

原価管理における 原価計算課の機能

寺 島 平

- 一、はし が き
- 二、原価計算目的の検討
- 三、原価管理の発展段階的觀察
- 四、原価管理の目的
- 五、原価管理の機構
- 六、原価計算担当者之責任
- 七、原価管理における経営者の機能
- 八、む す び

一、はし が き

原価計算がもつ機能は、その時代的背景に従つて異つたものとして理解さるべきであると思う。戦時中および戦後のわが国において行われて来た企劃院や物価

庁の「原価計算要綱」によれば、原価計算は「経営の突体を計数的に把握して適正な価格の決定及び経営能率の増進の基礎とすることを目的とする。」と規定する。即ち原価計算の目的として一般に承認された概念は、これに基いて価格の決定、経営管理の資料を得る

ことの二つである。

然るに価額の決定とは、企業の販売価格政策ではなく、国家の価格形成即ち戦時中の軍需品調弁価格の決定、価格統制時代の公定価格の決定に中心的な重要性を置いてきた。^{註1} 経営能率の増進も並び唱えられたが、何分官庁的価格統制を目的とする原価計算は、官公庁に対する所謂外部報告が主となり余りにも劃一的、非弾力的規定であつたため、経営能率増進のために経営内部で自主的にどれだけ利用されたかは疑問である。

然るに価額が市場価格として競争原理に基いて存在している自由経済の下においては、良質の製品を安い価額で市場に提供することがなによりも必要である。

かくて製品は容易に販売せられ資金を回収し、且又投下資本に対する利潤の獲得が可能となる。殊に戦後世界市場を相手に苦しい経済競争を営みながら自ら失われた資本の蓄積をはからねばならぬ我国企業の現段階においては何よりも企業の合理化なかならずく生産過程

の合理化を必要とする。従つて在来原価計算がもつ機能は変更を余儀なくせられ、原価計算はその中心的重要性を経営管理に役立つ方向へと移行し、今日では単なる原価の集計だけではなく原価の管理の原価計算であるとの主張すら存する。かくて本稿においては、原価管理の担い手としての原価計算課の機能について述べようと試みたものである。

註1 製造工業原価計算要綱が、統一原価計算制度として制定されたのは、昭和十七年四月であつた。（この企画院の統一原価計算要綱は、昭和十四年十月陸軍要綱、昭和十五年一月海軍準則を統合したものである）当時の我國は戦時体制下におかれ、統制経済、計画経済へ移行し、軍需品の調弁価格の合理的決定に重点を置いた。終戦後、原価計算規則及び要綱は物価庁に移管され、公定価格制度の基準として、会社工場の特徴を無視して規格統一的に拘束して来た。

二、原価計算目的の検討

時を同じくして、「経済安定本部の企業会計基準審議会」で「原価計算基準及び手続」の起草及び審議が

なされつつあることは周知の事実である。

アメリカにおいてはこれより早く着手され一九四七年度の A A A の「原価計算諸概念に関する委員会」^{註 2)}が一九四八年に発表したところによれば、原価計算の目的として、

第一、原価の出来る限りの切り下げ (cost minimization) に奉仕すること。

第二、損益の算定 (費用収益の対応により) 及び財政状態の決定のために基礎資料を提供すること。

第三、製品売価の決定その他、企業の特種問題解決のための基礎資料を提供すること。

の三つを掲げ、このうち第一及び第二を経常的目的とし、第三を臨時的目的であるとしている。

第一の原価の切り下げは cost reduction また cost control とも称せられ、これが一般的な原価管理の考

え方であるともいわれている。原価管理が単に原価の切り下げだけを問題とする場合には、いわばそれは原

価そのものの管理で control of cost とも称すべきであらう。

cost minimization のための最も有効な方法は、責任制度のうらづけによる標準と実績の比較と、更にその比較に基づく差異分析であり、具体的には標準原価、予算原価などの活用によるものであると認められ^{註 3)}る。

しかし今日の原価計算は a tool of management (経営管理の一手段) として理解されようとしているから、それが標準、実績比較の方法によって原価の切り下げ自体を問題にするのみではいまだ全きを得たものと言を得ない。近代的な経営管理とそのための原価管理においては、原価それ自体の管理統制のみでなく、より一層重要なことは、原価のあり方を通じて経営活動の実態を把握し、またその管理統制の手段としての機能を果すものでなければならない^{註 4)}。

また一九五一年に活動を開始したアメリカ会計学会の原価委員会 (原価諸概念と諸基準に関する委員会

Committee on cost Concepts and Standard が原価計算の原則、概念及び基準の設定に關してなした研究の成果が一九五二年アカウンティング、レビュー四月号に發表された。この前文には原価計算の目的として次の三つが掲げられている。即ち

- (a)、財務諸表の作成に必要な原価を集計すること。
- (b)、原価のコントロールに必要なコスト、データを各段階の経営者に提供すること。
- (c)、企業の意味決定及び政策に対して必要な原価

資料を経営者に報告すること。

である。かくて原価計算は (1)、一般財務諸表の作成に役立つ原価計算 (2)、経営管理者の原価統制に役立つ原価計算 (3)、企業の意味決定及び政策に役立つ原価計算の三つに大別しうる。

これを一九四七年度委員会の報告書と比較してみると1、と2、の配列が逆になっているが、いづれにしても原価計算の経常的目的が、財務会計との有機的結合

(損益計算書の精密化)及び原価管理に存する点には何等両者の間に見解の相違は存しない。この様に原価計算の主目的も、財務諸表との関連を除いては、従前の価格決定の基礎となるための外部報告としての意義は全く後退して、原価管理、またそれを通じての経営管理ということとなり、経営者自身のための積極的な意義が擡頭し、またそのための原価報告が今日における重要なトピックとしてとり挙げられねばならなくなつたであろう。

註2 (W. H. Read). (C. I. Stamford). (H. W. Kendrick) 及び (R. I. Dixon) の「原価計算目的」(Cost Accounting Concepts), Accounting Review, Jan, 1948.

