

原価管理に役立つ原価情報の特質

山 田 勲

I はじめに

近年会計を情報組織の一環とみる動きがある。その動きは、「会計を情報利用者⁽¹⁾が判断や意思決定を行なうにあたって、事情に精通したうえでそれができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達する過程である」という定義に端的にあらわれている。この定義から、情報利用者である経営者⁽²⁾を報告対象として、企業内部の計画と統制に役立つ情報を提供する管理会計の領域と、情報利用者である企業外部者を報告対象として、かれらの種々の意思決定に役立つ情報を提供する財務会計⁽³⁾の領域が導き出される。

このように、会計は利害関係者の意思決定に役立つ情報を提供する情報組織の一環と考え、その利害関係者が企業内であるか、企業外であるかにより、管理会計と財務会計とに区別される。この小論では、企業内部の利害関係者＝経営管理者の意思決定、すなわち計画と統制に役立つ情報には、どのような性質を保ちそなえているかについて論じる。

その情報のうち原価に関するものを提供するものが原価計算の目的である。従来一般に、原価計算は次の3つの目的をもつものと理解されている。⁽⁴⁾

- (1) 財務諸表作成に必要な原価資料の提供。
- (2) 各階層の経営管理者に対して原価管理に必要な原価情報の提供。
- (3) 経営上の諸決定およびそれに関連する経営方針に必要な原価情報を経営管理者に提供すること。

これらの目的のうち(1)は企業外部の利害関係者の意思決定に役立つ情報の

提供である。この領域は原価計算の財務会計的な側面（原価財務会計）であり、われわれが問題にする管理会計の側面で管理会計上の情報と質的に異なる。また、この管理会計上の情報もその対象たる経営者の層をどう限定するかによって、たとえば上級管理者に求めるか、下級管理者とするかによってその内容が異なってくる。上級管理者にとっては全体的・抽象的な情報が、また下級管理者にとっては当該責任（現場監督）単位別に詳細で具体的な情報が必要となる。そこで、この小論においては部門管理者である製造部長⁽⁵⁾の計画と統制＝原価管理に範囲を限定する。

注 (1) 代表的なものとしてアメリカ会計学会の「基礎的会計理論」がある（A. A. A., A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, 飯野利夫訳「基礎的会計理論」国元書房, 昭和43年）。

(2) A. A. A., op. cit., p. 1, 訳書2頁

(3) 青木茂男稿「会計職能と会計報告」(「近代会計報告論」中央経済社, 昭和40年)p.6

(4) A. A. A., Committee of Cost Concepts and Standards, Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, the Accounting Review, April 1952, p. 185

(5) 企業における管理組織は、一般に、経営活動を購買、製造、販売、財務などのように機能別に編成されている。この製造活動を執る部門である製造部門（広義の製造原価部門）は、工場全体に相当し、この管理者は製造部長である工場長である。そして、この広義の製造部門を、さらに、製造部門（狭義）と補助部門とに区分されている。狭義の製造部門の管理者は、製造課長に該当する。この小論では、製造部長を狭義の製造部門の管理者と規定する。今日、製造課長という用語が一般的でないことから、製造部長という用語を用いる。

II 原価管理のプロセス

初めに、原価管理概念を明確に規定しておかなければならない。原価管理概念を原価統制と同義とみるものと、原価計画および原価統制を含めるものとの2つの見解がある。従来の原価管理のプロセスにもとづいて、原価計画と原価統制⁽¹⁾の関連性を明らかにする。⁽²⁾

1. 製造活動単位の目標の設定。

2. その目標達成に必要な製造活動の特定の標準の設定。
3. 製造活動の標準に関して当該責任者に標準の伝達。
4. 製造活動の実施。
5. 設定した標準と実績との比較記録。
6. 製造活動の実施に関する責任者に製造活動の実績と標準との比較報告を伝達し、そして標準との差異を決定し是正措置を行なうこと。

