

## 原価管理の本質規定をめぐる(一)

石 塚 博 司

### 一 はじめに

原価計算は、当初、財務会計から分化発展したものであるから、期間損益のより精密な算定を目的とする財務会計的原価計算としての性格を強くもっていた。製品・半製品・仕掛品等の原価をできるだけ正確に算定し、それによって棚卸資産の評価を信頼しうるものにするとともに、売上原価の計算を確実に行なうて、適正な期間損益の算定に奉仕することを主目的としたのである。このように、原価計算はかつては専ら財務会計の補助手段として存在したが、やがて科学的管理法の思想と結びつくことによつて、内部的な経営管理に役立つ原価資料を提供するという、それ独自の目的をもった計算領域としての地位を獲得するに至つた。原価管理は特に近代的な原価計算に要請される最も重要な目的の一つである。

ところが、その目的とするはずの原価管理それ自体については、今なお諸説が入り乱れている。目的が明確でなければ、原価計算も単に計算のための計算に終つてしまふであろう。さまざまの観点から論じられている原価管理の本質規定を整理するために、六つの疑問詞を提出し、これの答えを求めるといふ形で、原価管理の本質を解明しようと思う。ここに六つの疑問詞とは、why, who, what, when, where, how をいふのであるが、それぞれについて

項 目		問 題 点
why	管 理 目 的	原価管理と原価低減の相違
who	管 理 主 体	原価管理におけるラインとスタッフの関係
what	管 理 対 象	原価管理と実体的管理の関係
when	管 理 時 点	事前管理と事後管理の考え方
where	管 理 領 域	原価管理と利益管理の関係
how	管 理 方 法	原価管理と原価計算の関係

上表にかかげるような点が問題となるであろう。

第一に、「原価管理はなぜ必要か、どんな目的をもってしているか。」この設問に対してはただちに「原価を引下げること」という答えが返ってくるであろう。

すると、原価を引下げるとして原価管理かという疑問が生じて、ここに原価管理 (cost control) と原価低減 (cost reduction) の関係をいかに解するかが問題となる。

第二は、「原価管理の担当者は誰か」という問題であり、原価管理をめぐって、経営管理組織におけるラインとスタッフの機能およびその関係をいかに理解するかが問題となる。

第三は、「原価管理というのはいく何を管理するのか」という問題である。

これについては、作業者に直接的・物的・技術的に働きかける実体的管理と、原価管理との関係をいかに理解するかが問題となる。

第四に、「原価管理における管理はいつ行なわれるのか。」ここでは、いわゆる事前管理と事後管理の理解の仕方が問題になる。

第五に、「原価管理はどの領域において実施されるか。」これについては、原価管理の対象とする活動領域が問題となり、それは原価管理と利益管理の関係に対する理解の仕方につながる。

第六は、「原価管理はいかにして行なわれるか」という問題である。ここで

は管理制度の組織化およびその運営の仕方、ならびにこれに対する原価計算の結びつきが問題となる。

## 二 原価管理はどんな目的をもっているか

およそ企業を維持し発展させるためには、良い品質の製品を低い原価で提供することができなければならぬ。需要者の信頼を勝ち得るような均一の良い品質を常に維持できれば、その企業は激しい販売競争にも十分たえていくことができるであろう。また、低い原価で生産を継続しうらば、その企業は利益を増加させることができ、これを通じて設備の合理化をスムーズに実施することができ、さらに生産性を高めることができるであろう。

原価管理がこうしたより低い原価の実現を目的とした管理行為であることには疑いはないが、逆に、原価を引下げ行為をすべて原価管理とすることには問題がある。

原価は、生産設備の改善、製品設計の改良、製造方法の変更、生産量の増大などによっても引下げられる。これらは生産条件を変更するような計画設定を行なった結果としてもたらされた原価の引下げであって、コントロールによる原価の引下げではない。

コントロールとは、ゲッツ (Billy E. Goetz) によれば、「計画への合致を確保する過程であって、経営活動の単位たる個々の従業員に指示を与え、誘導し、審査し、是正することによって、設定された経営計画を実現することである。それは、各人の責任に関連させて標準を設定し、計画や標準を部下に伝達し、業績達成に対する刺激を与え、計画や標準と相互に比較できるように実績を測定し、この実績が計画に比較して不満足なことがわかれば是正措置を講ずるといふ過程からなる」<sup>(1)</sup>。

