

原價監査序説

鍋 島 達

企業の計算制度に關する監査は、財務計算に關する監査と、原價計算に關する監査とに分つことができる。財務計算に關する監査すなわち財務監査との對比において、原價計算に關する監査すなわち原價監査の特質を明かにしようとするのが、本稿の目的である。

一 財務計算の特質と財務監査

財務計算は、企業の繼續的簿記ならびにその終末としての損益計算表及び貸借對照表計算を内容とし、その目的は、株主、債権者等企業の利害關係人に對して、企業の一定期間における現實的損益の大小、その處分の經過を明かにするとともに、一定時點における企業の財政状態を明かにするにある。したがつて財務計算は、企業の利害關係人に對して對外的に必要な會計事實の報告をなすことを主要な任務とする。財務計算の決算報告的任務。

かかる財務計算に關する監査は、企業に對する出資者、債権者等利害關係人の財務計算に對する信頼性を高めるこ

とを目的とし、利害關係人の利益を擁護するために行われるものである。けだし、「今日の企業の財務諸表は、單に取引の帳簿記録を基礎とするばかりでなく、實務上慣習として發達した會計手續を選択適用し、經營者の個人的判斷にもとずいてこれを作成するものであつて、いわば記録と慣習と判斷の綜合的表現にほかならぬ」(企業會計基準審議會・會計監査基準)。これ近代的企业會計の著しい特徴である。したがつて、財務計算は、誤謬又は不確實な要素の介入する餘地が多く、財政状態及び損益の適正な表現がゆがめられ、政策的考慮によつて紛飾されるおそれが少なくない。それ故、外部の利害關係人の利益を擁護するためには、企業會計が會計原則にしたがつて處理されているか否か、財務諸表に示された數字、その他の會計記録に不正、誤謬がないかどうかを確めることが必要であり、ここに財務計算に關する監査の要請される理由がある。

財務監査は、財務諸表が、企業會計原則に準據して作成され、企業の財政状態及び損益の大きさを適正に表示するか否かにつき、監査人が職業的専門家としての意見を表明することによつて行われる。監査が外部の利害關係人にとつて、眞に信頼するに足るべきものであるためには、監査は、第三者としての公正な立場にある獨立の監査人であり、同時に専門的能力と實務経験を備えた監査人によつて實施されることを必要とする所以である。

二 原價計算の特質と原價監査

財務計算に對比して、原價計算は、著しく經營計算的性格をもつ計算制度として成立した。すなわちその主たる目的は、經營活動を數量的に把握し、經營能率を明かにするにあり、主として經營者のために、經營活動の良さを判斷し、經營管理のための資料を提供することを目的とする内部計算制度である。原價計算の經營管理的任務。

かかる計算目的上の特質にもとずいて、原價計算は物量計算をその主たる内容とする、この点において財務計算が、現實の利益の大きさを確定する任務にもとずいて、金額計算を主なる内容とするのといちぢるしく異なる。また原價計算は、その經營管理的任務にもとずいて、各種原價の標準數値を設定し、標準差異の測定と分析とを行うことを、究極の方向として發展している。

もちろん原價計算は、發展史的にはこれ以外の任務を擔わされて發達し、現在においても副次的な任務として、損益計算の補助手段及び經營の價格政策の支持等の任務をもつてゐる。しかしながら、生産の大規模化と標準化、これにともなう科學的經營管理方式の導入は、原價計算の經營管理的任務を、本質的第一義的任務として重要視せしめるにいたつたのである。

かかる經營計算としての原價計算に關する監査は、したがつて財務監査とは、その目的及び立場を異にする。原價監査は、第一義的には經營活動の良さを判断し經營管理能力を高めることを目的として行われるものであり、經營者の立場から行われる。この点において財務監査が、企業の財政状態及び損益の大きさを適正に表示するか否かに關する財務諸表の監査であり、それが株主、債權者等企業の外部の利害關係人のために行われるのと著しく對照的である。

しからば經營者的立場とは何か。それはいかにして確立されたか。

近代における企業の大規模經營への發展、さらには株式制度による巨大資本の調達の必要は、企業の所有と經營との分離をもたらした。けだしこれによつて資本提供者（出資者）のほかに別個の専門的經營者エキスパート・マネージャーと稱せられる一團の人々の出現すべき地盤があたえられたのである。専門經營者は、（ア）經營計畫の樹立（イ）計畫の指揮、調整、促進（ウ）計畫と實施との比較測定による標準維持（或は結果の統制）なる管理職能を果す者として、一面出資者に