註3 溝口一雄著「原価管理とその領域」企業会計一九五二年一月号参照

註4 溝口教授は、一般に「原価管理は Cost control の訳語として扱われているが、現在わがくにでとり上げられつつあるこの問題の内容は必ずしもアメリカ流にいうコスト、コントロールと一致しているものとは思われない節がある。アメリカでコスト、コントロールと呼ばれているもの多くは、「原価の切り下げ」を指しているとい

ることが出来る。即ちこの場合、コスト、コントロールというものは、コストそれ自体の管理、統制を「切り下げ」という形で問題にしていることが多い。しかしながら単にコストそれ自体を管理統制するというが如きことはあまり意味がない。コスト、コントロールについても当然に経営活動そのものの実態の把握から進んではその管理統制との関連において原価をみる……それはとりもなおさず「原価の切り下げ」が経営過程の管理を通じて始めて有効となることを物語っている。溝口一雄著「再び原価管理について」企業会計一九五二年七月号

〔註〕J. G. Blocker 教授は原価計算目的として次の機能を挙げている。

一、部門的、期間的比較が各部門 (Division) の作業能率評価の為に成されうる様企業の原価と収益を決定し分析すること

二、原価管理目的への原価資料の集計と利用

三、原価と収益照応の適切化

四、経営者が最も有利な作業を目指して樹てる諸政策及び諸計画の組織化に際し、絶対不可欠なる特別原価研究及び調査 J. G. Blocker, *Essentials of Cost Accounting*, 1950, pp. 3—4

三、原価管理の発展段階的觀察

製造工業或いはあらゆる企業経営の多数の原価は積

原価管理における原価計算謀の機能 (寺島)

極的な原価管理計画が有効に機能しているものでなければ、所得よりも急速に増加する傾向をもっている。而して有効な原価管理計画の樹立は、クロススマンに依れば「原価会計士の経営資料の報告 (reports) と総括 (summaries) 及びこれらの報告や総括研究の結果として行う経営者の訂正活動 (corrective action) によってなされる。そこで彼のいう広義の原価管理の責任者は、原価計算担当者と経営者の両者であって、前者は原価管理部面を記録し、(recording) 且つ報告する (reporting) ことに関して責任があり、後者は訂正活動 (corrective action) に携わることに関して責任があるのである。^{註5)}

一般に原価管理の起源は、産業革命と、その後の大規模企業の発展に結合される。この時代より以前は、資本の集中程度は小さく、生産技術も比較的低く、従って企業規模も小さく、このため経営の諸問題もまた比較的簡単であった。また当時は経営職能の分化即ち

作業職能と管理職能の区別は明確ではなく、企業の間接職能は、経営者即資本家の個人的能力の下に行われたから、経営者は常に日々の経営と密接に接触していた。

その結果経営者は工場や経営原価に関する原価資料についての会計記録に頼ること少なく、単に企業の資本運動を把握するものとして簿記的な期間損益計算が行われたに過ぎず、またこれから必要な報告の殆んどを入手することが出来た。溝口教授も「会計も経営過程について、深く掘り下げることなく、単に資本運動を期間的に跡づけるものとして簿記的な損益計算が中心として行われたに過ぎず、たとえ原価計算の前身としての工業会計が一部において施行されたにせよそれはあくまでも簿記的な計算技術の延長に過ぎなかつた」^{註6}と述べられる如く、たとえ生産過程に消費される価値を把握する場合においても簿記的な方法が利用されたに過ぎなかつた。

然るに社会的にみてより大なる資本の蓄積が行われ、

個別企業への資本の集中が促進されて、企業の規模が拡大され、大量生産方式が採用されるに至つた。また生産過程への機械の導入は、ようやく生産過程を複雑多様ならしめ、その結果必然的に製造部門の経営部門からの分離独立を促し、同時に製造部門自体も亦多数の製造工程乃至は多数の補助部門を分化せしめるに至つた。^{註7}かくて最高経営者はあらゆる経営活動を処理した個人から益々離れていった。それ故に職権は組織の他のメンバーへ次第に委任されねばならなくなつて行つた。これに加うるに産業革命の結果としての工場制工業の發達は、その必然の結果として過剰生産を招来し、この過剰生産が市場獲得競争を激化すると共に、週期的な恐慌の到来を必然化せしめるに至つた。この様な経営活動の複雑性の増加、或いは販売市場獲得競争の激化の如きは、それらの個々の諸問題を解決する手引として使用するためにも、そして各階層の経営者(経営管理者)が如何によく彼に委任された職権(責任)

を果したかを示す報告を準備するためにも、正確なそして信頼し得る原価資料をもつことが最高経営者にとって必要となった。

更に後になって経営者は、実際上ある内部的な、そしてある外部的な、例えば販売価格の固定化傾向、労働者の組織化と高賃銀と諸福利の要求、所得税の増加、更に政府の企業に対する新しい義務の賦課の如き一層多くの諸問題と直面した。これらの結果として

経営者は若しも継続的な利潤の獲得を欲するならば、原価を正確に把握するということから一歩前進して、原価は統制され、そして引き下げられねばならないということをはつきりと悟り始めた。ここにおいて原価を如何にして引き下げるかということに向けられ、原価計算の課題は原価の計算的確定から、原価引き下げのための経営統制の手段として考える方向へと移行した。別言すれば原価管理の方向へとその重点の移行をなしたのである。

