見積原価の月次及び年次検証による見積原価制度

第35章 棚卸期の損益を示す部門原価システム

第36章 生産的労務費法による特定指図書制度

第37章 工程別ないし機械原価法による特定指図書制度

第38章 生産的労務費法による製品システム

第39章 工程別ないし機械原価法による製品システム

第40章～第48章は、事務機器の紹介にあてられており、導入、計算機、加算印字機、謄写印刷、宛名印刷機、出退勤記録時計、タイムスタンプ、賃金計算表、チェックスタンプ、集計機、ファイル及びルーズ・リーフなどの項目が、写真付きで解説されている。

この章別構成に示される特徴点を整理すれば、以下のようになるであろう。

第1は、賃金制度を第2章に位置づけている点である。管理上の視点が原材料よりも労務費に注がれており、それが賃金制度と結合して検討されている。この点は第2著にも引継がれ、第3著で、今日一般的な、原材料費、労務費、間接費の順序で考察されることになる。

第2は、間接費の配賦が第4章に採りあげられていることである。このことは、すでに間接費の配賦問題が、原価計算上、決定的に重要であるとの認識に到達していたことを示すものである。

第3は、第18章に仕損作業報告書を掲げ、管理的問題意識を十分に示している。

第4は、売上とのかかわりを取り扱っており(第22章、第30章、第31章など)、単に製造原価の管理という狭い視野だけでなく、売上、製造原価及び販売管理費を関連させることにより、利益管理の視野に立つ原価管理を考えていたことを示している。

第5は、見積原価計算のシステムを段階的に発展させる形で展開している点である。第32章では、原材料費、労務費、間接費の3要素の年次検証による見

積原価制度を扱っているが、第33章では、部門賦課を導入し、部門管理という工場組織化の具体的現実¹⁵⁾に適用する見積原価制度を説明し、第34章では、その完成段階として、部門別の原価3要素の把握を製品群ごとに配分し、年次計算に加えて月次計算に基づく見積原価計算を取り扱っている。

ここで留意したい点は、部門化と月次計算の導入の管理的意義である。第31章及び第35章は、この点に力点が置かれている。

なお、もちろん、「見積原価と実際原価の差額は、見積原価の不正確さを表わす」¹⁵⁾もの¹⁶⁾のだとして、ニコルソンは、実際原価計算を基調としていたことは言うまでもない。

第6は、製造方法のちがいや作業内容のちがいによる特定指図書¹⁷⁾の区別と製品システムについて説明している点である。この点について、ガーナーの評価を示しておこう。「1909年までに、個別原価法と工程別原価法の基礎となる諸原則発展の進歩が大きかったので何人かの専門家たちはその技術の解説に著書の全章をあてる必要を感じていた。1人の著名なアメリカの実務家 J. Lee ニコルソンは、この主題の処理においてきわめて完全であった」¹⁶⁾。

最後にあげる特徴は、豊富な様式 (Form) によって、単なる文章説明だけでなく、具体的記帳内容の見本を示していることである。第1著では55の様式、第2著では70の様式そして第3著では102の様式と、時代を経るにしたがい豊富化してきている。なお、1つの様式が、通常、セクションや部門ごとに、又は製造条件等のちがいによって、複数の形式に分割されている。

さらに、事務機器の写真付き解説をおこない、機器導入のメリットとして、時間節約と不正確さの除去をあげている。第13章に時間管理を独立して採りあげていることと関連させるならば、時間管理指向は、ニコルソンの原価管理論の基調ともいうべきものであろう。

ここに要約した7点は、ニコルソンの実際原価計算の展開が、単に実際原価

15) J. Lee Nicholson, *Nicholson on Factory Organization and Costs*, 1909, pp. 241-2.

16) S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, 1954, p. 336.

