

經濟論叢

第 125 卷 第 4 号

販売管理論の発展……………橋 本 勲	1
物財バランス体系 (MPS) の課題と展望……………中 江 幸 雄	19
株主全員一致の理論について……………小 島 専 孝	47
ウェブナーの原価管理実践……………田 井 修 司	70

昭和 55 年 4 月

京都大學經濟學會

ウェブナーの原価管理実践

——実務家の見地 (2)——

田 井 修 司

I は じ め に

ウェブナー (F. E. Webner) の原価会計観を取り上げる意味は、従来の標準原価計算論の研究において、彼の見解が十分に評価されていないにもかかわらず、すぐれて実践的な原価管理思考によって特徴づけられているからである。

前稿では、管理視点から彼の原価会計観の全体像を分析した。そして、彼の見解の特徴が、作業時間の決定と報告の載量を大きく労働者に依存する見積原価計算を批判して、企業間競争と労務管理の二つの視点から原価管理を捉え、それを科学的管理との関連で重視しただけではなく、労務管理の不可欠な条件として標準原価の弾力的運用を強調する点にあることを明らかにしたのである¹⁾。

当時、科学的管理法、ないし、原価管理に対する労働者の抵抗は、かかるウェブナーの指摘する問題点に沿って展開していたとみることができよう。労働運動の指導者は科学的管理法を、作業の標準化と刺激的賃金制度によって、労働者から精神的な「計画性」を奪い、「精神労働の専門家」と「純粋な肉体労働者」を分離して、後者を機械の付属物に転化するものとして位置づけ、「労務管理の科学」に反対していたのである²⁾。

また、組織的な労働運動の側面からだけではなく、科学的管理法に対する労

1) 拙稿、ウェブナーの原価会計観、「経済論叢」第124巻、第3・4号、昭和54年9・10月、92ページ。

2) John P. Frey, "Labor Leader's View of Scientific Management", *The Foundry*, Vol. 42, No. 9, Sept. 1914, pp. 353-354. ウェブナー *Factory Costs* が出版された1911年に「鋳物工労働組合 (the Molders Union)」と国際機械工労働組合 (the International Association of Machinists) とは、テイラーシステムに対して敢然と立ち上っていた」のであり、ジョン・フ

働者の自然発生的な抵抗をもみることができる。当時、時間研究の第一人者と目されていたドワイト V. メリック (Dwight V. Merick) がウォータータウン兵器廠 (Watertown Arsenal) で行った時間研究に端を発した、鑄造所の自然発生的なストライキはその典型的な事例といえよう³⁾。

こうした具体的な情況に対峙しつつ、原価管理の導入を推進した実務家ウェブナーの原価管理実践の考察によって、当時の能率技師たちの見解を、一層、実践的に具体化した実務家の見地を明らかにできれば、ウェブナーは「原価管理を主眼とする標準原価計算につらなるものではない」⁴⁾と評価されている松本教授に代表される従来の研究に新しい問題提起をなしうるのではなかろうか。

前稿につづく本稿は、かかる問題意識からウェブナーの原価会計観の全体像のなかに、彼の原価管理実践を位置づけ、テイラーを始め、エマースン、チャーチら能率技師の見解と対比することによって、原価計算史上におけるウェブナーの再評価を試みることを課題としている。

II ウェブナーの標準概念

ウェブナーの原価会計観にあっては、すでに検討したように、原価管理は賃金制度との関連で分析されている⁵⁾。彼は、賃金制度を問題とする場合、労務費だけではなく間接費の切下げの視点から、割増制度の利点を明らかにしていたのである⁶⁾。つまり、割増制度の採用によって、作業時間の節約に加えて

1) P・フレイは当時、*The International Molders Journal* の編集者であった。後に、フレイは、アメリカ労働総同盟の執行委員会によって、ホキンズ調査の労働運動の代表委員に選ばれている。(Milton J. Nadworny, *Scientific Management and the Unions 1900-1932*, p. 55, p. 88, 小林康助訳『科学的管理と労働組合』80ページ, 134ページ。)

3) Max H. C. Brombacher, "The Watertown Arsenal Labor Trouble", *The Iron Age*, Vol. 89, No. 2, Jan. 1912, pp. 168-169.

4) 松本雅男『標準原価計算論』昭和37年, 35ページ。

5), 6) F. E. Webner, "Obtaining Actual Knowledge of the Cost of Production", *The Engineering Magazine*, Vol. 35, No. 3, June, 1908, pp. 346-347. F. E. Webner, *Factory Costs*, 1911, pp. 51-54.