更に経営者は能率とより低い原価で工場経営を考え始めた。それは原価を通じて経営活動過程の管理であつて、それは設定された計画（標準）に対する実施遂行の程度を測定し、分析することが内容であつて、設定された計画と比較するために現在遂行の原価と統計記録を要求することとなった。

〔註〕原価計算の形態について、発展段階的な類型化を試みた学者に、マーチ教授がある。マーチ教授の分類を参考までに掲ぐれば

- 1、原価計算のない工業会計 *noncost accounting*
 - 2、工業会計と結びつきを持たない原価計算 *cost finding*
 - 3、回顧的原価計算 *historical type of cost accounting*
 - 4、経営統制に役立つ原価会計 *cost accounting for control*
- 工業経営における原価計算は、その経営が最初の小規模のものから次第に生長して大規模化し、複雑化するにつれて次第に発展し、従つて今日においてはそれは、工業会計との関連において、一般に右の四つに類型化することができるであろうのである。James H. March, *Cost Accounting*, 1949, Pt. 清水晶著 経営管理の形態と原価計算の形態、会計第六十卷第三号

註 5 The Function of the Cost Accountant in Cost Control, by Paul Grossman, Associate Professor, University of Omaha. 以下本稿はこれを中心として吟味したものである。

である。

註6 溝口一雄著 経営管理会計 三頁

註7 山下勝治著 原価計算 第二章参照

四、原価管理の目的

原価計算上の「原価」とは「製品（半製品及び部分

品を含む）の生産（修理・加工を含む）及び販売のた

めに消費される経済価値をいう」^{註8}。而してこれらの費消

される経済価値の計数的把握を、原価の「計算」とい

う。ただ原価の計算は、単なる原価の集計に止まるこ

となく、経営の必要に依じて原価を分類し、測定し、

配分、分析することを含めた概念として理解されるべき

であり、原価計算も他の経営計算制度と同じく経営管

理の用具としての機能を果すものと認められている。

既述の如く、原価計算の目的に種々のものが存するが、

今日經常的な目的で、最も重要なことは「原価の管理」

の原価計算であることである。原価の管理は原価の管

理自体を目的とするに止まらず、原価のあり方を通じ

て、経営活動を把握し、それを管理統制することが目的となる。また「管理とは、計画（標準）の設定、計画（標準）と実際活動の比較、その差異分析、不利な差異の訂正の諸活動を含んだ概念として理解されるべきであろう。

広義において、原価管理の目的は、クロススマンに依れば「純売上高から公正な利益を差引いたその広い額の内に原価と費用を制限することである」という、そして彼の論説の主要問題ともっとも密接に関係あると思われる。Jackson の所説を引用して「原価管理は欠点や欠陥を発見しそして訂正するために、その活動計画、方法、組織、物的設備、そして労働力の厳格な調査の内に経営を指導することを目的としている。」

(J. Hugh Jackson, "Cost Accounting in the Education of Management," N. A. C. A. Bulletin, August, 1946, p1187.)

更に次の二つの理由を掲げて原価管理の重要性を主

張している。即ち

(1)、価額が競争的に確定される企業において若しも利益を年々獲得しようとするれば原価は管理されねばならない。

(2)、若しも吾々の生活基準が現在の高い水準にて保護されそして維持しようとするれば、継続的な原価管理活動が必要である。

彼は継続的な利潤の獲得と生活基準の維持に原価管理の重要性を求める。

また Schlatter は原価管理の重要性を次の如く定める。

原価の管理統制は、生活基準を昂揚し、そして維持するために重要な要素である。それは浪費を避け、そして能率を増進せしめることよって利潤獲得の要求を主張する。それは人々が生産物を買うことが出来てとしてこれを使用する余裕が生ずる販売価格以下に原価を保つことと関係がある。それは販売価格マイナス相

応な利益と生産物が製造され、そして分配されねばならぬ原価と等しいという公式を主張する。それは利益は差異である。そして少しも原価に加えられないという意見を基礎としてゐる。(Charles F. Schlatter, Cost Accounting, 1949. P230)

またこの外に原価管理の重要性を指示する理由として株主の投資保護或いは従業員のために将来の仕事の保証等があげられる。

思うに、今日の企業の経営過程は、購買、製造、販売の三つの過程に分かれる、しかもこれらの全過程は統一的にその経営目的としての利潤の獲得に邁進しているのである。従って経営諸活動過程の管理は利潤の獲得、増大にその主要目標の置かれるのは当然である。

利益は結局、「販売価額マイナス売上原価」になる計算公式に基づいて確定される。従って経営目的を達するためには、利益の確保のためには、販売価格の引き上げ、乃至は原価の引き下げに対して努力すべきで

ある。しかるに販売価額は、通常市場競争の結果またはその他の外部的な事情によって定まる場合が多く、従って特殊の場合を除いては、一応経営管理の枠外にあるとせねばならない。そこで結局利益の確保は、専ら原価(製造原価プラス諸費用)の引き下げに集中せられることになる。

原価の節減(Cost reduction)、原価引き下げ(Cost minimization)のためには、期間計算としての財務会計と有機的に結合する原価計算機構(標準原価制度による原価計算と財務会計とを實際原価と標準原価との差異を記録するための原価差異勘定による結合、科学的管理法に所謂標準化へと導き、標準原価の設定および活用の重要性を著しく増大することになる。また既を知る企業は全過程(購売、製造、販売または、製造及び財務)、の有機的統一体として始めてよく存続し得るのであるから、これら全過程の調整機能を果すための有効な手段としての予算統制(いわば全体計算)