これら6つのプロセスは次の3つに要約できる。

- (A) 1. 2. 3. → 標準設定領域
- (B) 4. → 製造活動の実施領域
- (C) 5. 6. → 統制領域

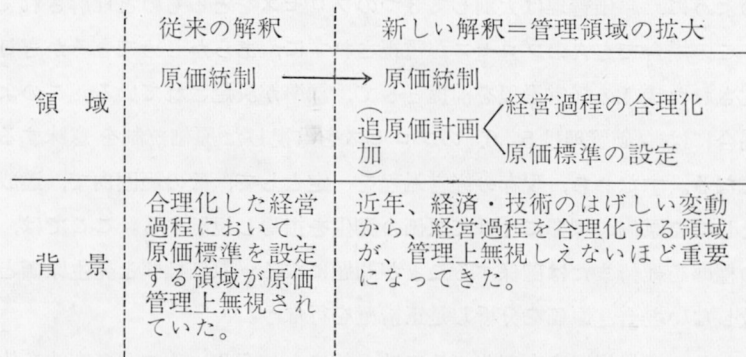
このように、原価管理は大別して3つのプロセスをとるものと理解されている。この場合でもAのプロセスが重視されずに、あらかじめできるかぎり合理化された状態の経営過程を前提として、標準が決定されている。このような場合には原価管理は5. 6. のプロセスを重視した原価統制を意味するものとなる。すなわち、現存の経営過程を一定として、その範囲内で、達成目標としての原価の標準にむけて原価の発生を指導し規制する。ここでは、原価の標準を維持または確保することが問題になる。原価標準と発生原価とが一致しない場合、原価を分析し是正措置を行なう。

しかし、経営過程を合理化するには、将来とりうるいくつかの方法を比較秤量してもっとも有利な方法を選ぶことが必要である。このことにより発生原価が引下げられることになる。この結果、合理化された経営過程にもとづいて標準が決定される。従来、原価管理においては、経営過程が合理化されていることを前提に、合理化された後の経営過程にもとづいて「原価標準を決定」することに焦点を合せていた。最近、経済や技術の変動がはげしいため、これまで前提としていた領域を重要視して、原価管理に経営過程の合理化をも積極的に含めようとする動きがみられる。⁽³⁾とくに、ジェディック教授(Jaedicke)はインフォメーション・フィードバック・コントロール・シス

テム (Information Feedback Control System) を発展させ、このような広義の原価管理を強調している。それによると、そのシステムとは「設定した目標の実現のために、前の行動の結果にもとづいて、後の行動、すすんでは計画をも修正することをインフォメーションにもとづいて自動的に行なう (自動制御) 経営管理機能」である。

要するに、従来の原価管理概念は原価統制と同義とみなされているが、最近では、従来の原価管理上前提として考えられていた原価標準の設定および経営過程の合理化、すなわち原価計画をも含むように、原価管理概念が拡張されてきた。原価管理、原価統制および原価計画は次のような関係になる。

〔原価管理〕



この小論においても、以上の整理にもとづき、原価管理を広義に解し、それは原価計画と原価統制を含むものと規定する。製造部門の長である製造部長は、経営過程の変更に対しては管理不能である。それに関する原価情報は、上級経営管理者にとっては重要である。そこで、この小論では、製造部長による原価管理を扱うことから原価管理プロセスは、次の2つの段階のものとなる。

1. 計画 原価標準の設定
2. 統制 (1)その標準の伝達

(2)標準と実績の比較分析

(3)是正行為

注 (1) 前者(原価管理を原価統制と同義と解するもの)に属するものとしては、諸井勝之助教授をあげることができる。後者(原価管理として原価計画と原価統制を意味するもの)には、今井忍教授、ジェディック教授がいる。

諸井勝之助著「原価計算講義」東京大学出版会、昭和40年、9頁

今井忍著「原価管理総論」鍋島達編「体系近代会計学」、第5巻、中央経済社、昭和38年、302頁

Jaedicke, Robert K., Accounting Data for Purpose of Control; the Accounting Review, April 1962, pp.181~182

(2) Dopuch & Birnberg, Cost Accounting, Harcourt Brace & World, 1969, pp.245~6

(3) 今井忍著前掲書、8頁

(4) Jaedicke, op. cit., p.181

Ⅲ 原価管理の第1段階

標準設定(計画)の方法には、大別してエンジニアリング・スタディーによる方法(時間研究、作業研究)と、過去のコスト・データの分析による方法がある。前者を利用する場合、投入量と生産量との間に相関関係のあることが前提となる。したがって、一般にこの方法は直接材料費や直接労務費の見積りに限られている。後者の方法は過去のコスト・データを用いて、原価と生産量との関係を見つけて原価を見積る。前者の方法は投入量と生産量との相関関係を前提とすることから、そのような関係が直接にみとめられないその他の原価、たとえば監督者給料、外部用役のコスト、修繕費、減価償却費などはその計算方法には含まれない。

一部門においては投入量と生産量との関係が、直接にみとめられる原価とみとめられない原価とが存在する。この場合、過去のコスト・データから原価と生産量との関係を見つけて原価を見積ることができる。その方法としては、