「同様に間接費も節約される。けれども、かかる点は労働者の賃金には考慮されないし、また、實際上、製造業者の明確な利益となる」⁷⁾ からである。

そこで、原価管理に直結する割増制度について、ウェブナーの見解を取り上げ、「割増制度の基本思考」⁸⁾をなす業績標準としての「標準時間」⁹⁾の内容を具体的に検討して、彼の標準概念の内容を明らかにしておきたい。

主として労務管理の側面から原価管理を捉えたウェブナーが最も重視したのは、労資間の対立回避の問題であった¹⁰⁾。割増制度の導入においても、当然、予想されうる労働者による抵抗は彼の注目する問題となっている。

例えば、割増制度の導入に対する何らかの重大な反対が予測される場合、彼はその対応策を次のように示している。まず、「信頼できる数人の労働者」¹¹⁾を、割増給で、工場の各分野に配置して、彼らには「かなり良い稼ぎ」¹²⁾を保障する。そして、「同僚たちの羨望をあおり、反対者自らが割増給〔の採用〕をうるさく要求し始めるまで」¹³⁾、あらゆる機会を捉えて、割増給の採用による賃金の増大を彼らに誇張させるのである。さらに、ウェブナーは、こうした「すぐれた方法」¹⁴⁾は「めったに失敗しない方策」¹⁵⁾である、とまで断言するのである。

かかるウェブナーの実践的視点は、割増制度において標準時間となる「許容時間 (time allowance)」¹⁶⁾の決定を論じる際に、一層、明確になってくる。この許容時間の決定は、その細目に完全に精通した実務家によって遂行されるべき仕事であって、職長会議によるすべての作業の標準化、ならびに、その作業を遂行する各部門の決定から始まる¹⁷⁾。

つづいて、標準時間の設定方法が問題となる。ウェブナーは、ある標準作業を遂行する個々の労働者の作業時間を集計して、まず、平均作業時間を算定す

7) F. E. Webner, *Factory Costs*, 1911, p. 114.

8), 9) *Ibid.*, p. 114.

10) 拙稿、前掲論文、86—87ページ。

11), 12), 13), 14), 15) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 125.

16), 17) *Ibid.*, pp. 125—126.

る。そして、この平均数値から10パーセントの作業時間を控除した数値を許容時間とみなしている¹⁸⁾。だから、「この数値は、實際上、労働者にとって、たいへん寛大な許容時間 (a very liberal premium allowance) であろう。」¹⁹⁾ ということになる。

したがって、労働者は、大抵、許容時間内に作業を終えることができ、時間の縮少は、許容時間の25パーセントから、時には、50パーセントに及ぶまでになるとウェブナーはみている²⁰⁾。このように、彼は許容時間の「寛大さ」を認めたうえで、「ひとたび決定された許容時間は短期 (short of a year) に変更されるべきではない」²¹⁾とつけ加えるのである。

また、許容時間のより実際的な設定方法として、能力の似かよった二人の労働者の競争によって、標準時間を決める方法を提案している²²⁾。労働者間の競争を利用することによって、二人の労働者のそれぞれの長所が比較的短時間内に判定されるのである。両者の優劣が明確に決するとすぐ彼らは競争を止めてしまうが、しかし、「この点に到達する以前に」²³⁾、能率的な作業速度を決定することができるウェブナーは断定している。

このように、許容時間を設定する彼の実際的方法を明らかにしたうえで、こうした実践的視点から、彼はテイラー (F. W. Taylor) の課業管理の考察に移っている。周知のように、テイラーの標準時間は、「一流の労働者によってのみ達成可能な相当困難な」²⁴⁾、厳格度の高いものとして捉えられている。ウェブナーは、かかる標準を「理論的理想 (theoretical best)」²⁵⁾ 標準として位置づけ、次のようにつつけている。

テイラーシステムには「考慮されるべき二つの基本的仮定がある」²⁶⁾。一つは、

18), 19), 20) *Ibid.*, p. 126.

21) *Ibid.*, p. 126. ウェブナーは許容時間の更新を、機械の導入、その他の「明らかな、疑問の余地のない原因」がある場合に限定して行うと述べている。

22), 23) *Ibid.*, p. 127.

24) Frederick W. Taylor, *Shop Management*, 1911, p. 1368. テイラーの科学的管理法は、製造過程を管理対象として、時間研究、動作研究によって課業 (task) を設定し、刺激的な賃金制度と結合して、能率の増進をはかる管理制度である。

25), 26) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 127.

適切に指導，訓練されるならば，労働者はテイラーの理想標準を達成でき，二つは，労働者は十分に報酬が与えられるならば，テイラーの理想標準を達成するであろうという二つの仮定がそれである²⁷⁾。

そして，「かかる原則の成功的な適用は次の実際の諸条件に依存する」²⁸⁾と述べ，テイラーの課業管理の四原理を列挙している²⁹⁾。そこでは，第一の原理である課業の設定について，ウェブナーは「この原理がより広範に適用されていないという事態は，その適用がいかにも容易になされうることに関する認識不足による」³⁰⁾と批判して，彼の許容時間の設定に関する提案を，テイラーの理想標準，ないし，課業管理を実践的に具体化したものとして位置づけているのである。

