

# 新しい製造環境と原価計算の多元化

飯 塚 勲

## はじめに

我々はここで新しい製造環境での原価計算はいかにあるべきかという米国の論議を検討するが、その出発点となる問題意識は次の如くである。

米国の多数の企業の製造業務は、経営者が世界の市場で競争する世界クラスの製造業たらんと努力することによって、大きな変化の直中にある。顧客は高品質、高信頼性、高速配送、および製品多様性を求めている。内外の競争者は世界クラスの製造業に競争するか消滅するかという圧力を強めている。不断に競争に成功するためには、米国の製造業は利益を上げながら成功できなければならない。このことはかならずしも原価の最低化を意味しないが、資金調達と満足な投下資本利益率を達成できることを意味している。

米国の製造業は顧客の高度な要求に応え、高品質、低在庫、製品指向（弾力的）フロー・ライン、オートメーション、製品系列別組織、および情報技術の有効利用を手段として新しい製造環境を構築している。かくして、原価計算システムは新しい製造環境と両立しうるために発展しなければならない。

原価計算システムはコスト・マネジメントおよびコントロール、製品原価決定、ならびに棚卸資産評価のために用いられる。原価計算の古典的モデルは棚卸資産評価に関する財務情報の提供を主要な目的としている。すなわち、原価計算の古典的モデルは、標準原価の利用、職能別間接費の配賦、および全部原価の計算方式を通じて、しばしば労働基準配賦率を基礎にし、原価管理（コスト・コントロール）ないし製品原価決定よりも棚卸資産の認められうる価額を確定することに重点をおいている。原価計算の古典的モデルは新しい製造環境

において重大な欠陥を有する。すなわち、原価計算の古典的モデルは不適切な行動を奨励し、経営者が健全な意思決定をするために必要とする情報も競争に打ち勝つために必要とする情報も提供しえない<sup>(1)</sup>。

原価計算の古典的モデルが新しい経営環境において経営者に適切な情報を提供しえなくなったのは、それが棚卸資産評価を第1の目的としているとか、労働基準の間接費配賦率を採用しているとか説明するだけでは勿論、説得力に欠ける。新しい経営環境は従来の原価計算方式のどこにどのような変更を加えることを求めているのであろうか。我々は次にこの点をホーウェル＝ソーシィに依拠して検討することにしよう。

## 1 新しい製造環境の原価計算への影響

### (1) 高品質の影響

高品質の傾向は製造業務のすべての側面をより厳しく管理するように世界クラスの製造業を駆り立てている。したがって、品質の原価 (cost of quality) より適切には非品質の原価 (cost of nonquality) がどれだけであるかを知ることが重要になっている。原価計算システムはすべての非品質の原価 (作業屑、補修作業、製品保証、フィールド・サービスなど) を分離して集計し、経営者が利用できるように修正される必要がある。

### (2) 低在庫の影響

在庫を削減する努力は在庫の理由を識別し、在庫を除去するために製造プロセスに必要な修正を施すことを製造業に強いている。少量ないし零の在庫という製造環境は在庫が予測不能な事象および業務の変化に備える予防的緩衝として維持されている製造環境とまったく異なる作用をする。在庫が製造プロセスに関する理解とその修正によって低減されると、経営者は現在の製品原価データが異なる製品種類の相対的な資源消費を反映していないことを実感するようになる。このようになれば、業務管理者も会計管理者も現行の棚卸資産評価技

法によって製品原価データおよび工程原価データを計算しなくなる。究極的には、在庫除去の成功は棚卸資産評価問題を無用にし、原価計算担当者は管理目的のためにのみ在庫を評価することになる。

### (3) 弾力的（製品指向）フロー・ラインの影響

多くの製造業は工場を製品指向フロー・ラインへ配置換えし、設備の機能別グルーピングを止めている。同時に、多くの製造業は各段階の間で必要な材料荷役量と仕掛品在庫を最小化するために、製造プロセスの種々の段階を連結している。しかし、今日の製造工場のフロー・ラインはまた、多様な製品がフロー・ラインを横断して生産できるように製造上の高度の弾力性をもっている。重点はまた、1単位が工程にある時間の長さを最小化するために、生産回転率とサイクル時間におかれている。