と結び付く事も必要であろう。更に注意を怠ってはならぬことは、「原価管理が単なる会計的な数字の取扱いに終るものではないことである。勿論会計的な方法が原価管理において重要な役割を占めているとはいえず、原価管理においてはかかる会計的管理の前提として技術部門や作業部門による品質管理、工程管理、作業管理等の整備が必要でありかくして製品の特種化、一定品質の材料、最善の作業方法等の基礎の上に作業時間や材料の消費数量等について標準がもたねばならぬ^{註9)}」ことである。要するに原価管理は単なる会計的数字による管理であるに止どまらず、技術的、経済的原価数値に基づいて、経営活動を批判し、指導し、統制することであるといはねばならぬであろう。

註8 製造原価計算要綱 第二

註9 青木茂男著 標準原価計算と弾力性予算

会計第六十四卷第三号

註10 ヴァン・シククルは、(イ)原価管理を技術的原価管理(Physical cost control)、(ロ)経営管理者的原価管理(Managerial cost control)、(ハ)機械的原価管理(Mechanical cost control)

control)の三つに区分する、技術的原価管理は健全な科学的管理法の真髓たる生産計画及び管理のすべてを含む、それは製品の生産及び配給を保障する管理である。技術的原価管理は原価計算制度の土台である。経営者的原価管理とは、経営者が工企業を指導し方向づけ、そして工企業がその最適点(the optimum point)において活動する如くするために原価報告を利用することである。経営者原価計算制度の結果である。機構的原価管理とは原価計算制度の運用である。原価計算等のゴールは経営者的原価管理の手段たる原価報告書を作成し、これを経営者に提供することにある。機構的原価管理は「原価管理」と呼び慣れているが実は原価管理の手段であつて、原価管理そのものではなく。Van. Sickle, Cost Accounting, P.25. 山辺六郎著
原価計算と原価管理、会計第六十一巻第六号

五、原価管理の機構

原価を通じて経営活動を管理統制するためには、原価制度が経営管理方式に合致したものでなければならぬことはいふまでもない。

先に引用した如く、アメリカ会計学会の原価委員会
は、原価計算の第二目的として「経営管理者の各階層

に対し、原価管理に必要な原価報告を提供すること。」
を述べている、これによる原価管理は、原価計算担当者
の作成した原価報告書に基づいて経営管理者が行う
ものであることは明らかである。従つて原価管理機構
の問題は、原価計算を担当する部門の所屬と、それ
を通じて経営活動を管理統制する責任部門との関係を定
める問題である。

原価計算課の経営組織上の地位については、元來二
つの説が対立する、即ち一つは会計課所屬制であり、
他は製造部所屬制である。原価計算係を製造部に所屬
せしむる場合には、原価計算の計算資料が製造活動に
基礎を置く処から、原価の把握を迅速ならしめ経営活
動の統制上便利である。また必要に応じて個々の原価
關係の証憑書類を照合調査するに便利である、またこ
れによつて計算の確実性を増すことになる。しかしこ
の反面において、製造部門所屬制のもとにおいては、
原価計算係は一般に技術部の下積となる傾向がある。

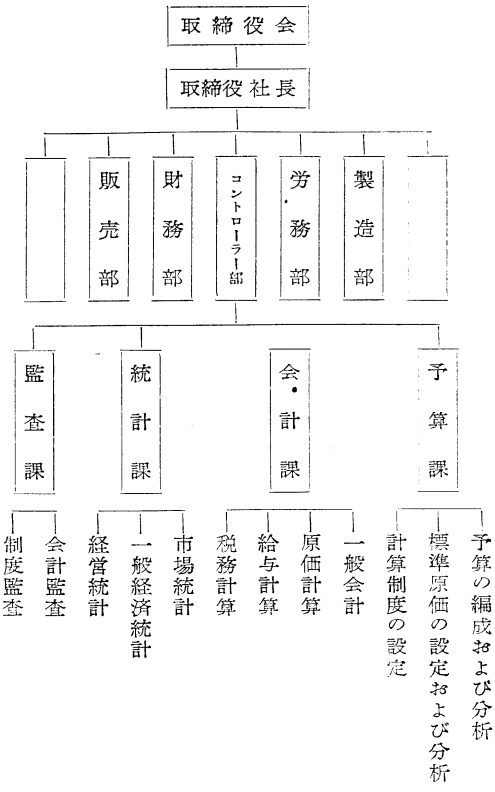
会計課所屬制は財務会計と原価計算とを有機的に連絡せしめ得るため或いは人件費の節約等の点から實際上多く見る処である。

昭和二十六年に発表された通産省の「企業における内部統制の大綱」によれば、原価計算課の経営組織上の地位は、経営の執行部門(生産・販売・財務等)から独立して計算的統制を行う統制部門(コントローラ一部)の一分課であることを明らかにしている。即ち

本要綱における内部統制の組織的条件の第一は「企業において必要な経営活動の諸機能をあきらかにし、これをその業種、規模などに適するように部門化しまたは統合しなければならぬ。この際経営活動の直接的執行を担当する執行部門から、その統制的機能を遂行する統制部門を組織上独立させるのを原則とする必要がある」とし、かくて統制活動を専門化する(こと)によって、「執行部門に対する実施計画を適正にし、さらにその活動実績としての記録の粉飾を防止