テイラーの理想標準を前述した二つの仮定を媒介にして捉え，その達成のための実践的な具体化をはかったウェブナーは，つづいて，テイラーの理想標準と区別される彼の標準概念を次のように説明する。「標準は公平で，達成可能な，そして，無理なく安定的なものであるという配慮がなされねばならない」³¹⁾。標準があまりに高すぎると労働者を落胆させ，低すぎる標準は超過支給となり，標準のたび重なる更新は制度全体を不評判にするからである³²⁾。

とくに，かかる標準の安定性を強調したうえで，彼は「かなり安全なルールは，平均的労働者に，平均的諸条件のもとで，平均的努力によって，通常の日賃率で稼ぐことができる通常の賃金を保障する標準時間を設定することである」³³⁾と述べ，標準概念を明らかにして，この標準において，「かなり優秀な労働者」³⁴⁾には，通常の賃率を25パーセントから40パーセント上回る割増賃金を保障すべきであるともいっている³⁵⁾。

27), 28) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 127.

29) Frederick W. Taylor, *op. cit.*, p. 1368. テイラーの四原理は，1) 高い日々の課業，2) 標準作業条件，3) 課業達成に対する高い報酬，4) 課業達成に失敗した場合の損失，である。さらに，テイラーは，課業の厳格度に関して，「課業は，一流の労働者によってのみ達成可能な相当困難なものとして，設定されるべきである」という第五の原理をつけ加えるべきであると述べているが，しかし，ウェブナーはこの原理を除外している。(F. E. Webner, *op. cit.*, pp. 127-128)

30) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 127.

31), 32), 33), 34), 35) *Ibid.*, p. 129.

明らかに、ウエブナーは、「一流の労働者」を排除して、「平均的労働者」によって遂行される作業時間を、標準時間として捉えているのである。しかも、こうした標準時間の管理的性格について、彼は、標準時間の実際的な運用上の留意点に注意を喚起するなかで次のように語っている。

留意すべき一つは、標準の安定性の問題である。労働者の熟練の発達に対応して、当然、標準時間の達成度に応じた賃率の上昇が予想される。この上昇は、時には、通常の賃率を法外に上回る場合もありうる。しかし、機械の導入等の明らかな要因がない限り、従来の標準時間を維持した方がよいのである。その理由は、標準時間の達成度に応じた利益は、ひとり、労働者だけのものではなく、「経営者も、同様に、製造原価のいかなる対応的な高騰もなく、大きく増大した利益を受けている」³⁶⁾からにほかならない。

二つは、さらに積極的に、標準時間の短縮をいましめて、ウエブナーはいう。標準時間の切下げが繰返しなされる場合、「もし仮に、労働者が、彼の仕事に興味を失い、企業を築き上げるよりも、むしろ、労働組合を強くする方向に“能率的努力”を傾けたとしても……確かに労働者を批判することはできない」³⁷⁾。というのは、労働組合によっても、「優秀な労働者」³⁸⁾はめったに彼に値する賃金額のすべてを獲得していないし、また、彼らが自分の努力は十分に報われるとの確信を持つならば、労働組合ではなく、「工場の旗のもとに、彼の協力を得ることは困難なことではない」³⁹⁾からである。

ここにみるように、ウエブナーの標準概念は、当時、労働者から抵抗をうけていたテイラーの理想標準を実践的に具体化しただけでなく、管理的性格としては、原価管理の側面に加えて、労務管理、さらには、労働組合対策を十分に意識した内容を担っているのである。そして、今や、「高賃金による能率的作業」⁴⁰⁾という理想的条件が、適切な管理によって、「まったく達成可能な理想」⁴¹⁾となるとウエブナーは宣言するのである。

36), 37), 38), 39) *Ibid.*, p. 130.

40), 41) *Ibid.*, p. 131.

しかも、他方では、ウェブナーは、かかる弾力的な標準の運用においても、時間研究、動作研究といった技術的な調査の重要性を十分に心得ているのである。彼は、すべての労働者がかかる標準を達成するまで、さらには、達成後においても、労働者のたえざる指導、監督、訓練の必要性を強調しており、この点での能率技師の役割や時間研究、動作研究の活用が、ガント (H. L. Gantt) の実際の事例に依拠して、説明されているのである⁴²⁾。

以上に検討したように、ウェブナーはテイラーの理想標準に対置して、実践的で弾力的な標準概念を明示したのであるが、さらにすすんで、かかる標準の原価管理への適用を明らかにすることが次節の課題である。

III ウェブナーの標準原価計算論

ウェブナーの標準原価計算論はリスト・パーセンテージ法としてよく知られている。彼によると、「リスト・パーセンテージ法という名称は、各部門における各製造原価要素が——事前に決定されて——任意のリスト・プライスの比率として示されている、という特徴的事実に由来する」⁴³⁾のである。この原価計算法の適用対象は量産品、ならびに、標準規格品を製造する企業に限定され⁴⁴⁾、その計算構造は次のようになっている。

リスト・パーセンテージ法は、まず、製品別に、各製造原価要素の賦課額を事前に決定して、リスト・プライスを設定する。彼によれば、このリスト・プライスは、「売価」⁴⁵⁾であることが多いが、「売価に達する基準」⁴⁶⁾であっても差し支えない。また、時には、「実際原価を秘密にするための表示として」⁴⁷⁾、虚偽の数値が選定される場合もある。そして、このリスト・プライスの比率と

42) *Ibid.*, pp. 132-135. なお、ウェブナーが引用しているガントの著書は *Work Wages and Profits* (pp. 144-147, p. 159) である。

43) *Ibid.*, p. 270.