このようなコントロールを近代的な原価計算の手法を用いることによって、すなわち原価計算の提供する原価資料

を管理手段とすることによって実施することを原価管理というのであり、その結果として原価の引下げがもたらされるのである。したがって、原価管理が終局において原価の引下げを目的としていることは間違いないが、生産条件の変更による原価低減とは区別されなければならない。<sup>(2)</sup>

原価管理と原価低減の相違点をステイリー (J. D. Staley) に従って対照表示すれば、次のようになる。<sup>(3)</sup>

原 価 管 理	原 価 低 減
一、設定された標準の水準に原価を維持する 二、標準は達成目標 三、標準の設定できる活動にかぎられる 四、現在の与えられた諸条件のもとで、原価をできるだけ低くする 五、継続的に働きかける	一、標準そのものに挑戦し、その水準を引下げる 二、標準は検討対象 三、企業の全活動を対象とする 四、現在の諸条件を再検討し、これを変更することで原価の引下げを実現する 五、一回限りで終了し、次の問題に移る

原価低減は、問題の所在を明らかにし、その問題を解決する措置をいくつか考え出し、これらの互に代替的な関係にある諸措置の経済効果を測定比較して、最善と考えられるものを採択するという個別計画設定 (project planning) の一つの成果として、原価を引下げるものである。それは現在の生産条件を再検討し、たとえば、製品の設計を変更してある製造工程を通さなくても済むようにする、現在の使用材料に代えて他の安価な材料を使用するようにする、部品の自製を中止して外注に出すようにする、現在使用している機械を高性能の機械に取替えるなどの措置を講じて、

毎日行なわれる生産活動の前提たる生産条件を改善することで、原価の引下げを実現する。

このようにして、現状通りあるいは改善された製品仕様、生産方法、生産設備等が示されるとき、これらの一定の生産条件のもとで、各々の従業員が高い士気を発揮し、十分な注意力を注いで作業を行なう場合にはじめて達成することのできる能率水準を定め、この水準における原価の発生額を測定して原価標準を設定する。次いで、これを原価の発生に責任を負う各々の従業員に指示し、その日常の生産活動に継続的に働きかけ、標準達成に対する刺激を与えて、生産能率増進に関する努力を啓発する。一方、実際に達成した作業結果を原価をもって測定し、これをさきに設定した標準と比較し、差異を明らかにする。そして、この差異を生ぜしめた原因を調査して、指定された通りの作業をしていないことが明らかにされたら、これを矯正する。

以上が原価管理の内容であり、それはあくまでも日常的な執行活動の過程のなかで、各々の従業員の原価意識に訴えて、原価数値を通じて生産能率を増進することを目的としたものである。

こうして、原価低減が代替的な諸提案のうちからどれか一つを選択して、生産条件を決定するという随時的な計画設定の問題であるのに対して、原価管理はこのような計画設定の結果生み出された新しい生産諸条件の組み合わせを前提として行なわれる、生産能率増進のための継続的な管理行為を意味する。

しかしながら、計画設定と管理（統制実施）の過程は循環的に、ときには重なりあって現われるため、具体的な経営現象の上で明確な境界線を引くことができないのと同様に、原価低減と原価管理の区別も、本来、概念的にのみなしている問題である。

たとえば、原価管理のプロセスの第一段階は、すでに述べたように、生産活動を通じて達成すべき標準的な能率水準を原価をもって表示することであるが、このような標準を設定する過程には、使用材料の選択、製造工程の変更、

作業手順の決定その他の個別的な選択的事項に関する意思決定が入り込む。しかもそれらは、標準設定の作業に密着して提起され解決される場合が多いので（もちろん、独立の問題としてとりあげられる場合もある）両者をはっきりと区別することはしばしば困難である。

しかしこの場合にも、理念的には、個々の選択的事項について、いずれの解決策を採択するのが最も有利であるかを検討することと、その後にもたらされた新しい生産活動の諸条件の組み合わせを前提として、その基礎の上に、能率的な作業を行なう場合に達成することのできる材料種類別の消費量や作業種類別の作業時間を決定し、原価の標準を設定することは区別することができる。

また、設定された標準と事後に測定された実績とを比較し、その差異を分析する場合、これからはさまざまな措置がとられるであろう。ある場合には、差異分析を契機として、原価を引下げるためには別の生産方法を採用した方がよいのではないかというような問題が提起され、そのような措置がとられることもある。厳密には、これは計画設定したがって原価低減の問題であって、原価管理における是正措置とは質的に区別されなければならない。