の算定にとどまらず、利益管理に包摂された原価管理を経営組織化の中で確立しようとして意図していたことを示すものである。以下、さらに詳しくその特徴点に立ち入って、検討することにしよう。

IV ニコルソン原価理論の特徴

A. 一般的な原価管理意識

ニコルソンは、「工場主 (manufacturer) なら誰れしも、すくなくとも、経営組織化と原価計算 (Organization and Cost finding) の両者の必要性和重要性について、ある程度の認識をもっていると思う」¹⁷⁾として、「経験は偉大な教師と考えられるし、製造企業の活動にあたり、多分もっとも貴重な要素ではあるが、経営組織化を基礎づける諸原則の理論的教育は、経験がその基礎の上に形成される基石 (Foundation-Stone) を構成する」¹⁸⁾と述べ、管理問題を経営組織化に結びつけて展開するのである。

さらに彼は、「工場組織化の課題はまったく放棄されてきたし、それは近代的方法や機械の発明に歩調を合わせてこなかった。工場主の大部分は、なお、如何なる意味でも、現在の製造条件の下では効率的とはいえない旧来の考え方をを用いているのである。近代的な意味での工場原価計算の適切な経営組織化への導入 (enter) は、あらゆる要素の中で、おそらく、もっとも不可欠なものである」¹⁹⁾と続ける。そして「近代的な原価計算手法の導入 (introduction) は、近代的機械の導入と同じように重要である」²⁰⁾として、“Engineering Magazine” 誌 (June, 1901.) に発表された Charles M. Schwab 氏の近代的な管理手法を紹介するのである。会計士ニコルソンは、“Engineering Magazine” 誌を武器として能率増進運動を担っていた能率技師たちに共感を示していたことが、このような事実からも理解できるであろう。

17) J. Lee Nicholson, *Nicholson on Factory Organization and Costs*, 1909, p. 1.

18) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 1.

19) J. Lee Nicholson, *ibid.*, pp. 1-2.

20) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 2.

さらに彼は続ける、「原価計算制度は、しばしば製品原価の入手手段とのみみなされている。これは誤りであり、入手された情報は、他の方法で、きわめて価値がある。製品原価の確定手段であるということに加えて、それは、不必要な経費の削減ないし計算によって示される不能率な部門の生産拡大による原価の切下げにつながる必要な資料をも提供するのである」²¹⁾と指摘する。

このような資料提供の1つである「原価表」(様式13J-1)を、第1表として示しておこう。

比較原価欄には、部門ごとの見積原価額、増額、減額、実際原価額を記入するようになっている。見積原価と実際原価の差異は、見積額の正確さを示すものという、すでに紹介した考え方を彼は述べているのではあるが、これが問題提起の出発点であることには変りはない。原価表に示されるこのような増・減欄は、原価管理の視点を抜きに提起できるものではない。

次に第2表として「仕損作業報告書」(様式14B)を示すことにしよう。

1週間ごとに週末集計されるこの報告書は、特定部門で取り扱う製品ごとに、機械別ないし工程別に、仕損状況とその処理を報告させるものである。これに関して、ニコルソンは以下のように説明している。

「この名前からも察しがつくように、この様式は、製造過程で発生した全部仕損または部分仕損に経営者の注意を向けさせることを目的としている。様式は単純だが、きわめて重要なもので、これを用いることで、多くの場合、企業に節約をもたらすであろう。……ロスは、ある程度までは全ての工場で発生している。ロスの存在の時期と発生理由を正確に認識することによってのみロスを防ぐことができる。この事実を知るならば、すくなくとも、ロスを無くすることができないにしても、それを最少限に押えるための処置をとることができよう。この報告書は、日計表もしくは週計表の様式で報告されるべきであろう。」²²⁾

21) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 3.

22) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 166.

第 1 表

DEPARTMENT.....					COST SHEET					ORDERS:						
Cost of.....										Our No.....						
Finish.....										Their No.....						
For.....					Address.....					Date Wanted.....						
										Date Completed.....						
										Date Billed.....						
COMPARATIVE COSTS					DISTRIBUTION							SHIPMENTS				
DEPARTMENTS	ESTIM. COST	INCREASE	DECREASE	ACTUAL COST	MATERIAL	LABOR	INDIRECT	TRANSPORTATION	INCIDENTALS	DEFECTIVE WORK	DATE	SHIPPING ORDER	QUANTITY	PRICE	AMOUNT	
FACTORY COST:																
ERECTING COST:																
GRAND TOTAL																
SUMMARY																
DESCRIPTION					ESTIM.	INCREASE	DECREASE	ACTUAL	EXTRAS	TOTAL						
COST											We, the undersigned, certify that the foregoing has been examined and found correct.					
Factory																
Erecting										CORRECT:						
SELLING PRICE										EXAMINED:						
GROSS PROFIT										APPROVED:						
Percentage																