44) *Ibid.*, pp. 271-272. これらの業種は、石鹼、タバコ、アンクル鉄、煉瓦、綿布、小麦粉等の量産品、ならびに、農機具、家具、釘、鋸、靴、混合塗料、ロープ等の標準規格品である。

45) *Ibid.*, p. 270.

46), 47) *Ibid.*, p. 273.

第1表 部門別原価構成比率表 (%)

部 門	(前) 工程原価	材 料 費	労 務 費	間 接 費	合 計	部門原価
A		7.0	3.0	2.5	12.5	12.5
B	12.5	4.7	2.9	2.4	22.5	10.0
C	22.5	3.6	2.6	2.1	30.8	8.3
D	30.8	2.9	5.2	4.9	43.8	13.0
		18.2	13.7	11.9		43.8

(出所) F. E. Webner, *Factory Costs*, 1911, p. 272.

第2表 リスト・プライス構成比率表 (%)

				割 引 20.0	
			利 益 27.7		
		営業費 8.5			
	間接費 11.9		総 原 価	純 売 価	リスト・プライス
労務費 13.7		製造原価	52.3	80.0	100.0
材料費 18.2	素 価 31.9	43.8			

(出所) F. E. Webner, *op cit.*, p. 274.

して、事前に決定した各部門別、要素別製造原価が表示され、この原価構成比率がリスト・パーセンテージと呼ばれているのである。

そこで、リスト・プライスを100パーセントとして、リスト・パーセンテージを図示したのが第1表であり、第2表は、リスト・プライスを総販売価格として表示したものである。第1表と第2表の関連において、リスト・プライスは「製造原価の決定と何ら必然的な関係はない。主として、製造原価に対して、原価比率 (list percentage price) が選定される」⁴⁸⁾のであり、ウェブナーにとっては、第1表が重要なのである。

このように製造原価を原価比率として表わす利点は「計算、記録、比較、および、必要な時の修正」⁴⁹⁾が容易な点にあるが、しかし、「実務的には、会計且

48) *Ibid.*, p. 273.

第 3 表 部門別標準原価表

部 門	(前) 工程原価	材 料 費	労 務 費	間 接 費	合 計	部門原価
A		\$ 17.50	\$ 7.50	\$ 6.25	\$ 31.25	\$ 31.25
B	\$ 31.25	11.75	7.25	6.00	56.25	25.00
C	56.25	9.00	6.50	5.25	77.00	20.75
D	77.00	7.25	13.00	12.25	109.50	32.50
		\$ 45.50	\$ 34.25	\$ 29.75		\$109.50

(出所) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 273.

的のために、原価比率表は、通常、金額に換算される」⁵⁰⁾のである。いま、第 1 表に基づいて、製品一単位のリスト・プライスを 12.50ドル、実際生産高 20 単位と仮定して、原価比率を金額に換算したものが第 3 表である。

計算式で示すと、例えば、A 部門の材料費は $\$12.50 \times 7\% \times 20 = \17.50 となる。この数値は A 部門の材料費勘定に貸記され、そして、当該部門の材料費実際発生額が借記され、両者の比較によって、正常な原価からのへだたりが示されることになる。かかるウェブナーの「リスト・パーセンテージ法にあっては、リスト・プライスとその比率が標準化された原価である」⁵¹⁾といわれている。

さて、そこで、ウェブナーの標準原価の内容に立ち入った検討を加えておこう。以上にみた「リスト・パーセンテージ法は、個々の工場において現存する諸条件と能率標準のもとで、最大限の可能性と、最低限の部門別作業に関する必要条件が認識されている工程においてのみ役立つことができる」⁵²⁾のである。こうした前提のもとで、ウェブナーの標準原価は、「正常な状態における適正な平均原価」⁵³⁾を表わすのである。また、かかる標準原価の機能については次のように説明されている。

49), 50) *Ibid.*, p. 275.

51) *Ibid.*, p. 276.

52) *Ibid.*, pp. 270-271.

53) *Ibid.*, p. 276.