機能別組織から製品系列別組織への移行は同質的なコスト・センターの定義を変化せしめている。製品系列別組織は多数の間接費項目を製品系列別に直接に識別することを可能にし、配賦の必要性を最小化しているが、他方組立ラインの高度な弾力性は特定ラインを横断していく諸製品への原価配分の問題を増大せしめている。

### (4) オートメーションの影響

新しい製造環境の最も劇的な証拠の1つは多数の企業が実施したオートメーションの水準である。自動化設備の目的は労務費の低減にある。自動化設備は高品質、製造信頼性、迅速かつ弾力的な製造、および低在庫にも貢献する。

労働から設備への移行は製造原価の構成割合および特徴を変化せしめている。労務費が減少し、間接費が増加している。変動費が減少し、固定費が増大し、損益分岐点は上昇している。製品への原価の配賦も同様に变化している。固定資産投資の増大は各製品系列および製品種類への資本費の配賦という問題を生じている。

### (5) 製品系列別組織の影響

工場の配置換えに加えて、幾つかの企業は補助部門の職能別グルーピングを止めて、補助部門要員の製品系列への配分を始めている。購買、日程計画、製造エンジニアリング、および保全の諸部門の要員の製品系列への配分は諸補助部門費の配賦に関連した問題を低減している。製品系列別利益センターへの移行と間接費の個別的配分は経営者の指向を原価最小化から利益最大化へ変化せしめている。

#### (6) 情報（コンピュータ）技術の有効利用の影響

工程内管理（in process control）、製造業績の監視、および経営情報へのコンピュータ技術の利用の増大は管理会計に劇的な影響を及ぼすであろう。工程の変更度合の低減を目的とする工程内管理は種々の差異を減少せしめ、変更の必要性を減少せしめる。コンピュータから即時的業績データを入手し、迅速な是正措置を実施するには極めて低い作業段階での明細データや個別品目別データが必要となる。

## 2 原価計算システムの機能

現行原価計算システムは単一の原価計算システムでコスト・マネジメントおよびコントロール、経営意思決定のための製品原価計算、ならびに棚卸資産評価という異なる目的を達成している。ホーウェル＝ソーシィは現行の単一原価計算システムが異なる三つの目的のために如何に機能しているかを検討し、異なる目的には異なる原価計算システムを採用すべきであると推奨する<sup>(2)</sup>。彼等が目的別の原価計算システムすなわち三種類の原価計算システム（multiple cost accounting systems）を提唱する根拠は次の如くである。

#### (1) コスト・マネジメントおよびコントロールの目的と

##### 原価計算システムの機能

原価は最初、発生した製造部門ないし補助部門で集計される。原価管理（コスト・コントロール）は歴史的には、発生した部門で同一費目について実際原

価と予算原価を比較することであった。部門別予算実際差異報告書は典型的な管理手段であった。一般に、部門は有利な差異を達成するために原価を最小化するように動機づけられている。たとえば、購買部門は有利な購入価格差異を達成するために製品の品質について妥協することになる。保全部門は不利な保全差異を防ぐために、保全の超過時間によってたとえ設備がラインや製品に使われ過ぎることを防ぐにしても、超過時間を回避することになる。

製造部門も不適切な原価計算および業績尺度によって反機能的に行動することになる。材料消費量差異を回避するために、低品質の製品が次の部門に手渡されることになる。労働者は労働能率と間接費配賦の目標水準を達成するために、必要以上の製品数量を生産することになる。その結果、不必要な仕掛品や完成品の在庫が生産されることになる。

多くの原価管理報告書は、企業の財務報告が通常1カ月毎になされることを反映して、月次毎に（通常、月末よりかなり遅れて）作成され、責任を有するコスト・センター管理者に伝達されている。企業のコスト・センター数に応じたデータの個別性が存在するが、差異をコスト・センター別の原因に再び跡づけることは極めて難しい。