ニホルソンの原価管理思考について

これらの説明からも明らかなように、実際原価計算の指標を使って、原価管理視点がきわめて強く打ち出されていることが理解されるはずである。

B. 賃金制度と時間管理

労務費管理を問題とする場合、ニコルソンは賃金制度から検討を始める。ここに、彼の労務費管理の実践的性格をみることができる。要するに、賃金削減という短絡的視点でなく労働者の取り分を増やししながら、単位当り製品原価を切り下げる手段として賃金制度を意識しているのである。したがって、労務費の直接的な切り下げを指向する原価管理というよりも、製造活動の拡大すなわち収益増とのかかわりで原価効率を考えるという今日的な利益管理の視点を貫徹させているのである。

ニコルソンは以下に示す7つの賃金制度を説明している。

1. 時間賃金 (Day Rate)
2. 出来高賃金 (Piece Work)
3. 差別出来高賃金 (Differential Rate)
4. 割増時間賃金 (Premium)
5. 賞与賃金 (Bonus)
6. 利益分配賃金 (Profit Sharing)
7. 株式分与賃金 (Stock Distributing)

そして、それぞれの解説をしているのであるが、差別出来高賃金が、労働者の受取分を増やししながら、単位当り原価を下げるので、使用者側と労働者側の双方にとって、損の無い制度だと推奨する²³⁾。

第3表²⁴⁾は、その関係を示した表である。

さらに、第4表²⁵⁾で5つの賃金制度の比較を示している。

しかし、ニコルソンは結論として、「賃金システムに関するこの章は、その

23) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 22.

24) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 21.

25) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 21.

第 3 表

No. of Pieces.	Price per Piece.	Labor Cost.	Cost of Material.	Overhead Cost.	Total Cost.	Cost per Piece.
7	.25	\$1.75	\$.70	\$1.50	\$3.95	.56 $\frac{2}{3}$
8	.27	2.16	.80	1.50	4.46	.55 $\frac{2}{3}$
10	.29	2.90	1.00	1.60	5.50	.55
11	.30	3.30	1.10	1.64	6.04	.55 $\frac{1}{11}$

第 4 表

System.	No. of Articles.	Rate of Payment.	Labor Cost.	Men's Gain per Day.	Cost of Material.	Overhead Cos.	Total Cost.	Cost per Article.	Reduction in Cost per Article.	Reduction in Cost for 100 Articles.
Day Bate. :	8	.30 per hour	\$3.00	...	\$1.00	\$1.50	\$5.50	.6875		
Piece Work. {	8	.32 per piece	2.56	...	1.00	1.50	5.06	.6325		
	10	.32 per piece	3.20	.64	1.25	1.60	6.05	.605	.0275	\$2.75
Differential Rate. . . . {	8	.32 per piece	2.56	...	1.00	1.50	5.06	.6325		
	10	.34 per piece	3.40	.84	1.25	1.60	6.25	.625	.0075	.75
Premium. . . {	8	.28 per hour	2.80	...	1.00	1.50	5.30	.6625		
	10	.14 additional for each hour saved	3.15	.35	1.25	1.60	6.00	.60	.0625	6.25
Bonus. . . . {	8	.28 per hour	2.80	...	1.00	1.50	5.30	.6625		
	10	.32 per hour	3.20	.40	1.25	1.60	6.05	.605	.0575	5.75

制度化において『人間的要素』(human element)に関するコメントなしに完結しない〈と述べ、〉ある人にとって有益なものでも、他の人にとっては毒になることもある」²⁶⁾といい、制度導入の成否は「採用される特定の賃金制度が有するメリットよりも、その制度化の仕方や人事管理のあり方のほうにより多く影響されると言っても言いすぎではない」²⁷⁾として、人間関係や労使関係の難しさを十分に認識していることをうかがわせるのである。そして、「例示した賃金システムは、特定の事情により適したものであるならば、どれを採用してもよいのである」²⁸⁾と結論づける。

賃金システムについてのこのような弾力的姿勢は、割増時間賃金制度を推奨しながらも、具体的な労使関係の情況次第で、特定の制度にこだわらないことを示している。このような考え方は、理論的に有効な賃金制度を認識しながらも、画一的な採用を直ちに主張しないという彼の労務管理のすぐれて実際的な経験に裏づけされたもので、きわめて現実的な管理志向を示すものである。