對し、他面勞務者に對して獨自の地位を確立する。かくて近代的企业における經營の人的構成は、資本家對勞務者でなくして、出資者、經營者そして勞務者の三者であり、しかも經營者は、内部的には經營のこれらの人的構成相互間の利害の調節者として、對外的には企業の社會的使命の自覺的な體現者として、獨自の存在をもつにいたる。ここに經營者の立場が、出資者の立場または債權者の立場とは別個に確立される經濟的基礎がある。

經營者の立場は、經營活動の良さを判斷し經營管理能率を高めることにある。これを「經營の合理性」と表現するならば、經營合理性は、出資者又は債權者の立場を現わすところの出資資本の収益性または債務辨濟の可能性とは別個の價值基準として確立せられる。したがつて原價監査が、財務監査と別個に成立しうべき理論的根據を、われわれは、經營者の立場の確立とそれを表現する經營合理性の中にもとめるものである。

三 經營合理性の測定と原價監査の主要事項

經營の合理性は、一般的には經營に投下された資本及び勞働の費消とこれによつて得られた給付(製品または用役)サービスとの比率によつて示される。換言すれば、一定單位の給付量または給付價值當りの費消價值によつて示される。

したがつて原價監査は、原價計算によつて與えられる資料について、經營における費消價值を調査することによつて行われる。原價計算によつて示される原價は、一般的に費消數量と費消價格との積數である。しかしながらここにおける價額計算は、異なる種類の物量單位を計算するための統一的な表示手段にほかならない。したがつてその費消價格は、恒常的な計算價格たることを原則とする。

されば原價監査においては、原價計算によつて與えられた價額の表示をもつ資料を調査分析する場合においても、

主として經營における費消費數量を調査分析することによつて、經營活動の良さを判断せんとするものである。

かかる經營合理性は、少くとも次の事項について把握されなければならぬ。

(一) 材料費について材料消費能率を。

(二) 勞務費について勞働消費能率を。

(三) 經費または間接費について經費能率及び操業率を。

(四) 部門費について經營における各部門の管理能率を。

第一に材料消費能率については、製品一定單位當りの各主要材料(原料)の消費量 \parallel 歩留りを調査する。この場合右の實際の消費量と標準消費量とを比較し、その差異が発生した原因を分析すべきである。

材料の標準消費量とは、經營が正常の操業度において且つ正常の注意の下に費消すべき消費量であり、單なる平均値でなくして達成の目標たる性格をもつが、他面それは繼續的に維持しうべき達成目標たる意味において、正常値でなければならぬ。かかる標準値は、材料消費に關する科學的研究にもとずいて設定せられるべきものである。

材料消費量における標準と實際との差異の發生する原因の主なもの、(ア)材質の良否と(イ)作業方法の良否であり、これによつて作業屑とかその他材料加工中に生ずる材料減耗、および仕損じに多寡を生ずる。これらは、材料のいわゆる不生産的な、無駄な消費である。したがつて材料消費量の監査においては作業屑その他作業中の減耗、仕損の發生高を調査し、その發生原因を探求しなければならぬ。

材料の不生産的な消費のいま一つの原因は、材料保管中の減耗である。その大小は、(ア)材料の保管設備の良否、(イ)保管數量の多寡、(ウ)保管期間の長短、(エ)保管係員の管理上の注意如何等によるものであるから、加工過

程における材料消費量能率とあわせてこれを調査し、その發生の原因を明かにしなければならぬ。

第二に労働消費能率については、製品一定單位當りの主要勞務の作業時間數 \parallel いわゆる工數を調査する。この場合においても、實際の作業時間と標準作業時間とを比較し、その差異の發生した原因を分析すべきである。

標準作業時間とは、平均的熟練度の工員が標準的な作業方法により、正常の努力をもつて作業する場合において費消する時間である。かかる標準作業時間は、時間研究とか動作研究などの科學的研究にもとずいて算定さるべきものである。