「大抵、標準原価は実際原価に近似している——通常、全く安全に、標準数値を売価決定の基準としうる程近くに。しかしながら、それら〔標準数値〕の主要な機能は、騰落いずれであろうとも、原価変動を明確に示しうる比較基準を与えることである。リスト・パーセンテージ法の標準数値はこの任務を果たすであろう。原価を切下げるに違いない能率的作業が進行中であれば、経営者は達成される原価切下げを敏感に示しているような標準をもつのである」⁵⁴⁾。

こうしたウェブナーの見解からすれば、彼の標準原価は、すでに前節で分析した標準概念を原価計算の分野に適用したものと理解することができる。それとともに、彼は、標準原価の機能を、二つの視点から把握しているといえよう。一つは、企業間競争の視点から、「全く安全な」売価の決定基準として、二つは、実際原価の「比較基準」として、能率の視点、すなわち、労務管理の視点から、標準原価の機能を捉えているのである。このように、企業間競争と労務管理の二つの視点の、いわば、接点に、標準原価を位置づけている点こそ、ウェブナーの原価管理思考の実践的特徴なのである⁵⁵⁾。

したがって、彼は「公平で、達成可能な、そして、無理なく安定的な」⁵⁶⁾ 標準概念を、標準原価に適用したのであって、事前に決定する製造原価、ないし、原価比率が「実際原価に一致することを強調した」⁵⁷⁾ としても、何らウェブナーが標準原価の「原価管理への役立ちを強調していない」⁵⁸⁾ ということにはならない。そうではなくて、むしろ、主として、労資間の対立回避といった労務管理上の要請から、理想標準と区別された弾力的な、いわば、当座標準を標準原価に適用したのである。彼の見解においては、標準原価の弾力的運用は不可欠な「能率の必要条件」であることを見失ってはならない⁵⁹⁾。

54) *Ibid.*, p. 277.

55) 企業間競争と労務管理の二つの視点から原価管理を捉えるウェブナーの見解は、初期の論文以来、一貫した主張となっている。この点については、拙稿、前掲論文、77ページを参照されたい。

56) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 129.

57), 58) 松本、前掲書、35ページ。

59) 拙稿、前掲論文、87ページ。

まして、彼が「リスト・パーセンテージ法において使用される任意の数値は、達成可能であるほど、実際原価に近づく、けれども、実際原価を何らかの理由で信頼できる1〜2名の労働者にとどめておく場合には、リスト・ブライスに全く虚偽の数値を使用しうる」⁶⁰⁾と述べる時、彼はリスト・パーセンテージ法の活用を、「労働者や〔企業〕外部者」⁶¹⁾に対する管理視点から一貫して位置づけているのであって、リスト・パーセンテージ法は「製品原価の計算を目的とする」⁶²⁾とは、とても、結論できないであろう。

ところで、かかるウェブナーの標準原価思考がエマースン(H. Emerson)に負っていることは彼自身の認めるところである。ウェブナーは、「標準原価は企業という船が正しいコースを毎月とるためのコンパスである」⁶³⁾。「予定原価(predetermined cost)は、非常に多くの実際上の価値をもっているが、ただ一つとるにたらない欠陥をもっている。…その欠点というのは、予定総原価(predetermined total costs)が同じ期間の実際費用と一致しない点である」⁶⁴⁾。しかし、この不一致がとるにたらないのは、恒星年と太陽暦の不一致、磁極の北と真実の北極との不一致等々、これらの不一致が重要でないのと同様であるというエマースンのことばを引用して、積極的に標準原価を弁護しているのである⁶⁵⁾。

しかし、これまでの検討から明らかなように、ウェブナーの見解が、実務家の見地から、エマースンの標準原価思考を、一層、実践的に具体化していることもみのがせないであろう。かかる点は、部門別、原価要素別の原価勘定における標準原価と実際原価の比較、さらには、期末仕掛品の評価をつうじた原価差額の処理をすべて一般会計の簿記機構に統合しただけではなく⁶⁶⁾、原価管理

60), 61) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 277.

62) 松本, 前掲書, 35ページ。

63), 64) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 276, H. Emerson, *Efficiency as a Basis for Operation and Wages*, 1912, 3 ed., pp. 176-177.

65) エマースンの標準原価思考については、拙稿, *The Engineering Magazine* と原価管理, 「経済論叢」, 第123巻, 第1・2号, 昭和54年1・2月号, 100—101ページを参照されたい。

66) F. E. Webner, *op. cit.*, pp. 209-211. ウェブナーは, 標準原価と実際原価の原価差額を, 「棚卸差引当金勘定(reserve account for variation of weights and measures)」また、

を企業間競争と労務管理の視点から位置づけ、主として、労務管理上の要請から、標準概念、さらに、標準原価の弾力的運用を明確に主張した点にみることでできよう⁶⁷⁾。

しかも、ウェブナーは原価変動の差異原因の分析についても示唆を与えているのである。リスト・パーセンテージ法の標準原価比率と、時々実施される検証 (test) による原価比率との比較がそれである。「もし、〔両者の〕差異が発見されるならば、差異原因が判定される」⁶⁸⁾ のである。この判定において、彼が最も重視したのは、労務費だけでなく間接費の切下げに直結する作業時間に関する情報であった⁶⁹⁾。その分析により、個々の労働者、また、「請負制度 (contract system)」のもとでは、職長の能率が判定され⁷⁰⁾、その結果、「能率的な方法が原価を切下げている場合は」⁷¹⁾、標準の安定性を考慮しつつ、「標準原価構成比率 (standard list percentages)」⁷²⁾ が更新されるのである。