概算的平均線法 (Visual Curve Fitting), 勘定分類法 (Account Classification), ハイ・ロー方法 (High-Low Approach) および統計的平均線法 (Statistical Curve Fitting) がある。エンジニアリング・スタディーによる方法と過去のコスト・データの分析による方法のうちどちらがよいかは、見積りの正確性や計算の犠牲と効果を比較秤量して決定する。

これらの方法により物量標準が算定され、それに価格標準を乗ずることにより原価標準が決定される。次のような式で示すことができる。

$$\text{標準直接材料費} = \text{単位当たり標準消費量} \times \text{標準価格}$$

$$\text{標準直接労務費} = \text{単位当たり標準直接作業時間} \times \text{標準賃率}$$

原価標準の構成要素である物量標準および価格標準は、次のように各種のものがある。

- | | | |
|------|---|---------------------------------|
| 物量標準 | { | ① 理想業績標準 (現存の設備のもとでの最良の業績) |
| | | ② 達成可能な良好業績標準 (排除不能な浪費などを含んだ業績) |
| | | ③ 過去の平均業績標準 |
| | | ④ 正常業績標準 (将来の長期間の予想平均業績) |
| | | ⑤ 基準業績標準 (標準決定時の実績) |

これら標準のうち②の業績標準が物量計画にとってもっとも効果的である。それは、経営管理者が現場担当者に標準達成の責任を負わすことのできる適正な能率目標となる。また、この標準の達成可能な良好業績ということは、良好な製造状態の場合のみしか達成することができないので、現場に高い程度の能率を維持させるようにモチベートすることができる。

つぎに、価格標準については次のものが一般に考えられている。

- | | | |
|------|---|--------------------------|
| 価格標準 | { | ① 理想—— (もっとも低廉な価格) |
| | | ② 正常—— (長期平均価格) |
| | | ③ 現 在 的—— (1会計期間の予想平均価格) |
| | | ④ 基準(固定)—— (標準設定時の価格) |

これらの標準のうち③の現在の価格標準が、カーレントなものであることから能率測定尺度として合理的なものである。しかし、製造活動の管理者としての製造部長にとっては、価格標準は管理不能である。これを管理しうるものは、材料価格については購入部門の長である購入部長であり、労賃（賃率）については人事部長である。したがって、製造部門管理者は、発生原価を管理するために管理可能な物量標準のデータが必要である。製造部長にとって価格標準は管理不能であるから、どの価格標準が適切であるかは重要でない。

製造間接費標準は一般に原価項目別に予算として設定される。原価予算が標準として代用されている。その場合、変動予算の方法と固定予算の方法がある。一般に変動予算の方法が用いられている。これはある基準となる操業度⁽⁵⁾に対してその前後にいくつかの操業度を設け、そのそれぞれに対して原価項目別に原価を予算化する。この基準操業度としては次の3つがある。⁽⁶⁾

- (1) 実現可能操業度
- (2) 長期正常操業度
- (3) 短期予定操業度

(1)は受注可能性に懸念がなく、また販売可能性に問題がない場合、実際に操業しうる時間数または実際に生産しうる数量である。(2)は見込販売能力の年平均に基づく見込生産量を年間操業度とする。年間平均販売能力が実現可能な生産能力をうわまわる場合でも、生産能力を基準操業度とすることから、これは実現可能操業度以下の操業度である。(3)は1会計期間の販売見込量にもとづく見込生産量である。このうちどの基準操業度をえらぶかは上級経営管理者の計画領域である。また、これらの操業度が販売見込量にもとづいていることから販売部長にとっても管理可能である。しかし、製造部長はこの基準操業度の選択に対しては管理不能である。したがって、製造部長にとって基準操業度に適切なものは何であるかは重要でない。

製造間接費は各種の内容の原価要素を含んでいるので、その総括的な管理

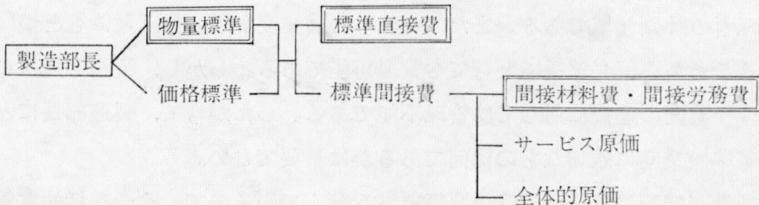
は困難である。そのため、原価計画上次の3つに分けて考察する必要があるが、ここでも物量管理が中心となることは、いうまでもない。⁽⁷⁾ (価格管理は彼にとって管理不能であることに留意を要する。)