古典的な原価計算は業務レベルの原価を管理するためにも、製品原価および財務報告のための原価を集計するためにも単一の原価計算システムを用いている。しかし、単一の原価計算システムは原価計算システムの三つの目的に奉仕する必要もなければ、三つの目的のために絶対的に内部的な一貫性を有する必要もない。

業務原価の管理は極めて短期指向の活動である。管理者は期待どおりに遂行していない業務およびその理由を知る必要がある。管理者は作業、オペレーター、機械、数量、および問題が発生した時の原価への影響を検討する必要がある。経営の重要な成功要因に関する日常の業績測定値が必要とされる。これらの測定値は原価が最初に発生せしめられる責任センターを中心にすべきである。1

つないし少数のコスト・センターはこのような中心を困難にする。これと対照的に、多数のコスト・センターは現場で業務管理上の問題の原因をより明瞭に究明することを可能にする。

変動費と固定費の区別も重要である。ある種の原価は生産量に比例して変化し、その他の原価は生産量以外のなんらかの原価発生原因 (cost driver) と相関があり、さらにその他の原価は短期的には固定費である。コスト・センターの管理者は原価業績を解釈できるためには、原価がどのような態様を示すかを知らねばならない。コスト・センターの管理者はまた、自分がどの程度よく管理しているかを知るために、頻繁に原価情報を受け取るべきである。

## (2) 製品原価決定の目的と原価計算システムの機能

古典的原価計算システムは極めて貧弱な個別原価計算を行なっている。事実、古典的原価計算システムはその不適切性を理解せず製品原価情報を発生したものとして利用している管理者に重大な反サービスを提供している。企業が製品の生産と販売のために経営しているのであれば、すべての原価は事実、製品原価である。棚卸資産評価および財務報告のために用いられている製品原価と期間原価の区別は製品原価決定にとって不適切である。

製品原価に関する第1の重要な点は製造原価が企業の総原価のほんの1部分にすぎないということにある。エンジニアリング、マーケティング、会計、および一般管理の原価も生産されている製品に関係している。エンジニアリング部門は新製品の創出と既存製品の修正のために存在する。幾つかの製品系列は短い寿命をもち、高額のエンジニアリング費用を必要とする。その他の製品系列は長い寿命をもち、発展が少ない。同様に、市場開拓、販売促進・広告、流通、および販売の諸費用はすべての製品に等しくはない。原価計算システムは製品の設計、購買、製造、出荷、および販売に必要とされたすべての原価を識別できねばならない。これらの諸原価の違いを計算に入れなければ、製品原価の理解は危険を伴う。

製品原価に関する第2の重要な点は、原価が変動的で直接的に識別できる費目から固定的で製品へ集計するには配賦方法を必要とする費目に及ぶことである。変動性と直接的識別性の度合は明瞭に理解されねばならない。

短期的には、真に変動的な費用は材料費および製造活動と共に変化するある種の業務費用のみであろう（第1レベルの費用）。第2レベルの費用は労働および施設から生ずる個別的に識別可能な固定費からなる。購買、日程計画・コントロール、製造エンジニアリング、および保全のような補助諸活動が製品系列へ導入されていれば、それらの費用は個別的に識別可能な固定費である。個別的な施設は原価が製品系列に直接的に関係した設備およびその他である。

第3レベルの製品原価は製品系列の外部（エンジニアリング、マーケティング、会計、および一般管理）から配賦された原価である。

いかなる配賦された原価についても、配賦の基準と配賦の基礎にある仮定とが明瞭に理解されねばならない。たとえば、エンジニアリングないしマーケティングの配賦額が相対的に高額であれば、経営者は原価の関連をより良く理解するために、エンジニアリングおよびマーケティングの単位を製品系列へ実際に配分するかもしれない。

多くの企業は製品系列および製品種類の貸借対照表への影響を考慮していないが、ある種の製品は極めて迅速に回転し、在庫投資をほとんど必要としない。その他の製品はよりゆっくりと回転し、相当多額の在庫投資を必要とする。新しい製造環境では、製品系列は有形固定資産への投資額を異にしている。このような違いを計算に入れなかったり、製品系列資産に応じた適切な資本費を配賦しなかったり、あるいは製品系列および製品収益性を使用資産に関係づけなかったりすれば、経営者は不完全な情報に依存し、不適切な意思決定をする可能性もある。