し、かつはその誤謬及び虚偽の発見を容易にするばかりではなく、さらに執行部門の実績に対する評価を適正にすることができるようになる。」として、その利点を掲げる。更に「コントローラーとして専門的に担当する業務は、広汎にわたっているから、その業務の過重負担をさけるために、コントローラー部の内部において、さらにその業務分担を行わなければならない。即ち業務内容に従って、実施計画の樹立、調整および能率の判定を担当する予算課、実績の記録および計算を担当する会計課、計画樹立に必要な各方面の統計資料の蒐集および提供を担当する統計課ならびに実績の監査を担当する監査課に分け、これらをコントローラーに従属させるようにする。これによって内部統制の総合的業務と、これを従属する各統制的業務とがそれぞれ専門的に分担されるようになる。即ち次に大綱が示す「内部統制の組織図」を掲げると次の如し。

ただ注意すべきは、次図のうち「標準の設定及び分



原価管理計画の重要性の増大に鑑みて、原価計算担当者の責任、そしてこれと関連して経営者の責任が一層

厳密に調査されねばならないが、これについては前掲クロスマンの論文に、彼の詳細な研究の成果が発表されているので、この大略を紹介することにしよう。

原価管理の機能における原価計算担当者の一般的責任は、彼によれば

「析」が予算課の担当業務となっているが、一般には標準の設定は原価計算課が中心となっており、また標準、実際の原価の記録、原価差異の分析、原価報告は、原価計算課の担当業務と認められていることである。

註11 通産省産業合理化審議会、企業における内部統制の大綱、産業経理、第一一巻第八号

六、原価計算担当者の責任

(1) 信頼し得るそして正確な原価資料は報告書を作成するために役立つ、そこでその目的を達するために彼の部門活動を計画し、監督することである。

(2) 原価管理の基礎として使用するために、経営者にとって最大の価値ある報告書を作成することである。

原価報告書は、各階層の経営管理者に対して、経営活動の詳細を報告するものであり、必要な時に、種々

様々の表示形式を採用し、且つ報告書を使用する経営者或いは管理者に適合する如く、分析し或いは解釈した報告書の作成をなし、提出することである。最後の責任はラインの管理者であるそして他の人々の仕事を監督する責任を持っている経営者グループの構成員に委ねられるのである。経営者は報告書を受領した時、計画的遂行からの差異の研究・調査をなし、更に責任ある経営者は常に差異の原因を除きそして訂正するために必要な行為をなすべきである。

かように原価管理は、前節にも述べた如く、原価管理の資料を作成するという作業と、それ等の資料を用いて経営活動を指導し、統制するという作業とは自らその機能が異なるのであり、原価管理においては管理資料を作成する機能担当者と原価数値に基き管理の実施をなす機能担当者とは区別することが必要である。

一般に前者は原価計算担当者がこれに当り、後者は管理担当者がこれに当るのである。

次にこの様な原価計算担当者の機能の拡大を彼は「過去百年そここの間に、原価会計士の責任は、元来販売価格の決定に使用するために、或いは棚卸資産評価のために原価資料を記録した簿記係の責任から、経営者が原価管理の援助として、或いは将来の計画設定の手段として使用し得る資料を準備するために彼の時間の多くを捧げるところの会計士の責任へと次第に拡張されている。この新しい責任に應ずることによって、原価会計士は経営者にとって、大いに有用なものの一つに彼の地位を發展せしめている」と素描し、更にこの報告書の概説を引用して「かくして久しい間原価計算の傾向は、その有用性を拡大する方向にあったと見られる。原価計算は主として財務諸表によって要求される棚卸資産や売上原価を算定するために使用した簿記技術として始まった。かくの如き原価計算はその性格において全く歴史的であった。標準原価の發展と共に原価計算は経営者が直接原価を管理するために使用出

来る貴重な道具となった。財貨の物理的標準の組を基準とした原価の改善された確実性は、標準原価の先を見通す特性と共に、経営者が計画と評価のために有利に使用出来るところの資料の源泉として原価計算の有用性が大いに拡張されている」(“A Re-examination of Standard Costs,” N. A. C. A. Bulletin, February 1, 1948, p. 701.) これにて一層明らかなる如く、原価計算担当者は、経営管理資料の源泉として、原価資料の作成及び提出する機能担当者としての責任を遂行することによって、彼等の地位を著しく向上せしめているのである。

更に彼は、原価部門の長としての原価会計士(原価計算課長)の業務・責任を詳細に分類している。

1、彼の部門活動を計画し、そして原価管理計画の彼の役割が最も能率的に実行出来るように、他の部門から必要な報告を入手すること。

前述の如く、原価計算課の機能中最も重要なものは、

原価管理における原価計算課の機能(寺島)

原価資料を分析し、それを経営活動の管理責任者達に報告することである。ところが原価計算課がラインの管理者に提出するための有効な原価報告書を作成するためには、報告書作成のために必要な資料が逆にラインの経営者から原価計算課に集められなければならない。この点でグランド・ラングは「原価計算課は「報告の受領者」(Recipient of information)及び「報告の源泉」(Source of information)としての二重の職務をもつものとしてゐる。従ってラインの管理者(現場管理者)と原価計算部門との間には親密な協調を必要とする。両者の連絡は報告制度により密となる。即ちラインの経営者から、原価部門へは各種の報告資料を報告すると共に、原価計算担当者から、ラインの管理者に原価報告書が提出されることになる。

(4)、部門活動計画者としての原価計算課長は、彼自身の部門において原価減少変化がなされているかどうかを決定するために、使用されている方法や手続を調

査すべきである。彼は彼の部門経営原価を直接管理する責任を負っている。故に彼はその業務が出来る限り能率的に遂行されているということを確かめるべきである。

(四)、報告の受領者としては、一定の間隔を置いて、他の執行部門からの所得報告の流れ、とその報告を受けた資料の原価記録についての記入を調査すべきである。そして彼はその調査の目的として、