- ① 製造部門ないしは原価中心点において直接発生する間接費 (間接材料費, 間接労務費)
- ② サービス部門から製造部門に提供され, そこで消費されるサービスの原価 (動力, 修繕, 運搬などの原価)
- ③ 一般に経営全体として包括的に計算される原価 (減価償却費, 地代, 租税公課)

①は製造部門において直接発生するものであるから, 当該管理者である製造部長にとっては管理可能である。②については製造部門におけるサービスの消費量を確実に測定可能であれば, 製造部長は管理することができる。しかし, そのサービスの供給源泉部門 (補助経営部門) は, より直接的に有効な管理を行なうことができる。原価は発生源泉において管理することが望ましく, また配賦手続によって原価数値が歪められて, 製造部門管理者の責任部分が不明確となる。③は経営全体に対して管理可能な上級経営管理者にとって意味をもつものである。それは製造部門ないしは原価中心点の管理者にとっては管理不能である。

これまでのことを要約すると, 原価標準の設定 (計画) について, 製造部

(製造部長の管理可能な領域=)



長による原価計画に必要な標準は、かれにとって管理可能な直接費標準および間接費標準のうち物量標準のデータである。図示すると前頁のようになる。

注 (1) Dopuch & Birnberg, op. cit., p. 42

(2) Ibid., pp. 47~58

(3)(4) 番場嘉一郎著「原価管理会計」中央経済社, 昭和43年, pp. 39~46

(5) 企業経営協会編「原価の費目別管理」中央経済社, 昭和44年, pp. 85~86

(6)(7) 小林靖雄著「原価管理」森山書店, 昭和35年, p. 169, 175

Ⅳ 原価管理の第2段階

原価統制のプロセスは、前述したように次の3つの段階である。⁽¹⁾

- (1) 原価標準の伝達
- (2) 標準と実績の比較分析
- (3) 是正行為

標準が設定され、そのデータが現場担当者に伝達され、かれをモチベートする。現場担当者の反撥を生じさせないためにも、標準の設定(計画)は慎重に行なわれなければならない。このような標準により現場担当者は発生原価を標準の水準に確保するように活動する。その結果、庫出請求票と作業時間報告書にもとづいて実績が記録される。単位当たりの直接材料費・直接労務費の実績は、それらの記録を集計して消費量を計算し、これに単価を乗ずることによって算定できる。また、製造間接費のうち製造部長による原価統制に必要な原価は、それらの書類にもとづいて期間当たりに実績額を集計して算定される。原価計算基準(±), (±)では、直接費の計算で実際単価の代わりに予定単価を用いて算定した場合でも実際原価とみなしている。

次の統制段階でこれらの実績をそれぞれの原価標準と比較する。

直接費の比較 = (物量標準 - 物量実績) × 予定単価

この場合、予定単価に関して実績計算のものと標準計算のものを同一にすれ

ば、比較計算の差異は価格の変動の影響をうけないので、そく物量差異となる。物量標準は前もって標準的仕損発生量または標準歩減発生量などを計算に入れて設定されている。この差異は標準仕損量と実際仕損量の差異を示しており、製造部長にとっては管理可能なものである。

物量差異の発生の原因としては、次のものが一般に考えられている。⁽²⁾

材料の物量差異について

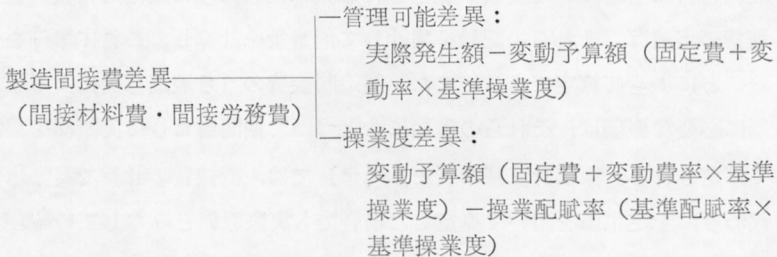
- ① 出庫後の運搬または加工中の減耗，消費。
- ② 作業または加工中の仕損じや屑のいちじるしい発生。
- ③ 原料の歩留，作業方法または製法などの変更。
- ④ 生産量の増減，仕様書の変更。

作業時間の物量差異について

- ①機械の故障，②現場担当者の未熟練，③材料品質の不良，④過度の作業待ち，⑤材料準備の不十分。

これらの諸原因には他の部門の責任に帰しうるものがある。

製造間接費の比較に変動予算を用いている場合、差異分析には二分法と三分法とがある。ここでは、二分法が製造間接費差異を管理可能差異と操業度差異とに区分する。⁽³⁾これは、部門管理者（製造部長）にとっての管理可能な差異と管理不能な差異に区分することから、この方法にもとづく。