製品原価は伝統的な月次決算手続に従って毎月決定される必要はない。世界クラスの幾つかの製造業は現在原価帳簿を維持し、材料価格の変化、設計変更、

作業手順変更、およびその他の要因を原価の計算へ織り込んでいる。このような計算は製品原価のインプットを必要とする経営者の決定に対して正確な情報を確保する。他方、相対的に安定している時期には、製品原価を定期的に調査して再決定することが適切になる。このような製品原価の調査は半年毎ないし状況によっては1年毎になされる。

製品原価に関する最後の重要な点は、長期的には、すべての原価は企業全体から見れば変動費であるということである。全ての製品の生産を中止しなければならない状況を考えれば、明らかに製品原価以外のすべての原価は早晩、除去されることになる。同様に、製品系列レベルでは、個別的に識別できる変動費および固定費は除去できる。ある種の配賦される原価も製品系列の除去によって影響を受け、また識別可能な資産も消滅する。個別の製品レベルでは、個別的に識別できる原価および資産が除去できる。共通固定費および配賦される費用はかなり問題を含むが、特に関連する他の製品が維持されているときには問題を含む。

要約すれば、製品原価は財務会計上の定義よりも範囲がずっと広い。製品原価はさまざまなレベルの原価特性および関連する資産をもちまた意思決定の時間的長さに依存したさまざまな度合の変動性が存在する。

ホーウェル＝ソーシィは以上のような検討から、製品原価に係わる意思決定のための製品原価計算は財務報告のための製品原価計算と一貫性をもたねばならないという理由は存在しないとする。

### (3) 棚卸資産評価の目的と原価計算システムの機能

会計部門の重要な機能は会社および監督官庁の報告規則に従うことである。たいていの会社は内部的には少なくとも月次基準で報告している。株式公開会社は四半期基準で報告する受託責任を負う。これは一般に認められた会計実践に従うことを要する。

財務報告目的には、棚卸資産は全部原価基準で評価され则认为られている。



このことは財務会計担当者にとっては、全部製造原価を意味する。しかし、生産速度が極めて速く在庫水準が極めて低い新しい製造環境を考えれば、棚卸資産評価はあまり重要な問題ではなくなり、製品原価決定の諸目的にとっての代替的な評価技法が適用可能となる。今日では1日の終わりにまったく仕掛品在庫も完成品在庫も持たない製造会社が存在し、したがって製品への原価配賦や全部原価計算の利用は無関連となっている。会社が在庫を持てば、会計専門家に認められる製品へ間接費を配賦する合理的基準が必要とされるすべてである。

ホーウェル＝ソーシィは、以上のような検討にもとづいて、企業はすべての目的に奉仕するために1つの原価計算システムを用い続ける必要はないとし、もし単一原価計算システムを用いれば各目的へ最良のベネフィットを得ることにならず、三種類の原価計算システムによって用いられる単一のデータベースの方が各目的の有効性とベネフィットを最大化することになるとする。

### 3 原価計算システムの機能の変化

新しい製造環境において、伝統的な原価計算システムの機能はどこでどのように変化するのでしょうか。我々はホーウェル＝ソーシィに依拠して、以下にこの点を模索してみよう。

#### (1) 原価計算システムの基本的形態の特徴

##### 1) 個別原価計算と総合原価計算

個別原価計算システムは特定の製作品、バッチ（1回の同種製品の生産量）、ないし製造指図書別に原価を集計する。いかなる時点においても、特定指図書に負担せしめられる原価額を決定することは可能である。製作品の完成時には、製作品に要したすべての原価がその製作品に負担せしめられていることになる。総合原価計算システムは原価を計算される製品（量産品）が同質であり、単位当たり平均原価が意味をもっと仮定している。その結果、個別の製作品ないしバッチ別に原価を集計することが不必要である。種々の製品を製造している多数の