(1)、彼の部門へ供給された資料の正確と、これらの資料が記録された後、記録の正確を確かめることにある。課員の日々の仕事が正確であることの重要性は、管理報告に使用される報告を準備し、そして記録する人々に記憶さすべきである。また原価計算担当者は他の部門によって準備し、報告された資料が信頼し得る正確なものであるということを確かめるためには彼は工学的素養をもち、現場の事情に精通し、且つ会社経営についての彼の一般的知識を応用すべきである。

(2)、自動的内部照合と管理は、従業員間の業務の適当な分割を通じて与えられる。かかる考慮のもとに彼の部門内の諸活動を調査すること、内部監査計画が遂行されているならば原価計算部門へ資料を供給する各執行部門における記録と報告手続の規則的調査をなすことによって資料の正確性を一段と保証することになる。

(3)、原価報告が一層迅速に提出され得るためには或いは原価報告が時機に遅れずに提出されるためには、活動の第一記録と原価記録における最後の記録間の総経過時間を減ずること。の三つを掲げている。

更に原価管理計画を一層効果的ならしめるために原価計算課長は次の諸点を考慮すべきである。

(四)、彼は種々の時に、以前少し重要であった項目に一層の注意を与えるべきかどうかを決定するために原価報告書の内容を研究すべきである。重要性は、丁度それが財務会計或いは監査におけると同じ程度原価管

理においても重要である。

(二)、完全な原価管理計画は改訂が必要であるかどうかを決定するために時々調査さるべきである。前進的企業は静止的ではない。それ故に、原価管理計画は、それに影響する処のあらゆる政策、手続或いは組織的变化に一致するために訂正されねばならない。

(三)、原価計算担当者は、原価管理に対する彼の助力が一層有益となり得るためには、工場経営や、経営の諸問題についての彼の理解を深めるために絶えず努力せねばならぬ。

2、彼の部門に報告された工場原価と生産資料の記録と総括を監督すること、これがために次の諸点に注意することが必要である。

(イ)、彼の部門活動におけると同様に、他の部門から供給された記録について、確実性と正確性を強調すること。

(ロ)、責任者単位に、すべての経費と、経営資料を、

原価管理における原価計算課の機能(寺島)

報告目的のために分類すること、原価は種々の経営者によって管理されている故に取引は各経営者の責任に応じて分類されている勘定に記録され解説されねばならない。この点に関して、N.A.C.A.の調査報告書は「

原価管理は、原価管理がその出発点における責任と関係あるところの利潤決定のための原価計算から異なる、だが原価決定はその処理と関係がある。能率的な原価管理は不利を招いた個人の責任別にそれらの分類を要求する。」と指摘する。(“The Use and Classifications of Costs, Bulletin, Research Series, 1946, p148.) したがって、経営資料や原価を責任者単位に区分する場合、注意せねばならぬことは、それぞれの責任者の統制可能費と統制不可能費とはこれを分離することである。統制可能費と統制不可能費を合算表示するときは各経営管理者の責任遂行度を明示し得ないからである。そこで統制不可能費は分離して記載されねばならない。

(ニ)、原価報告における固定グループと変動グループ

に費用を分離すること。固定費や変動費は操業度との関係において生ずる区分であるが、原価と操業度の関係から固定費と変動費として変動費中の比例費、通減費、通増費の分離、区分を明白にしなければ、責任者の責任を明らかにし得ない。

(一)、原価や報告資料は、報告が時機に遅れずに提供出来る様に迅速に記録しそして概括しなければならぬ。従つて彼の部内へ迅速に報告するよう他の部門へ要望することが必要である。

3、経営者に提出する報告を準備しそして分析すること、報告書は(1)原価と経営資料そして、(2)原価管理機能における経営者の活動との間の相違に橋をかける。原価計算課長は、この目的を達成するために彼の部門における報告機能を計画し、そして監督する責任がある。

即ち、彼がこの責任を遂行するためには、

(1)、報告書は信頼し得るものでなければならぬ。

(報告書は正確でなければならない)

(四)、報告書は、不能率や不必要な支出を発見し、そしてそれを訂正するに最も有効であると思われる時に提出しなければならない。これは報告書は時機を得ていることの要求で、報告の度数や迅速性に関連するものである。定時報告書や至急報告書といったものが考えられる。

(五)、実際原価或いは遂行は、計画(或いは標準)原価遂行との比較において示されねばならない。すべての相違は明白に指示されねばならない。

(六)、各々の報告書は心の内で読者の必要をもって計画されねばならない。

原価報告は、ラインの経営者の責任に帰すべき原価項目特に彼等の必要とする箇所について明示すべきで、他の部門管理者の責任権限内のことについて知らずべきでない。また表示方法としては報告を受けた方で理解し得るような用語を用い、専門用語は極力さけると

共に、報告数値についても貨幣的表示と物質的数量たる技術的数量を並記することがよい。特に報告受領者が下級の経営管理者（現場経営者）であるときは貨幣的表示よりも物的数量表示がむしろ親しみやすく、望ましい。

(四)、差異は注意深く分析されねばならない。そして差異の原因が若しも基礎資料から決定され得るならば、明白に報告の前に置かれねばならない。

(五)、原価報告書は、ただ若干の経営者がみる原価計算担当者の明白な証明にすぎないのであるから、彼は精を出して彼の報告形式・内容そして使用価値を改善するために彼自身努力すべきであるということが重要である。

4、原価標準や部門予算の準備に協力すること、これらの項目については實際上多くの相違があるのであるから、原価計算課の責任を明確に定めることは出来ない。しかしながら原価計算課は常に原価標準や予算

を改善するために使用するために特別の原価資料を要求するであろう技術、製造、仕入或いは他の部門にあらゆる援助を与えるために常に準備しなければならない。最後に原価計算課長の責任は、