他方、第5表に示される「賃金内訳表」(様式10I)をみると、従業員1人ひとりについて、時間管理の欄に、規定〔時間〕、実際〔時間〕、節約〔時間〕、ロス〔時間〕を記入させるようになっていいる。金額だけでなく、このような時間管理の記入を様式化していることは、作業管理の主題が時間ロスに向けられており、その克服が強く意識されていたことの反映であろう。

第6表は、「機械原価」(様式13K)の月次集計表であるが、ここでも、段取〔時間〕、不働〔時間〕、使用〔時間〕、作業時間、ロスタイム、というように、機械ごとの時間管理が機械原価に結合して記入するように作られている。製造活動における時間管理が、労働時間(労働密度の管理指標となっている)と機械時間(機械作業の効率指標となっている)の両面からチェックされているのである。

ニコルソンは、事務機器の解説においても、「多分、必要性のもっとも大き

26) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 27.

27) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 27.

28) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 27.

第 6 表

MACHINE COST									
Machine No. -----					Department -----				
DESCRIPTION	JAN.	FEB.	MAR.	APR.	MAY.	JUNE	JULY		
Machine Costs:									
Labor									
Supplies									
Power									
Maintenance									
Depreciation %									
Indirect									
Total									
Working Hours									
Cost per Hour									
Machine Record:									
Set up									
Idle									
In use									
Working Hours									
Lost Time									
Average Cost per Hour to date									

いものは時間の節約であろう。事務所におけるロスタイムは、工場の場合と同じように大きな損失である。……管理者の時間は、従業員のそれよりも、確実に重要である²⁹⁾と述べ、時間節約という視点が強調されていることも、ここに付言しておこう。こうした時間管理の強調は、実際原価計算の中での原価管理の視点に他ならない。

C. 間接費問題

29) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 399.

ニコルソンは、「正確な原価の算定において、工場主をもっとも实际的に悩ませるものは、製造経費 (manufacturing expenses) ——時には間接費 (overhead charges, and in other instances, indirect expense or burden) と呼ばれる——の配賦であると、原価計算の著者すべてが述べている」³⁰⁾と書いた。

ガーナーは、1900年以後において間接費が重視されてきたと認識しているが³¹⁾、「ニコルソンが1909年にニューヨークで『工場組織と原価』を刊行したときには、各種の間接費を区別する基準はすでにアメリカでは確立していた。この問題に関する彼の議論はかなり満足なものであった」³²⁾と評価している。

ニコルソンは、間接費から販売費の除外を求める。すなわち「販売費はしばしば商品原価の一部として加算されているが、その費用の大小にかかわらず、製品に価値を加えるものではない。商業上、販売部門はもっとも重要な部門である。そしてそれと関連する費用は、物品が利益をもって市場に提供される場合の価格決定の重要な要素である。しかし、これは、生産原価と殆どないし全く関係のないもので、工場原価の検討では調査の範囲から除かれねばならない。工場原価は生産物の完成で完結するのである」³³⁾と間接費の製造原価としての純化を強調するのである。

次に、設備投資の利子について、これを製造原価として間接費に含めることを主張している。すなわち「設備投資にかかわる利子は製造原価には殆ど含まれていないが、あらゆる場合に含めるべきである」³⁴⁾という見解を表明している。

間接費の範囲が確定すると、次の問題は言うまでもなく、その配賦の問題である。この点についてニコルソンは「間接費の正しい配賦は、これなしでは結果が正確であるということにはなりえない原価計算過程の不可欠の環の1

30) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 7.

31) S. Paul Garner, *op. cit.* p. 341.

32) S. Paul Garner, *ibid.*, pp. 136-7.

33) J. Lee Nicholson, *op. cit.* p. 28.

34) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 33.