企業はそれらの製品が総合原価計算を適用しうるほど類似していると考えている。

個別原価計算に比較すると、総合原価計算は通常、文書業務および明細記録が少なくなるが、ある種の欠陥をもっている。すなわち、総合原価計算システムでは、経営者は個別品目の実際原価を明示的に識別することはできない。したがって、もしも特定の製品が過大な作業屑や再作業のような異常な原価を生じたとき、その異常な原価は他の製品の原価と平均化されてしまうことになる。平均化は単純にできるが、原価の個別性と情報性を低めることになる。

## 2) 実際原価計算と標準原価計算

実際原価計算システムは実際原価を跡づける。実際材料費および実際労務費は製作品ないし工程に帰属せしめられる。製造間接費は製作品ないし工程への配賦を通じて製品へ割当られる。

標準原価計算システムは材料費、労務費、および製造間接費について予め決められた標準を用いる。標準は原価要素を原材料、仕掛品、完成品、および売上原価へ順次移動させるために計算手続において用いられる。発生した実際原価はある明細のレベルで標準と比較され、差異が算定される。通常、最も算定されている差異は材料費の価格差異と消費量差異、労務費の賃率差異と能率差異、および製造間接費の消費差異と操業度差異である。差異分析は標準原価計算システムに含まれる基本的な段階であり、またそのベネフィットである。差異分析は差異の大きさによって判断される最も管理されていないと考えられる領域へ経営者の注意を喚起するために用いられている。

## 3) 全部原価計算と直接（変動）原価計算

全部原価計算システムは材料費、労務費、変動製造間接費、および固定製造間接費を集計し、棚卸資産評価のためにこれらの諸原価を製品へ負担せしめる。変動原価計算システムは製品原価から固定製造間接費を除外する。たとえば、幾つかの企業は製品原価から減価償却費と工場管理費を除外している。固定製

造接費のすべてを製品原価から除外している企業は、製品原価へ変動材料費、労務費、変動間接費のみを含めている。企業は歴史的には、対外報告のための全部原価による棚卸資産の評価という財務会計の要件によって支配されていたために、たいていの企業は内部報告にも対外報告にも全部原価計算システムを用いている。

## (2) 実践原価計算システムの形態

ホーウェル等の調査によれば、<sup>(3)</sup>米国の大部分の企業は標準全部原価計算システムを用いている。また企業は製作品・バッチ・プロジェクト指向であるか、反復的・プロセス指向であるかによって、個別原価計算か総合原価計算を用いている。しかしながら、多くの企業が多数の異なる無関連な製品を製造しているにもかかわらず、総合原価計算を用いている。

米国の企業は標準全部原価計算システムを第1に棚卸資産評価および財務報告のための原価情報を提供するために用い、第2にコスト・マネジメントおよびコントロールのための原価情報を提供するために用いている。現行の原価計算情報を意思決定へ用いようとするれば、原価データを抽出し適切かつ関連ある情報へ変換する多大の能力が意思決定者に求められる。事実、最も有用かつ必要な情報は企業の原価計算システムに見い出せないこともありうるのである。

## (3) 原価計算システムの機能の変化

新しい製造環境は企業の原価計算システムに大きな変化を生ずるであろう。計画における標準原価は依然として重要であろうが、コントロールにおける標準原価の重要性は弱まるであろう。企業は依然として、各製品について発生すると見込まれる原価を（材料仕様書から材料費を、作業手順から労務費を、その他の直接的に識別しうる配賦された原価を）見積るプロセスを実行しようとするであろう。しかしながら、差異算定のための標準原価の利用は不必要になる。もしも製造プロセスが高品質指向であれば、発生した実際原価は計画のために見積られた標準原価に近似するはずである。差異は少額になるはずであり、

したがって少なくとも会計的センスからは差異の原因を調査することが不必要になるはずである。作業屑や補修作業のような生産業績の差異は原因を調査されるにしても、それは貨幣額ではなく業務についてなされ、しかも時間を置かず即時（real time）になされることになるだろう。

標準原価計算システムは労務費差異の原因調査にも従来用いられてきた。製品原価に占める直接労務費の割合が重要でなくなり、しかも固定費であれば、労務費能率差異はもはや関連がなくなることになる。