そこで、次に、ウェブナーが最も重視した問題であり、また、当時の原価管理の中心とみなされていた間接費管理について検討して、ウェブナーの原価管理実践における原価差異、とりわけ、操業度差異に関する認識の成熟度を確定しておきたい。

「減損・仕損費引当金勘定 (reserve account for over, short and damage)」に記入し、差損を示す借方額は製造間接費勘定に振替えている。なお、ウェブナーの差額処理について、詳しくは、岡本清『米国標準原価計算発達史』1969年、61—63ページを参照。

67) 岡本教授は、「ウェブナーは、かれのいう“標準原価”と、エマースンの標準原価とがまったく異なる性質のものであることに気づけなかったのである」と述べておられるが、しかし、前節でも検討したように、理論的には、管理視点から理想標準と弾力的な当座標準を、明確に区分しているのである。(岡本、前掲書、61ページ)

68) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 275.

69) ウェブナーは、たえず、賃金制度と原価管理を不可分のものとして分析し、作業時間に関する情報を原価切下げの視点から、最も重視したのであり、この点は初期の論文でも明確に指摘している。(拙稿、ウェブナーの原価会計観、「経済論叢」第124巻、第3・4号、昭和54年9・10月、78ページ)

70) ウェブナーは、リスト・パーセンテージ法のもとでは、通常の割増制度とともに、賃金制度としての請負制度が時々利用されると述べている。この請負制度では、職長だけが請負者となり、彼が、企業の全般的な政策に従って、部門管理を行うが、労資間の紛争は彼の責任になるのである。(F. E. Webner, *op. cit.*, pp. 117-119)

71), 72) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 285.

IV ウェブナーの間接費管理論

「間接費の重圧は、多くの場合、企業の盛衰を決定する要因である」⁷³⁾と述べて、ウェブナーは間接費を原価管理の中心に位置づけているのである。その場合、彼は、すでに賃金制度の分析でも示したように、生産の増大による間接費の切下げという能率の視点から、間接費管理を捉えたのである。かかる彼の見解は、製品単位当り「間接費は……生産の増大によって、全く増加しない……設備能力の限界に達していないという理由から」⁷⁴⁾とする「固定費」⁷⁵⁾認識を基礎とするものである。

しかし、彼の間接費管理論は、さらに、別の視点からも捉えられている。彼は、「販売部門の機能は企業全体のために利益を実現することである。製造部門の本分は、要請される量と質の製品をできる限り低原価で生産することである。これが果された時、製造部門の責任はなくなる」⁷⁶⁾と述べている。販売部門と製造部門の部門間の業績評価の視点はウェブナーの重要な管理視点となっているのである。

だから、彼は、販売費と区分される製造間接費の選定をたいへん重視して、この点について次のように述べている。「製造間接費と、商業上、あるいは、販売上の経費」⁷⁷⁾との間には「厳格な区分」⁷⁸⁾がなされねばならない。「純粹に、かつ、単に製品の販売に属する諸費目はいかなる製造原価にも属しないのであって、この点は……製品の引渡しと代金の回収とに多かれ少なかれ直接的に関係ある他の商業上の経費についても同様である」⁷⁹⁾。

「このような経費は、直接的、および、間接的に損益の賦課額であって、製造によるものではない」⁸⁰⁾。したがって、かかる販売費と製造原価の明確な区分によって、適切な販売価格が容易に決定できるだけでなく、「また、製造部門

73) *Ibid.*, p. 142.74), 75) *Ibid.*, p. 60.76) *Ibid.*, p. 280.77), 78), 79), 80) *Ibid.*, p. 143.

と販売部門の適切で節約的な管理が大いに促進されるのである」⁸¹⁾。

以上のように、ウェブナーは固定費認識に基づく能率増進の視点にとどまらず、製造部門と販売部門の業績評価の視点から間接費管理を捉えているのである。そして、彼はこの間接費管理における最も「科学的な」⁸²⁾方法として、機械率法の利用を推奨している。そこで、彼によるチャーチ (A. H. Church) の補充率法の検討を取りあげ⁸³⁾、両者の見解の相違点を明らかにしておきたい。

チャーチの能率標準には「完全操業度」⁸⁴⁾が利用されており、ウェブナーの検討はこの点から始まる。ウェブナーは、チャーチの能率標準に対して、「この決定は困難なものである」⁸⁵⁾と述べている。というのは、「何が100パーセントの能率——理想的条件のもとでの最大生産量——を構成するのか」⁸⁶⁾、また、「現存の諸条件のもとでの機械の最大能率はそのいかなる部分なのか」⁸⁷⁾、さらに、「今日の最大能率は達成されないか、あるいは、半年後の諸条件と諸手段の改善によってさえも超えられないのではなからうか」⁸⁸⁾という疑問が残るからである。

したがって、様々な工場の「諸条件は異っているので、機械の能率の決定に対して、固定したルールを定式化することは不可能である」⁸⁹⁾し、また、「ある工場に適合しうる〔能率標準の〕決定方法は、外面的には類似した別の工場では、理論的にも実践的にも、全面的に誤ったものにならう」⁹⁰⁾ということになる。そこから、ウェブナーは、個々の工場の諸条件の具体的な分析の必要性を強く主張しているのである⁹¹⁾。

能率標準の設定を労務管理上の要請に対応しつつ遂行し、標準の弾力の運用

81) *Ibid.*, p. 144.