つ」³⁵⁾と位置づけている。さらに「間接費の最善の配賦法は、多かれ少なかれ任意基準で配賦される間接費額を最少限にする方法である」³⁶⁾とする。

このような姿勢で、以下の7つの配賦方法を説明するのである。

「第1. 直接労務費法 (Direct Labor Cost)

配賦方法——間接費総額を直接労務費額で除し、その期の配賦率を定める。

第2. 直接労働時間法 (Direct Labor Hours)

配賦方法——間接費総額を総生産労働時間で除し、その期の時間当り配賦率を定める。

第3. 直接労務費、原材料費法 (Direct Labor and Material)

配賦方法——間接費総額を労務費と原材料費の総額で除し、その期の配賦率を定める。

第4. 旧機械率法 (Old Machine Rate)

配賦方法——全設備の間接費総額を機械の総作業時間数で除し、機械時間当りの平均率を定める。

第5. 新機械率法 (New Machine Rate)

配賦方法——部門間接費額を総作業時間数又は他の尺度で除し、その期の配賦率を定める。

第6. 固定機械率法 (Fixed Machine Rate)

配賦方法——最終の機械原価が異なる結果になる点を除き、前例と同じ。

第7. 新支払率法 (New Pay Rate)

配賦方法——部門間接費総額をその期の総直接労務費で除し、規定個別賃率を付加して配賦率を定める。」³⁷⁾

35) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 38.

36) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 49. ニールソンは、原価記録を扱っている第17章でも、同趣旨の見解を示している。すなわち「原価の中のもつとも不確定な要素は、生産に間接経費を配賦する方法の基準もしくは公正さにあるのだから、多少とも任意の基準で配賦される経費額を切下げるとどのような計画や方法でも、より正確な原価をもたらすことになるのは当然のことであろう。」(*ibid.*, p. 163).

37) J. Lee Nicholson, *ibid.*, pp. 40-41. なお、詳しい説明は pp. 41-57. にかけて行なわれて、

ニコルソンは、「新支払率法は、全経費の性格がよく認識されているような特定の部門で用いられる場合には、しばしば有効である」³⁸⁾と述べるのであるが、結論として「方法選択の自由が、近代原価計算の最高の発展をマークする」³⁹⁾と、配賦法選択を工場組織化と結びつけて考えている。このような考え方は、すでに述べた賃金制度の選択に関する見解とも共通している。

ただ、固定機械率のばあい、「機械率の論理的基礎であるフル稼働を、平均ないし実際稼働時間に代えて、その基礎として率を定める(ということに対し)、たとえ40%の能率を示しているにしても、機械が、1日に、どれだけの仕事をするかが問題でなく、その機械がどれだけの仕事をしているかが問題なのである。したがって、特殊な場合を除き、固定機械率法は真実原価の決定に満足な結果をもたらすには適しないと結論される」⁴⁰⁾と、事実上、チャーチの補充率法に対する批判を行なっている。

そして彼は言う。「全体として、間接費の複雑性から派生する困難は、異種生産物と結合して、それほど容易に処理されるわけではない。工場主は、費用と不便さを理由に、複雑な原価計算制度に悩まされることを拒否する。彼が必要とするものは、できるだけ単純な方法であり、同時に期待どおりの正確な結果を与えるものである。不幸なことに、事情が複雑であれば、処理方法もまた多少とも複雑になる。一方における単純化と他方における正確さを求めるという矛盾は、常に存在するのであるが、実務界では、一般に、この矛盾は妥協によって処理されるのである。」⁴¹⁾

いる。

ガーナーは、ニコルソンの7つの配賦方法のうち、新支払率法と新機械率法の2つを紹介し、「ニコルソンは、彼の論述を結ぶにあたり、すべての問題の実際的な解決は、工場の製品の適正な部門化と生産過程の分化を中心に行っている、と述べている」(S. Paul Garner, *op. cit.*, p. 193.)として、部門化の重視をニコルソンの特徴としながら、この点は彼以前にも主張されていたと指摘。

38) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 57.

39) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 57.

40) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 55.

41) J. Lee Nicholson, *ibid.*, p. 39.