世界クラスの製造業は、差異の重視に代えて、実際原価および実際原価の趨勢を重視する必要がある。重要なことは、材料費、労務費、およびその他の製造・非製造費用がどれだけ実際に消費されているかであり、より重要なことはこれらの原価が時系列的にいかなる趨勢にあるかということである。したがって、我々は新しい工場では標準原価とりわけ差異分析に関する重視の後退を観察し、実際原価およびそれがどのように変化しつつあるかに関する重視の増大を観察することになるだろう。

棚卸資産評価および財務報告のための全部原価計算の重視はJITの生産および在庫環境ではもはや必要でなくなるし、関連もなくなるであろう。JITの材料および購入部品の収納は事実上、原材料在庫を零とするであろう。緊密なフロー・ラインは作業間の仕掛品在庫を除去することになるだろう。迅速な対応時間によって、顧客の需要に対応するために完成品在庫を維持する必要性は低下ないし消滅するであろう。JITの生産および在庫環境では、在庫回転率が高くなり在庫水準は低くなるので、生産および在庫について全部原価を用いる必要はほとんど、ないしまったく無くなる。

経営者は短期および長期における製品の総原価を構成する種々の層の費目およびそれらの特性を理解することが重要である。短期的には幾つかの費目の変動費であり、貢献利益も大きい、長期的にはすべての費目の変動費となる。したがって、長期的意思決定では多くの費目の変動費ないし回避可能費に分類

される必要がある。

短期的意思決定には変動費および資産が関連をもつ。長期的意思決定には製造原価と非製造原価を含めた全部原価およびすべての資産が生産される各製品単位にとって関連をもつ。したがって、新しい製造環境では個別原価計算に利点があることになろう。多くの企業によって用いられている標準全部総合原価計算は転換されねばならない。すなわち、原価計算システムは実際原価、種々の原価変動性、および個別製品を重視するように設計されねばならない。これは多くの企業の原価計算システムにとって劇的な変化となる。

## 結 び

我々は以上において、ホーウェル＝ソーシィに依拠して、米国の製造業の新しい経営方式（管理会計にとっての新しい経営環境）における原価計算実践の現状と将来の展望を考察した。我々はここでホーウェル＝ソーシィの見解に認められる重要な論点を整理し、検討を加えてみることにしよう。ホーウェル＝ソーシィの提唱する新しい原価計算システムの特徴は次の三点に要約できる。

(1) 新しい製造環境での原価計算は高品質、製造プロセスの高信頼性、低水準の在庫、製品の多様性、オートメーションの高水準の利用、および情報技術（コンピュータ）の高水準の利用を反映することになろう。

(2) 単一原価計算システムはもはや経営者のすべての要請に奉仕できないであろう。長期的な方向として、棚卸資産評価（財務報告）のための原価計算システムとは別個に、新たに二種類の原価計算システムが開発されるであろう。それは即時に発生源において原価管理（コスト・コントロール）を行うための原価計算システムと製品原価決定および経営意思決定のための原価計算システムである。

(3) 新しい製造環境は標準原価・全部原価・総合原価に代えて、実際原価・差額原価および資産・個別原価を用いることになろう。

我々は第1の論点と第3の論点についてあまり論評を加える必要はないであろう。しかし、我々は第2の論点すなわち「異なる目的には異なる原価計算システム」を採用すべきであるとする、棚卸資産評価（公表財務諸表作成目的）のための原価計算システム、原価管理のための原価計算システム、および製品原価決定（価格決定など、経営意思決定に用いる製品原価の算定）のための原価計算システムという三種類の原価計算システムの併用のすすめについては、いささか検討を加える余地があるように思われる。

我が国では原価計算の実践規範として昭和37年11月8日付で企業会計審議会から原価計算基準（以下「基準」）が公表されている。「基準」は原価計算システムに原価会計システムと特殊原価調査システムの二種類のシステムを区別し、また原価会計システムに実際原価会計システムと標準原価会計システムの二種類を区別して、次のように記述している。