費消労働時間の調査において、浪費せられた労働時間すなわち仕損品に費された労働時間數を調査し、仕損の發生原因を探求しなければならぬ。

労働費消能率に影響する要因は、多種であるが、少くとも次の事項は、その調査上考慮されねばならぬ。(ア)賃銀制度 (イ)工員の職種別、熟練・未熟練別、性別、年齢別構成 (ウ)工員移動率 (エ)工員養成及訓練施設 (オ)勞務管理組織 (カ)作業環境 (キ)福利施設及び災害防止施設等。

第三に経費能率及び操業率については、経費を、操業度と無關係に一定的性質を有する固定費(すなわち利子、地代、家賃その他の賃借料、保険料、減價償却費等の固定資産に關する費用、監督者給料等)と操業度の變化に照應して變動する變動費とに區分計算し、操業度と經費の大いさとの關係を調査する。この場合標準操業度を基準として、實際の操業度における固定費の差異の狀況と變動費の差異の狀況とを比較分析すべきである。

操業度とは、經營における各種生産要素の組合せの良さを示すものといえる。すなわち諸生産要素の組合せには技術的に決定せられた適度の均衡が存するものであつて、生産設備を一定とするときこれに組合さるべき他の生産諸要

素には各々組合せの適量があり、生産諸要素が最も調和的に組合された場合に、生産設備の利用度は最大となり、ここに標準操業度が實現される。

操業度を決定する最大の要因は、經營外部の市場關係、とくに當該製品に對する需要ならびに原料、労働、資金市場等の生産諸要素の供給であり、これらは經營者の統制外の外部的事情である。しかし他面經營者の經營管理の良否、とくに工程管理の拙劣によつて作業が圓滑に進行せず、いわゆるアイドル・タイムを生じ、操業度が低下する場合がある。いずれにしても原價監査においては操業度差異の生ずる原因を分析探求しなければならぬ。

さらに經營全體としての操業度とともに、各部分經營の操業度を調査し、各部分經營が相互に均衡的生産力として機能し、經營全體を通じて最高の能率を發揮しているか否かを批判することが必要である。

第四に部門費能率については、原價を、各部門管理者の統制可能な原價と統制しえざる原價とに分ち、前者については各部門の費消能率、換言すれば各部門管理者の經營管理の良さを調査する。部門費計算は、近代的原價計算においては、單に間接費配賦のための手段としてでなく、部門管理者の管理能率判定の手段として、原價計算における中心的な重要性を占めるにいたつた。而して部門費についても、標準値と實際との比較によつてその差異を測定し、差異發生の原因を分析批判し、部門管理能率判断の科學的基礎をつかむ必要がある。

四 原價監査の組織

原價監査は、原價計算によつて與えられる數字資料にもとずき、前節にのべたごとき事項を中心として經營の合理性を診断し、批判し、これによつて經營管理能率を高めるための科學的な資料を經營者のために提供するものである。

したがつて經營における原價監査の組織は、財務監査の組織と趣を異にせざるをえなす。

財務監査は、六箇月または十二箇月毎に作成され外部に公表される財務諸表について、出資者、債権者その他企業の外部の利害関係者の利益のために行われるものである。したがつてこの場合の監査人は、財務諸表に對する社會一般の信頼を高めるために、公認會計士、計理士等企業の外部にあつて第三者的な不偏不黨の立場にある職業的監査人たるべきことは當然の歸結である。この場合彼の監査が、企業内部における内部牽制々度および内部監査制度によつて支持され補足されることは、ならこの本質を妨げるものではない。

これに對し原價監査は、經營内部において短期的に（一箇月）作成され報告される原價計算その他の經營資料にもとずいて、經營者のために彼の經營管理目的のために行われるものである。それは期を逸することなく行われ、毎日の經營改善のための批判と勸告をなすべきものである。したがつてこの場合の監査人は、外部者でなくして、當該事業における經營管理に關する具體的な知識經驗をもち、しかも經營内部において經營者に對する批判の自由を保障された者でなければならぬ。かかる意味において、經營管理能率を診斷し批判する獨立の部局が、經營首腦者の直屬の機構として設置されなければならぬ。

アメリカではかかる内部管理組織として、コントロールシップが行われていることは知られるごとくである。コントロールシップの詳細な研究は、別の機會にゆすることとするが、經營合理化のための不可欠の要件として、原價監査を經營内部に機構的に確立するには、わが國の企業においても、この内部監査組織の研究と實施が焦眉の急であることを指摘し度。