5、特別の調査をなすこと、そして経営に役立つ他の利益を提供するために経営者にその結果を報告すること。

先に引用した如く、アメリカの会計学会の一九四七年度の原価委員会が発表した原価計算の目的は、第一、第二を経常的な目的として、第三に臨時的な目的として、製品売価の決定その他経営政策の特殊問題解決のための基礎資料を提供すること、の三つを列挙する。

この第三の臨時的な目的がここにいう原価計算課の行う特殊な調査研究である。また一九五一年度の委員会が発表した、原価計算の目的もやはり(一)、(二)を経常的な目的とし(三)を臨時的な目的として、経営者に対し、経営上の種々の決定及び政策の樹立に必要な原価資料

を提供する、として特殊の原価数値を適宜調査研究することとしている。この様にA A Aの原価委員会は原価計算を経常的な原価計算と臨時的な特殊原価調査をなす原価計算とに區別して挙げる如く、今や特殊原価調査は原価計算の主要な目的の一つとなっているのである。

特殊原価調査について、その調査対象としての原価の諸概念についての考察を必要とするも本稿においては紙幅の関係上割愛することにす。（特殊原価調査については山辺六郎教授の労作が企業会計一九五二年八月号に発表されているのを参照）要するに特殊原価調査は、経営上の種々の決定および経営政策の樹立のために行う特殊原価数値の研究である。この特殊原価調査の担当者は何人であるか、山辺教授はヴァターの所説を引用して「原価計算者は彼が算定する原価の利用目的を充分に認識し、一定の課題に対し原価計算の技術・方法および原価諸概念を適合させる程度に原価意識をもつ

ていなければならぬ。……原価計算者は単に原価を算出するのみでなく、如何なる原価を使用すべきか、又それを如何にしたら迅速・正確・且つ有効に把握できるかを知る必要があること」^{註10}特殊原価調査の担当者は経営者ではなく、原価計算担当者であることを明らかにしている。

特殊原価調査の担当者は原価計算担当者であるから、経営者は営業上の種々の決定、或いは経営政策の樹立、改訂のために諸種の調査や分析を原価計算担当者に要求することがある。この場合原価計算担当者は、特に各々の情勢に関する期待原価を示す特別報告（原価数値による報告）を準備して経営者を援助しなければならぬ。またそれをするためには原価計算は他のすべての部門に協力を求めることが出来るのである。特殊原価調査は経営者の要求を待つまでもなく有能な原価計算担当者は自ら進んで経営者に提出する報告書の研究を通じて原価を管理しそして減少するために厳密な

調査や分析を必要とする情勢を発見する。実際問題として、前述の如く特別な調査を必要とする情況やまたそれを解決するための原価資料を作成することは原価計算担当者の重要な機能の一つである。所が経営者は特別な調査や研究を必要とする情勢や問題の存在に気づかない、或いは、かりに問題の所在を承認するとしても如何なる原価資料がそれを解決するために用いられるかを理解していないことがあり従つて特別な研究が要求されないような場合が生ずる。この点に關し

J. Hugh Jackson は「そして原価計算の分野において管理技術は普通以上に急速に發展している。事実上平均事業経営者がそれらを彼の理解において發展せしめているより一層急速に發展している。これは不幸にして、多くの場合において最高経営者層に、それらの可能性の一般的評価或いは理解がない。それ故にそれらの価値は決して十分に開發されなかつたということの意味する。私はこれは原価會計士自身に部分的にせし

て大いに課せられるという嫌疑をかける。何となれば、原価計算担当者は彼が計算した数字の使用に就いて会社の経営者に十分に知らせる余裕をもたなかつたほど彼の仕事の源泉があまりにも忙しかつたらである。」

(J. Hugh Jackson "Cost Accounting in the Education of management," N.A.C.A., Bulletin 1946, p.1183.) と指摘している。

従つて原価計算担当者は、彼が提供する原価報告書について経営者の理解し得る知識の欠乏を知っていたければならない。また彼の経営者に提供するサービスが原価管理や将来の計画の樹立(また重要な政策の決定)のため一層有効に利用されるために経営者の理解力を増加せしめるよう協力することが必要であらう。

理解力の欠乏は予定原価と実際原価の利用について「予定原価或いは歴史的原価の両方は近代の産業経営において、それらの地位をもっている。含まれた原価の見積或いは予定なしに重要な決定をなし或いは実行

することは経営をすることよりは賭をすることであり

或いは投機をすることである。均しく経営者の欠乏は、

事後原価の決定、見積或は標準とそれらを比較せぬこ

とである。恐らく原価組織の重視と原価利用の軽視は

一方において、予定或いは標準原価として他方におい

て実際或いは歴史的原価が産業会社の経営に用いら

そして用い、べき補助的役目の評価の欠乏を導いてい

る。】(“A Reexamination of Standard Cost,” P 635.)