差異を分析し、その原因を追求したところ、あらかじめ材料明細書に指定されていた材料を使用していないとか、作業手順表にきめられていた作業方法を守っていないというような事情が明らかにされた場合に、これを標準作業に戻すことが、原価管理の最終段階としての是正措置なのである。

このように、原価低減と原価管理は、少なくとも概念の上では区別することができる。しかしこのような区別をするのは、両者の相違を強調すること自体に意味があるからではなく、それぞれの対象、適用領域、手続方法などを正しく体系化するためには、それぞれの本質を明らかにし、目的を明確にする必要があるからであるということを忘れてはならない。

そして、このような本質的な区別をわきまえながら、しかも原価低減と原価管理を別個に切り離してとりあげるのではなく、両者の有機的な関連を理解し、これを総合化することが要求される。これがいわゆるコスト・マネジメントである。(4)

つまり原価引下は、常に現状に疑問を投げかけ問題意識をもつことで改善への道を開き、こうしてもたらされた新しい生産環境を基礎としながら、各人の生産能率増進のための絶えざる努力に働きかけることで実を結ぶ。そしてそれはさらに新たな原価低減の方策につながりをもつ。このような循環過程がコスト・マネジメントであり、原価管理はその一環として理解されなければならない。

注 (1) Billy E. Goetz, *Management Planning and Control*, 1949, p. 3.

(2) 原価管理 (cost control) と原価低減 (cost reduction) の区別については、N. A. C. A., *How Standard Costs Are Being Used Currently*, 1948, p. 9 にきくことで明らかたされてあり、中西寅雄教授 (原価管理の領域、会計、昭二八年八月号、一一頁)、松本雅男教授 (標準原価計算論、昭三六年、三四三頁)、山辺六郎教授 (原価計算論、昭三六年、二五七頁)、小林靖男教授 (原価管理、昭三六年、一八頁)、青木茂男教授 (新版原価計算論、昭三七年、二八九頁)、等も同様の見解を表明しておられる。

(3) John D. Staley, *The Cost-Minded Manager*, 1961, p. 19

(4) 青木茂男教授、新版管理会計論、昭三八年、三七八頁、山辺六郎教授、原価計算論、昭三六年、二五五頁

なお、コスト・リダクションとコスト・コントロールを合わせて原価管理と称する例も見られる (例えば今井忍教授、近代企業の原価管理、昭三六年)

### 三 原価管理の担当者は誰か

問題の焦点は、原価管理はスタッフとしての原価計算係によって担当されるのか、それとも経営のライン組織を形成する業務諸部門の管理者の責任に帰するのかということである。これは、原価管理はスタッフ機能かライン機能か、というその本質理解につながりをもつ。

一つの典型的な立場は、原価管理を純粹に会計機能と解する。つまり、業務部門の管理者の管理行為を助けることを意図して行なわれる原価資料の提供が原価管理であり、そのような原価資料を得るための計算機構をつくりあげ、運営する責任を負う原価計算係が原価管理の担当者である。したがって、原価管理とはスタッフ部門の担当する原価計算事務であるとする。

ヴァン・シッケル (L. Van Sickle) は、原価管理を物的原価管理 (physical cost control)、管理者的原価管理 (managerial cost control) および機構的原価管理 (mechanical cost control) の三者の構成において考察するが、このうちの機構的原価管理のみを抜き出したものが、前述の原価管理概念である。このような考え方は、ケリー (E. W. Kelly) の次の表現からも読みとることができる。「営業活動の原価管理は、目標または標準と対比しうるように、活動を測定することである。経営管理者はあらかじめ営業方法を決定しておく。そこで原価管理においては、所定の方法にしたがって実績を測定し、不利な差異を是正する適当な行為を指示する。」<sup>(2)</sup>

別の典型的な立場は、原価管理を管理者の実施する管理行為そのものと解する。すなわち、スタッフとしての原価計算係はライン管理者が管理しやすいような原価資料を提供する責任を負うが、そのこと自体は原価管理ではなく、助言勧告を行なうための管理事務にすぎない。「コントロールの責任は、社長からラインの組織を通じて下部に移行



する」<sup>(3)</sup>のであって、ライン管理者こそ原価を発生せしめる活動をコントロールする責任を負う。

「原価管理はラインの責任であって、スタッフ機能ではない。管理制度は原価を管理しないし、また管理しえない。そうではなしに、管理制度は執行管理者の手に管理の用具——執行管理者のみがその効果を発揮させる用具——を提供するだけである」<sup>(4)</sup>というウェルシュ (G. A. Welsch) の見解はこの立場を代表する。