82) *Ibid.*, p. 246.

83) チャーチの補充率法は、個々の機械を生産中心点に位置づけ、間接費予算を見積り、完全操業度に基づく機械率によって正常間接費を算定し、さらに、未配賦間接費を補充率によって二次的に追加配賦する間接費配賦法である。詳しくは、拙稿、*The Engineering Magazine* と原価管理、「経済論叢」第123巻、第1・2号、昭和54年1・2月、104—106ページ参照。

84) A. H. Church, *Production Factors*, 1910, p. 120.

85), 86), 87), 88), 89) F. E. Webner, *op. cit.*, p. 320.

90), 91) *Ibid.*, p. 321.

を主張した彼の見解からすれば、標準の設定は技術的側面からだけではなく、労務対策上の課題と結びつけて、具体的に検討すべき問題である。だから、チャーチの技術的な視点からの「100 パーセントの能率」に対する ウェブナーの疑問は、労務管理の視点から実践的に原価管理を捉えたウェブナーの見解の一貫性を、よく示すものといえよう⁹²⁾。

さらに、ウェブナーの見解は、「達成された能率と最大能率の差異」⁹³⁾が構成するロスの性格についても、チャーチと異なっている。「チャーチはかかるロスを全く原価とはみなしていない」⁹⁴⁾のであるが、しかし、ウェブナーは、「設備能力が完全に利用されていないという事実だけで、そのロスが原価であるという事実を軽視してはならない」⁹⁵⁾と批判している。設備能力は常に利用されなければ、永久に失なわれるものであり、かかるロスに対しても、原価は発生しており、支出がなされているからである⁹⁶⁾。彼によれば、「逆に「浪費設備能力 wasted capacity」は原価に反映すべきである。そして、合理的に要請されうることのすべては、偶発的な要因 (disturbing element) ——すなわち、能率上の失敗——を明確に表示するような方法で反映させることである」⁹⁷⁾。

ウェブナーは、ここでは、「いかなる形態で存在しようとも、賢明な経営者にとって、1 ドルは 1 ドルである」⁹⁸⁾ という実質的な利益に結びつく視点から、非能率によるロスの原価性を認めているのである。しかし、それにもかかわらず、非能率によるロスと製造原価の明確な区分表示を強調しているのである。

92) ウェブナーは、原価会計士の役割について、技術者の役割と区別して、会計士はそれぞれの業種の技術的内容について習熟すべきであるとする「誤った考え方」を批判している。会計士にとって、個々の作業の技術的内容に精通することは「望ましいことではあるが、本質的なことではない」のであって、原価会計の実務とその専門の方法についてこそ習熟すべきことを強調し、かかる点から、工場の具体的諸条件の分析・検討を要請している。(Ibid., pp. 253-254)

93), 94) Ibid., p. 321.

95), 96) Ibid., p. 322.

97) Ibid., p. 323.

98) F. E. Webner, "Obtaining Actual Knowledge of the Cost of Production", *The Engineering Magazine*, Vol. 36, No. 1, Oct. 1908, p. 77.

しかも、チャーチの見解では、「たとえ、完全操業が維持されたとしても、完全な生産量を達成しえない失策は、独自の賦課額としては示されない」⁹⁹⁾と指摘して、完全操業度が達成されたとしても、なお残る能率差異についても注意を促しているのである。

ウェブナーとチャーチの見解の相違は以上に尽きるものではない。最も重要な点は、不完全操業による不働設備費に関する両者の認識の差異である。チャーチは、補充率を「工場の能率の指標 (the current efficiency of the shop)」¹⁰⁰⁾と捉え、「最大能率」¹⁰¹⁾に対して、工場が責任を負う非能率を示すものと位置づけている。そして、その原因は主として、技術的な「能率上の失敗」とみなされていたのである。したがって、能率増進をはかり、不完全操業を完全操業に変えることによって原価切下げが推進されるという以上の結論はみだしえないのである¹⁰²⁾。

しかし、ウェブナーは、すでに、「最大能率」に対する疑問として提起しているように、その達成は工場の「回避可能な原因」¹⁰³⁾だけによって左右されるものではないとみている。つまり、彼の見解は、機械の完全操業時間に影響する要因は、「必ずしも、経営者によって統制されないが、しかし、しばしば、販売上の諸条件によって全く支配される」¹⁰⁴⁾のである。

そこで、不完全操業による操業度差異について次のような認識を示している。ウェブナーによれば、固定費の変動 (the variation of expense constants) は……はほとんど製造部門に起因するものではない、それは販売部門の需要の変動に最も大きく由来する」¹⁰⁵⁾のである。したがって、受注の削減につれて、作業量の増大や減量、さらには、労働者の解雇について勧告するにすぎない職長は、操業度の決定について、ほとんど発言権を持っていないのである¹⁰⁶⁾。か

99), 100), 101) F. E. Webner, *Factory Costs*, 1911, p. 324.