原価資料についての深い理解と利用能力は原価計算担

当者は勿論経営者にとつても極めて必要なことである。

註13 現在の大規模企業の経営における職能組織は一般に

参謀部制直系組織 (Time and Staff Organization) である

これは、一切の経営管理に関して、指揮命令の権限 (Authority) と責任 (Responsibility) とをもつ、いわゆるライ

ンの管理者 (Line Executives) とこれらのラインの管理

者の管理活動を援助し、それに奉仕し (Service) ないし、

助言 (Advice) を言うために存在するいわゆるスタッフ

の管理者 (Staff Executives) とが区別される前者は執行

部門であり後者は統制部門に属する。

註14 山辺六郎教授、原価報告 産業経理、第十二巻第一号

註15

”

特殊原価調査、企業会計

一九五二年八月号

七、原価管理における経営者の機能

前述の如く、原価管理の根本的効果は執行活動に依

存する。執行機関は通常全般経営管理者(例えば社長)、

部門経営管理者(例えば本部長・工場長等)、現場経

営管理者(例えば工場の課長・係長・職長等)の三階

層に区分される。全般経営管理者(上級経営管理者)

各部門の活動計画の調整と決定、とその実施遂行、結

果、統制とを主要任務とする。従つて部門経営管理者

の部門活動遂行の結果が不満足な場合にはその原因と、

それを訂正するためになした処置の報告を要求する部

門経営者は上級経営管理者の要求に応ずるために、直

接その情況について責任ある下級経営管理者からの報

告を要求する。時には部門経営管理者は直接現場に出

越して、その作業が遂行された場所まで業務を執行して

いた職長や監督から事情を聴取するであろう。部門経

営管理者の最も重要な職務は、彼が直接管理責任をも

っている部門の原価予算の作成またその決定された原
価予算に従って自己の部門活動を管理することである。

下級経営管理者は直接に工場活動を処理するから、標
準からの偏差の些細な原因を研究し、訂正するところ
の一人である、現場経営管理者は実際に作業活動をな
す工員や作業員と部門経営管理者との中間に存在し、
工員や作業員等の一般従業員の指揮監督者であると共
に部門経営管理者に対する管理機能の助力者である。

上級の経営管理者は部門経営管理者や下級経営管理
者に諸事項についての処理の方法や手続或いは標準を
定めて管理権限を委譲する、受托者のなした管理の結
果は常に標準と比較され差異の責任を追求することに
なる、そして標準と実際との偏差の原因は常に調査さ
れそれを訂正するための指図が与えられるべきである、

上級の経営管理者が訂正の指図をなしたる時は、より
下級の経営管理者はそれに従って原価管理機能を遂行

すべきである。

八、む す び

最後にクロスマンは、有効な原価管理計画の実践
手続を次の如く総括している。

1、支出の性質、責任、変動に随って原価を分類す
ること

2、計画或いは標準原価と予算の形態における原価
の予定

3、実際原価の計算

4、如何なる差異が発生し、そしてこれらの差異の
原因を決定するために原価標準（標準）或いは予算標準と
実際原価の比較

5、原価と加うるに経営の次の標準を設定するため
に、権威をもっている個々人に差異の迅速な報告

6、実際原価が標準原価或いは予算から異なるとき、
不利な差異を除くための経営者の活動

彼によれば右の総括の最初の五つの要素が原価計算担当者⁶の責任であり、6が経営者の原価管理における機能であるとする。

以上要するに今日の原価計算は単に実際原価を集計し、財務会計に対して製造原価或いは仕掛品その他棚卸資産評価のための原価計算たるに止まらず原価管理のための原価計算であるとさえ云われる。経営管理の用具として、具体的には標準、実績比較と差異分析によって、原価を切り下げると共に原価のあり方を通じて経営活動過程を管理統制する機能を果すものと考えられている、従つて経営者層が企業目的を達するためには、従来の感によるコントロールから脱せざるを得なくなり、科学的なコントロールへの必要の認識は、断片的な計数管理より進んで総合的な原価管理へと移行し、経営者層より生産中心点としての管理責任者(現場管理者)に至るまで組織的な計算のもとに原価管理をなすことが強く要求されるに至つた。原価計算

による原価管理を最も効果的あらしめるものは部門別または責任者別の計算組織によるものであると認められてゐる。即ち部門別計算は、原価の責任区分別把握と期間的な把握をなすことを計算任務とするものであるからである。部門別計算は期間的な(短期)原価の捕捉を可能ならしめ、期間別の企業の予算編成を容易ならしめる、また責任区分別の原価把握は、各部門の部門経営責任者にそれぞれの責任の明示を可能にし、ひいては下級経営者更には作業員のその遂行責任を明示することが出来る。

また、操業度の変化に伴う費用の影響を部門毎に測定をなし得ることとなる。

既述の如く、原価管理は一定品質の製品を最低の原価をもつて製造することを主要目的とする(利益の確保)。そこで各々の作業が如何に遂行されるべきかを指示する一組の標準と、それを遂行するに要する原価を具体的に表示せる計画乃至はプログラム(所謂標準原価

制度)を前提として、標準のもとにおける作業の進行状態について、実際原価と標準原価とを比較し、且つ標準原価からの不利な差異が生じたときその差異の改善を行うのである。而して原価管理の責任者は、原価計算担当者と経営者の両者である。原価管理計画の重要性の増大に鑑みて、原価計算担当者及び経営者の機能について論じたものである。

原価管理における原価計算課の機能は、作業及び原価に関する詳細な報告書即ち原価報告書を作成し、主要経営者、部課長及び現場責任者に対して、それぞれその必要とする範囲の事項について報告することであり、各階層の経営者はその報告書に示された原価数値に基づいて経営活動を指導し、統制する所謂管理の実施の担当者である。

原価部門の長としての原価計算課長は部門活動を管理し、部門活動の能率を増加することに励まねばならない。また人々とむつまじく仕事をなし原価計算課と

執行部門間との間には絶えず調和的な協力関係が保たれていることが必要であり、「生産に対する奉仕者」としてすべての人々に原価計算の重要性を理解せしめ原価計算部門の企業に対する統制力を強化すると共に上級経営者の強い支持を受けることが必要である。これが為には原価計算課自体が原価管理のための記録と報告方面の技術的熟達をなすと共に経営者の各階層に対して、原価計算や原価管理の重要性、原価資料の利用方面の説明に努力せねばならない。かくて彼は彼自身の地位を向上せしめることになるのである。