原価管理について考えるとき、われわれはスタッフの担当する管理事務とラインの担当する管理行為を切り離して、いずれか一方のみをとりあげるわけにはいかない。スタッフの提供する原価資料がなければ、経営のライン組織を形成する管理者は生産活動を有効にコントロールすることはできない。また、ラインの具体的な管理行為を伴わないとすれば、経営のスタッフ組織の一員たる原価計算係の仕事は、単に計算のための計算に終わってしまうであろう。

このことは、原価管理について論及した人々の大部分がすでに十分に認識しておられるところである。それにもかかわらず、原価管理の本質規定を行なう際にさまざまの相違が生ずるのは、管理手段としての管理計算事務にその特質を見出すか、日常の業務活動に対する具体的な管理行為をその中核と考えるかの相違による。

狭義に管理それ自体をとりあげるならば、それは設定された計画の実現に向けて部下を指導し、それからの離脱が生じたときはこれを矯正するというラインの管理者の直接的な行為を意味する。そして、原価管理もこのような管理の一部であるから、その担当者はラインの管理者であり、原価計算部門は単にラインの管理行為を援助するために助言勧告を行なっているだけで、そのこと自体は決してコントロールを意味しない。

しかしながら、原価管理が経営におけるコントロールの全体系のうちで独自の領域を占めるのは、それがスタッフの提供する原価数値という総合的で統一的な測定尺度を管理手段とすることによって、具体的な管理行為が導き出されるところにある。すなわち、原価管理はスタッフの提供する管理手段とラインの実施する管理行為の有機的な結合

関係のうえに成立し、両者の組織的な協力をまっしてはじめてその効果を發揮する。

さきに公表されたわが国の原価計算基準は原価管理を、「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の實際発生額を記録計算し、これを標準と比較して、その差異を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずること」と定義する。この原価管理手続のうち、原価標準の設定には、ラインの管理者のほかに原価計算部門、技術部門、調査部門などのスタッフ部門が参加する。また實際原価発生額の計算記録ならびに標準実績差異分析とその報告は原価計算部門の担当職務である。一方、原価能率増進のための具体的な措置を講ずるのは各業務部門の管理者である。

この全過程を原価管理と考えるならば、それはスタッフの担当する管理事務とラインの担当する管理行為の総合されたものであるといふことができる。したがって、「原価管理の担当者は誰か」という設問に対しては、原価計算係とライン管理者がその職分に従ってそれぞれ原価管理の責任を分担すると答えることにならう。すなわち、原価計算部門は各階層の管理者に適切な原価資料を提供することで原価管理の一担をにない、管理者はこれを利用して部下の行なう業務活動を直接に指導し矯正することで原価管理の他の一端をにっているのである。

- 註 (1) C. L. Van Sickle, *Cost Accounting*, revised edition, 1948, p. 15~29
- (2) E. W. Kelly, *Marketing Needs Cost Control*, W. E. Thomas (ed.), *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, 1955, p. 601
- (3) R. N. Anthony, *Management Accounting, Text and Case*, revised edition, 1960, p. 330
- (4) G. A. Welsch, *Budgeting, Profit-Planning and Control*, third printing, 1958, p. 186

#### 四 原価管理は何を管理するか

人があらゆる仕事を自分一人でやってのけるときは、コントロールという問題は生じない。仕事をするために組織が形成されるとき、指揮する者と指揮される者の分化が生じ、ここに経営管理の職能が成立する。コントロールはこのような経営管理の過程の一つの段階としてあらわれるものであって、実施活動が設定された計画のとおりに行進するように、部下に指示を与え、その活動を指導し、その成績を評価し、指示に反する行為が行なわれていることがわかればこれを矯正するという一連のプロセスから成る。それ故、「コントロールは常に人間を対象とするのであって、生命のないものは扱わない。コントロールについて語るときはいつでも、われわれは人間の業績を検討し分析することを話題にしているのである。」<sup>(1)</sup>

原価管理も同様に、人間対人間の問題である。それは「製品をコントロールするわけではないし、製品の製造原価をコントロールしようとするものでもない。」<sup>(2)</sup> 原価を発生せしめる人間行動をコントロールするのである。その意味では、「材料費の管理」「労務費の管理」「間接費の管理」というような表現は、厳密には用語法上の正確性を欠いている。正確には、材料費を管理するのではなく、材料費を生ぜしめた人間行動、つまり従業員の材料消費に関する作業活動を管理するのである。