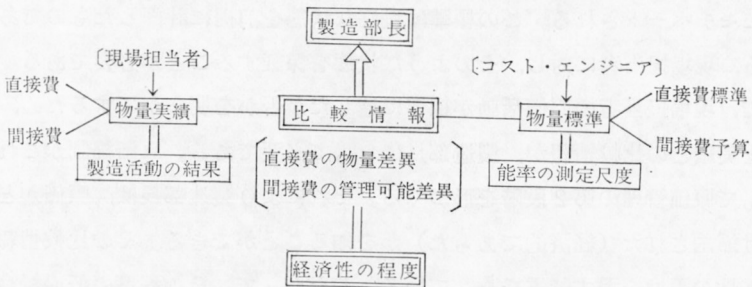
管理可能な差異となる原因としては次のものが考えられる。⁽⁴⁾

- ①材料の品質不良，②労働の質の不良，③材料の浪費，④材料購入条件の

失敗、④市価の変動。

これらの諸原因には、製造部長にとって管理責任を帰しえないものも入っている。原因を究明して是正措置を講じなければならない。

このように、統制段階は標準を伝達し、それにもとづいて現場担当者は活動し、その標準を維持しようと活動状態を規制する。最後に、その結果である実績と比較した情報にもとづいて、製造部長は現場担当者の能率の程度をはかる。そして、よりよい業績（標準）を維持するために製造部長は是正措置を講じる。それには原価標準と実績の比較情報が不可欠である。この原価標準が良好な業績を示し、それを維持・確保するように製造活動を規制していくことは、直接費・間接費の発生高をおさえようとするためである。その方向で、製造活動からえられた結果の実績が、良好な状態に適合したかどうかを明らかにするために、標準と実績の比較情報が必要である。したがって、この情報は原価の発生額をどれだけ節約したかを表わしている。すなわち、この情報は「経済性の程度」を示している。ここでの「経済」の用語は、一般に理解されているように、「金のかからないこと、節約」を意味している。⁽⁵⁾したがって、製造部長による原価統制に必要な原価情報およびその特質は、次のように図示できる。



注 (1) Dopuch & Birnberg, op. cit., p. 245

(2) 企業経営協会編, 前掲書, p. 26

(3)(4) 佐藤精一著「経営原価計算」中央経済社、昭和41年、pp.394~397

(5) 小林信明編「漢和辞典」小学館、昭和41年、p.754

V む す び

初めに、原価管理の意味を考察した結果、広狭2義の解釈があることがわかったが、本論では広義の原価管理概念の立場にたった。原価管理をする主体を製造部長に限定した。このことにより経営過程の合理化の原価計画は、製造部長の原価管理領域外の計画となる。

原価管理の第1段階たる原価計画においては、製造部長は、合理化された経営過程を前提として、かれにとって管理可能な直接費の物量標準を設定することから着手する。直接費の価格標準は製造部長にとっては管理不能である(購買部長の管理領域に属する)。その物量標準については、製造部長はいくつかの標準のなかから物量管理にとって合理的な達成可能な良好業績標準を選ぶ。製造間接費標準は原価項目別に予算として設定され、製造部長にとって管理可能な間接材料費予算と間接労務費予算が重要である。ここでも物量標準が中心となる。

これらの標準は現場担当者に伝達され、その標準を維持または確保するようにモチベートされる。この標準は良好な状態を前提に計画したものであるから、現場担当者に対し、そのような状態を保証することが必要である。そこで、現場担当者の原価活動が標準に達したか否かを明らかにするため、標準と実績との比較情報が、製造部長にとって必要である。原価統制がこれであって原価管理の第2段階を形づくる。それにより製造部長は、原価がどれだけ節約された(経済的であった)かを知ることができる。その比較情報は、経済性の程度を示す特質をもっている。したがって、その程度の低い場合には、製造部長はコスト・エンジニアからの原因の分析情報にもとづき、是正措置を講ずる。

最後に、原価管理を行なう場合、その主体が上級管理者であるか下級管理者であるかで必要となる情報の内容が異なる。したがって、管理主体をはっきり限定する必要がある。そこで、その主体が製造部長である場合では、管理対象となる現場担当者の原価活動の能率の程度を判断できる情報が必要となる。その場合、かれにとっては原価活動の物量的側面が重要である。すなわち、現場担当者の原価活動が、原価標準（物量）の尺度（良好業績）に達したかどうかを製造部長は知ることができる。その情報は原価標準の水準の維持＝経済性の程度を表わしている。