このように述べることで、具体的事情の下で、もっとも妥当な方法を選択せよということになる。その場合に、恣意性の排除と、現実的な操業度を配賦基準として採用すること。そして、工場組織化とのかかわりで、部門化の役割を位置づけた上で、単純さと正確さのある種の妥協を受け入れるという特徴がみられる。このような考え方は、見積原価制度の展開の中に反映されているのであるが、さらにこうした資料が、売価決定とのかかわりで、利益管理の視点に結びついているのである。

D. 利益管理視点

ガーナーによれば、「1898年頃から、アメリカにおいて工場の改良やあらゆる種類の改善についての関心が非常に高まってきた。……製造原価は、好不況期ともに必要なものとなった。熟練した経営者は、第一に、世界市場での販売価格を定めるため、第二に、その販売価格を競争者より低くしておくために、製品工場原価を知る必要があった」⁴²⁾と書いている。

ニコルソンも、原価情報の管理目的に触れた後、「これに加え、それは販売部門への指針として、きわめて重要である。……競争やその他の事情により、ある製品が原価もしくは赤字で売られねばならぬ事態のあることはよく知られている。そのような場合、販売部門に製品原価の確実な知識を誰れが尋ねることができよう。実際原価を示す情報によって、もし、その製品が原価又は赤字で売られねばならないのなら、当然、販売部門は、できるだけそのような製品は売り控えるのに対し、実際利益が生じる製品の販売を促進することが可能になるのである」⁴³⁾と述べている。これは、売価決定の情報にとどまらず、利益管理を視野に入れた原価情報の意義が問題とされているのである。第22章、第30章は、このような視点をふまえて展開されている。

そこでの特徴的な利益管理指標は、提示されている様式を紹介することで、

42) S. Paul Garner, *op. cit.* pp. 208-209.

43) J. Lee Nicholson, *op. cit.* p. 3.

具体的に理解することができる。

第7表は「販売員原価表」(様式49A)であるが、その内容はみられるとおり、地域別に、販売員1人ひとりの、月次売上高、売上原価、粗利益、販売費および純利益を記入するもので、単なる原価表ではない。このように、セールスマンの個人管理が、利益管理の視点の下で展開されているのである。

さらに第8表は「損益表」(様式53B)である。この特徴は、第1に、これが日計表であること、第2に、各部門ごとに計算されること、第3に、内訳は、売上、売上原価、粗利益、販売費、管理費、営業利益、営業外損益および純利益を記入するようになっている。

通常、実際原価計算の立場では、年次計算としての損益計算書が常識なのであるが、このように、日計表や月次計算の様式が提示されているだけでなく、部門ごとの損益内訳そしてさらにセールスマン1人ひとりの損益内訳までの記入様式が示されていることは、この当時の管理指標としては驚きでもある。もちろん、これは実際原価計算の枠組みの中での補助的記入であるけれども、利益管理の個別的で、時期を失しない指標としての意味を持っていることは言うまでもない。

第 7 表

SALESMEN'S COSTS.

Salesman _____ Territory _____

FOR THE YEAR 19	Sales		Gross Profit		Selling Costs				Net Profit	
	Amount	Cost	Amount	%	Salary & Commission	Travelling	Total	%	Amount	%
January										
February										
March										
April										
May										
June										
July										
August										
September										
October										
November										
December										
Total for the year										
FOR THE YEAR 19										
January										
February										
March										
April										
May										
June										
July										
August										
September										
October										
November										
December										
Total for the year										

ニホルソンの原価管理思考について

第 8 表

STATEMENT OF PROFIT AND LOSS

Dated

ANALYSIS	DEPT. A	DEPT. B	DEPT. C	DEPT. D	DEPT. E	DEPT. F	DEPT. G	DEPT. H	DEPT. J	TOTAL
Sales										
Cost of Sales										
Gross Profit										
Expenses:										
Selling										
Administrative										
Total										
Net Profit from Operat'g										
All other Income and Expenditures										
NET PROFIT FROM ALL SOURCES										

む す び

以上、ニコルソン原価理論の管理的特質を整理、紹介してきたのであるが、1909年に発表されたとは思えないほど、今日的にも通用する内容を示していた。言うまでもなく、実際原価計算の枠組みを忠実に守りながら、利益管理に包摂された原価管理思考が、これほど生き生きと脈動している書物は、めずらしいと言わなければならない。

能率技師とはちがって、会計士ニコルソンの真髄は、現実的な弾力性と経営者による具体的な事情をふまえた計算手法の選択である。そしてそれが、利益管理を土台とした経営組織化の中に正しく生かされることによって管理効果を強めるのである。まさしく、「原価計算の父」と評価されるだけの意味は実在したのであった。