このことは、原価が生産要素の消費を貨幣価値で評価したものであることを想起するとき、おのずから明らかとなるであろう。なんとすれば、原価の発生をコントロールするには、作業活動の根源にさかのぼって、材料歩留を向上させるとか、作業時間を短縮するなどの生産要素の消費そのものを個別にコントロールするよりほかはないからである。したがって原価管理の核心となるものは、ライン管理者が部下の行なう作業活動に目標を与え、その作業を直接

に指導し、評価し、是正する行為なのである。

しかし、作業現場における作業活動の管理は、原価資料をもとにしくなくても可能である。たとえ原価計算を実施していなくても、たとえば日程計画を設定することはできるし、これにもとづいて作業の進捗をコントロールすることはできる。つまり、原価を管理基準としない作業管理も存在しうる。

ここに、技術的な立場から個々の作業活動に物的に直接に働きかける実体的な管理行為と、原価管理の関係をいかに理解するかが問題になる。

第一に、実体的な管理を原価管理と区別する考え方がある。たとえば、「いわゆる改善措置とは、結局、業務管理 (operational control) であるが、それは材料管理とか工程管理とか品質管理というような各種の直接的な、実体的、技術的管理を意味する。……もしこれらの行為を原価管理のうちに含まれるとすると、原価管理概念と各種の業務管理概念とは互いに重複し混同してしまうこととなる。……原価管理は一定の条件のもとに「原価計算を用いて従業員の業績を測定、評価することを内容とする。したがって、それは間接的管理である。」<sup>(3)</sup>「原価による自己の管理責任範囲の重点の自覚、それによる管理業績の公正な評価の自覚は、その管理者の行なう実体的管理の能率化に重大な関係をもつものである。しかしそれは、その管理者がアクションをとること、すなわち実体的管理そのものを行なうことではない。その実体的管理の実施を当然前提としながら、なおかつ、その能率化、合理化を刺激する意味で、ラインの管理機能としての原価管理が考えられる余地が、ここに存在するのである。」<sup>(4)</sup>

一方には、このような実体的管理行為を原価管理に包括する考え方がある。「原価能率増進のための改善措置は、原価計算を離れて実体的原価管理として行なわれる。ここに実体的原価管理とは、不能率の原因を具体的に除去して能率を向上させる管理行動である。……スタッフ機能たる原価の分析、報告がいかに精緻であろうとも、これにもと

づいてラインが管理行動を開始するようになっていなければ、原価管理目的はついに達成されることがない。……同じ実体的管理でも、原価計算制度から導かれたものと、それ以外のものとは、これを区別して観念することができると思う。かくて、ここに実体的原価管理とは、原価計算制度に導かれてなされる実体的管理を意味するのである。」<sup>(5)</sup>

再言するが、原価は生産要素の消費を貨幣価値で評価したものである。いいかえれば、貨幣価値で評価することによって、互に質を異にするそれぞれの生産要素は、原価という等質の測定尺度によって統一される。そしてこの統一は、総合的な観点から、生産要素の投入される個々の作業活動の重要性を識別させ、これに接近することを可能にする。こうした総合的な管理基準である原価にもつづいた管理であることに、原価管理の特質が見出される。したがって、原価的思考に導かれずに行なわれる実体的な管理は、それが結果的には原価の引下に貢献したにしても、これを原価管理と呼ぶことは困難である。

しかし反対に、実体的な管理行為を伴わない原価管理にも意味がないことも事実である。それが管理という名に値するためには、具体的な行動実践に反映されなければならない。そしてそれを可能にするものが、生産要素の消費の行なわれる個々の作業活動に対する実体的な管理行為なのである。したがって、原価計算の提供する原価資料にもつづいて、総合的な観点から生産要素の消費状況を検討し、これを標準から逸脱しないように指導し、逸脱したときは是正する管理行為が作業現場において行なわれるとすれば、このような行為を強いて原価管理の領域外とする理由はないように思われる。むしろこのような行為こそ、原価管理の核心であり、これを含めた一連の管理システムの全体を原価管理と称すべきであるとさえ考えられる。

注 (1) E. F. Ritzmaurice, *The Essence of Control—what it is and who does it—*, W. E. Thomas, (editor) *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, 1955, p. 84

- (2) R. N. Anthony, *ibid.*, 1960, p. 330
- (3) 山辺六郎、経営の管理と原価数値の利用、会計七六卷二号一二頁
- (4) 小林靖雄、原価管理、昭三六年、一五頁
- (5) 諸井勝之助、原価管理と原価計算、黒沢・柳川編、原価および原価管理の理論、昭三四年、一一四頁、一一六頁