「この基準において原価計算とは、制度としての原価計算をいう。原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の計算秩序である。かかるものとして原価計算制度は、……財務会計機構と有機的に結びつき常時継続的に行なわれる計算体系である。原価計算制度は、この意味で原価会計にはかならない。……原価計算制度を大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類することができる。」

「広い意味での原価の計算には、原価計算制度以外に、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価たとえば差額原価、機会原価、付加原価等を、随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる。」

「基準」は単一の会計システム（実際原価会計システムまたは標準原価会計システム）によって財務諸表作成目的、原価管理目的、および予算統制目的を同時に達成できるとしている。すなわち「基準」は目的別の多数の原価会計シ

システムを考えてはいないのである。

原価会計システムは多目的を達成する単一の原価会計システムを指向すべきであろうか、あるいは目的別の多数の原価会計システムを指向すべきであろうか。

小林健吾教授<sup>(4)</sup>は「…………近代原価計算の発展は、一面では各種の原価計算目的を調和的に達成しうる唯一の正しい原価特に正しい製品原価が算定しうるという有機的調和観に根差した理想が、時代の要請による各種原価計算目的の重要化に応じて、挑戦を受けてきた歴史とみることができる」とされ、また「…………原価計算のあらゆる目的を包括して、それらに必要な原価情報を適時に提供し得るような包括的な原価計算システムが可能であり、それぞれの原価計算目的に対してそれぞれの閉じられた原価計算システムを構築するよりも経済的であるならば、われわれは計算の経済性の視点から、単一の原価計算システムを志向すべきである」とされ、さらに「…………近年の原価計算の発展は単一化ではなく目的に応じて差別化の方向に向かっていると考える」とされながらも、一転して、「計算経済性の観点からは一定の計算秩序が広く多元化した原価計算目的のいずれにも対応し得ることが好ましいことは失なわれていない。…………長期的には原価計算の発展は、…………データ・バンク的な対応を考える方向で進めうるのではないかと考えている」とされ、多目的を同時に達成しうる単一の原価会計システムの構築を目指して、データ・バンクのための新しい原価の分類基準の具体化を提唱されている。

我が国の論調は、「基準」の強い影響をうけ、原価計算システムに原価会計システムと特殊原価調査システムの二種のシステムを認めるにしても、まだまだホーウェル＝ソーシの提唱するような三種類の原価計算システムを認める方向には向っていないことが推測される。しかしながら、単一の原価会計システムたとえば標準原価会計システムが最近の実務として注目されている生産段階以前の製品企画・製品設計・生産準備の諸段階における原価企画と呼ばれて

いる原価低減（見積原価を目標利益率から算出された許容原価へ近づけるという意味での見積原価の節約）に必要な情報を提供しえないことも事実であろう。そうであれば、ホーウェル＝ソーシの提唱する製品原価の決定のための原価計算システム（特殊原価調査システム）も強ち無視しえなくなる。すなわち、ホーウェル＝ソーシの言うところの製品原価の決定における製品原価を受注品の価格決定目的や原価企画目的の製品原価と解すれば、彼等の提唱する三種類の原価計算システム（財務諸表作成目的の原価計算システム、原価管理目的の原価計算システム、および特殊原価調査目的の原価計算システム）も一考に値するであろう。ホーウェル＝ソーシはデータベースと結合した三種類の原価計算システムを提唱しているのである。

私見では、ホーウェル＝ソーシの提唱するデータベースと結合した三種類の原価計算システムは、我が国の論調から判断すれば、特殊原価調査目的の原価計算システムに原価企画を含めて、その領域を拡大する点ではなんら問題は無いであろう。ただ、原価計算システムを財務諸表作成目的の実際原価計算システムに限定し、原価管理目的の標準原価計算システムを財務諸表作成と結合しない単なる経常的計算システムへ変更ないし格下げすることには相当の抵抗が予想される。また原価会計システムとして実際原価会計システムのみを認め、標準原価会計システムを否定してこれを単なる経常的計算システムと位置づけることで十分であるとする提案に対する我が国の学界および実務界の評価が固まるまでには相当の時日を俟たねばならないであろうことも予想される。将来の方向は急ぐことなく、論争を重ねて、ゆっくりと決定を下せば良いことであろう。

## 注

- (1) Robert A. Howell and Stephen R. Soucy, Cost Accounting in the New Manufacturing Environment, *Management Accounting*, August 1987,



pp.42－48.