102) ウェブナーはチャーチの補充率法に対して、会計部門の混乱 (congestion) を引き起すという理由から、その精密化を疑問視している。(<Ibid., p. 325>)

103) *Ibid.*, p. 326.

104) *Ibid.*, p. 318.

105), 106), 107) *Ibid.*, p. 342.

かる理由から、「職長は間接費の変動をまったく統制することができないのである」¹⁰⁷⁾。

このような職長によって統制しえない不完全操業による間接費負担の増大という事実の典型的事例は「1907年恐慌」¹⁰⁸⁾につづいて多くの工場でみられたのである。「この時期に、工場は〔低〕操業を維持したが、しかし、受注が減少し、その結果、原価が高騰したのである」¹⁰⁹⁾。しかし、それにもかかわらず、「実際問題として、実際製造原価は、増大した固定費だけを除けば、その時も他の時期もなんら変らなかったのである」¹¹⁰⁾とウェブナーは述べている。

明らかに彼は、不完全操業による操業度差異を、固定費が不働費として現象するものとして位置づけており、さらに、当時の実務において、かかる不働設備費は「まったく異常費として処理され、製造原価に配賦されることに代って、損益勘定をつうじて吸収されたのである」¹¹¹⁾という実務認識を示しているのである。

以上に検討したように、ウェブナーは最大能率を基準とした能率の測定を中心課題としたチャーチの限界を超えて、さらに、製造部門と販売部門の業績評価の視点から、不完全操業に基づく不働費認識を示しているのである。ウェブナーは、一方では、操業度の上昇による間接費の切下げは、労働者の賃金には全く考慮されない経営者の明確な利益として捉えるとともに、他方では、不況期には、不完全操業による操業度差異を、製造部門と販売部門の部門間の業績評価の視点から位置づけたのであって、彼の見解は、当時の経済情勢に弾力的に対応した、きわめて実践的な管理内容をもつものと理解することができよう。

V お わ り に

ウェブナーの原価管理実践は、すでに述べたように、テイラーを始め、エマ

108) *Ibid.*, p. 345. この1907年恐慌が原価会計に与えた影響は注目すべきであろう。ウェブナーだけでなく、能率技師、フィッカー(N. T. Ficker)らも、不働費の非原価性に注目したのである。
(N. T. Ficker, "Overhead Expense Distribution", *The Engineering Magazine*, Vol. 50, No. 4, Jan. 1916, pp. 536-537)

109), 110), 111) *Ibid.*, p. 343.

ースン、チャーチら能率技師の見解を、一層、実践的に具体化したものとして位置づけることができるとともに、当時の労働運動ないし、労務対策上の要請を十分にふまえて、登場してきたものとまとめることができよう。

ウェブナーは、テイラーの理想標準を実践的に具体化し、その弾力的な運用を労務管理上の不可欠な課題として捉え、能率指標として、理想標準と明確に区分される、いわば当座標準の内容を明らかにしたのであった。

さらに、彼は、かかる標準概念を原価計算に導入し、一般会計の簿記機構と結合した標準原価計算論を展開したのである。しかも、原価差異分析を原価構成比率の分析として示しただけではなく、当時の原価管理の中心に位置した間接費管理において、不完全操業に基づく操業度差異を、不働費として現象する固定費として認識し、製造・販売の部門間の業績評価の視点から位置づけ、不働費の原価性否認実務を評価したのであった。

かかるウェブナーの見解は、標準原価の利用を最初に明確に主張したエマースン、ならびに、能率視点から不働費を捉えたチャーチの見解を、一段と有効な管理視点にまで高め実践的に具体化したものとして、注目に値するであろう。したがって、テイラーに始まり、部門間の「協同と調整」の視点から標準原価計算論を完成させたハリスン (G. C. Harrison) に至る標準原価計算の史的展開において¹¹²⁾、ウェブナーはこの両者を媒介する重要な史的位置を占めるものである、と結論できよう。

もし、かかるウェブナー評価が正しいならば、松本教授に代表される従来のウェブナー評価は再考を要するのではなからうか、そして、また、我が国だけでなく、米国の研究においても、管理視点からは原価計算史上あまり重視されていない会計士の役割は、原価管理の実際に則して、もっと重視されるべきではなからうか。

(1979. 7. 2 稿)

112) ハリスンの標準原価計算論については、野村秀和、ハリスンの原価会計観、「経済論叢」第101巻、第4号、昭和43年4月を参照されたい。