- (2) Ibid, pp. 42－48. なお、既にキャプラン教授は原価計算システムの主要な目的である棚卸資産評価、業績測定（なしい業務管理）、および経営意思決定のための製品原価算定が報告の頻度、原価配賦の役割、固定費と変動費の区別、客観性、およびシステムの範囲において大きく異なることを指摘している。

そして、(1)3つの目的すべてに良く奉仕しうる単一原価計算システムを企業へ推奨するつもりのないこと、(2)現行棚卸資産評価と財務報告のための原価計算システムの再設計を推奨するつもりのないことを表明し、(3)工程管理、業績評価、および製品原価計算に問題が存在すれば、これら3つの目的との関連で原価計算の機能を検討し、それぞれの目的に適合した原価計算システムを構築すべきであると提案している（R.S. Kaplan, “Regaining Relevance,” in R. Capettini and D.K. Clancy (editors), *Cost Accounting, Robotics, and the New Manufacturing Environment*, 1987, AAA, pp. 7・28－7・29）。

クーパー＝キャプランは経営意思決定のための製品原価の算定方式として、補助部門費をいきなり製品・仕掛品へ配分する“取引原価計算”（transaction costing）と製品原価を構成する諸費用を長期的に考察して変動費と考える高長期的変動費（long-term variable cost）を特徴とする“包括的原価計算”（comprehensive cost sytem）を提唱している。すなわち、取引原価計算は補助部門費（補助部門に集計された間接費）の直接配賦法・階梯式配賦法・相互配賦法を否定し、原価発生原因を意味するコスト・ドライバー（cost driver）を基準にして、間接費を費目別にいきなり製品ロットないし製品種類と仕掛品へ配分する方式である。また製品原価を構成する諸費目が長期的に考察すればほとんど変動費になるという見解は、1カ月が短期で数カ月が長期であるという主張の当否を度外視すれば、次のよ

うな文脈の論理である。1 カ月という短期でなく、数カ月の長期を考えれば、補助部門の規模は大きくなったり小さくなったりし、補助部門の間接費絶対額も大きくなったり小さくなったりする。つまり数カ月の長期をとって考えれば、補助部門の間接費は補助部門の規模ないし可能活動量との関係で変動する変動費である。

製造部門の間接費たとえば減価償却費も数カ月の長期をとって考えれば、製造部門の規模ないし可能活動量の増加または減少に関連して増加したり減少したりするので、可能活動量との関係では変動費である。

クーパー＝キャプランは直接原価計算にもとくべつ意思決定の欠陥を含む例として、遊休設備が有る時の特別注文の申込を変動費を補償しうる価格を基準にして引受れば、引受に伴う補助部門費の増加額を無視することになるので妥当ではないとしている。補助部門費の増加を伴わないケースではクーパー＝キャプランの主張は勿論否定される。補助部門費の増加を伴うケースでは彼等の主張する長期的変動費である補助部門費増加額を変動費として材料費などに加算すれば、長期的変動費を加算された後の変動費を補償しうる価格でなら引受を決定しても妥当であることになる。私見では、このような文脈において、クーパー＝キャプランの主張は卓見であると評価できる (R. Cooper and R.S. Kaplan, "How Cost Accounting distorts Product Costs," *Management Accounting*, April 1988, pp. 20-27)。

- (3) Robert A. Howell, James D. Brown, Stephen R. Soucy, and Allen H. Seed, III, *Management Accounting in the New Manufacturing Environment*, NAA, 1987.
- (4) 小林健吾稿、原価計算の回顧と展望、『会計』、1989年1月号。
- (5) 原価企画による原価低減については次を参照のこと。  
牧戸孝郎稿、わが国原価計算基準の再検討、『会計』、1989年1月号。