

〔論 文〕

組織の発生原価と管理可能性

松 岡 俊 三

はじめに

企業の経営活動を行ううえで組織上の権限委譲は動機づけと相俟って能率の向上に役立ってきたことは勿論であるが、これが経営原価の発生領域へ管理可能原価の概念をもたらしたことは必然である。経営の内外環境の変貌、即ち組織の変化やイノベーション、市場の拡大等は管理者の業績評価に問題を提起してきた。また営利、非営利組織の意思決定権限の委譲、分権化の進行は、それによる動機づけが期待されてきたし、経営活動の能率向上がもたらされてきたこともあきらかである。組織に発生する原価は通常、形態別、部門別、給付別に算定されるが、責任会計の観点からすれば、意思決定の権限委譲と最も関わりを大きくもつものは部門別計算である。経営行動のラインから離れれば離れるほど意思決定はラインの効率的活動を反映しにくくなる。経済的変動、イノベーションの影響を受けて企業に発生する原価は固定費の割合が増し、変動費のそれは減少している。それは反面、企業が激変する環境条件への適用弾力性を減少せしめていることになる。そこで企業は生き伸びなければならないから、プランニングの必要性を余義なくされる。予算も其の根底には責任会計の思考を備えていると考えられるが、ここでは発生する原価に焦点をあてつつ組織との関わり、原価の管理可能性概念、更に管理不能原価の管理可能原価への転換の試みについて検討を加えていきたい。

I 分権化と経営原価

経営組織の拡大は企業の分権化を推進し、投資は発生する固定費を増大せしめ、経営の対外部市場への弾力性は減少の一途を辿っている。分権化がいつ頃から進行したかは、アメリカにおいて、およそ第一次大戦以後と言われる¹⁾。組織が複雑化すれば機能の専門化が促進されるが、そこでトップ・マネジメントは、およそ二つの問題に直面する²⁾のである。

1 経営活動と其の責任を組織上、如何に分割するか。

2 下位組織単位を如何に調整するか。

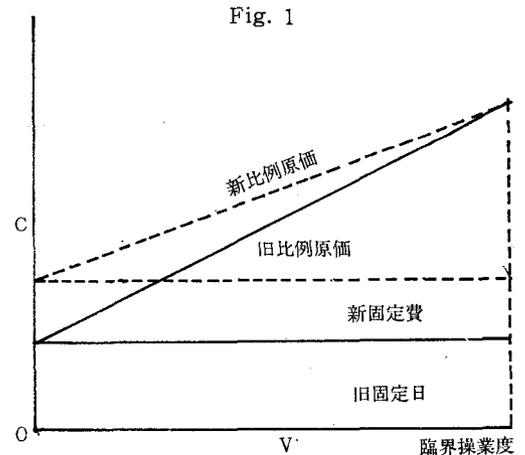
従って意思決定を行う権限を種々マネジャーへ分散しなければならないのである。まさに分権化の本質は意思決定を行なえる自由の程度であり、程度そのものの問題であるときえ考えられる。完全に分権化することは意思決定者へ最小の制約と最大の自由を与えることにほかならず、完全なる集権化は最大の制約と最小の自由をもたらすことを意味する³⁾といえるのである。

集権的マネジメントから分権的マネジメントへの転換の最も劇的な場面は、かつて共産主義諸国において採られた。1950年、ユーゴスラビアで始まり、最近ではソヴィエト、中国において一部分権管理が試みられている。高度に集権化されたプランニングとコントロールがレーニンにより企てられたが実務上は良く機能はしなかった。このことが共産主義諸国のトップ・マネジメントの間で認識されたのである。従って工場の個々のマネジャーは工場の原価発生へ影響を与える意思決定を行うにあたり、より多く

の権限を与えられるべきことが痛感された。分権化への変更は責任センターのより低いセグメントで、より多くの原価をコントロールにしたのである⁴⁾。それはまた組織における効率的なマネジメント・コントロール・システムを求めてきたといえる。マネジメントの活動は本質的には人間活動であり、予算はマネジャーを助け、マネージャーは部下を監督する。トップ・マネジメントは企業を責任ラインに沿って組織化しなければならないし、マネージャーは責任領域を監督することが期待され、そこでは意思決定の権限を委譲されなければ業績の向上は望めない。現実には組織は完全に集権的であったり、完全に分権的であったりはない。完全なる集権主義は如何なる場合でも経済的ではない⁵⁾。なぜならトップ・マネジメントのレベルで大量の意思決定を行うことは不可能である。また組織が完全なる分権化の状況になるというのは完全に分割された企業体の集合を意味する⁶⁾とも言うる。

管理が分権化される理由は種々考えられるが企業の重要な意思決定は組織のトップまたは其の付近で行なわれる。彼等は下位マネジャーより広い識見と能力を保持していると言えるが、他方、意思決定が現場から離れば離れるほど、そして資源が利用される活動から離れば離れるほど其の意思決定は現存する諸条件に対して敏感に反応しなくなる⁷⁾。これをきり抜けるために殆んどどの企業は分権化を採るのである。分権化組織は、より低い責任センターでも相当程度の原価がコントロール・コストとなるような組織ということができる。

経営組織の拡大と共に企業は、より資本の固定化をもたらし、その結果、生産の変更など経営活動の柔軟性が失われ、意思決定に慎重さが求められる。一方、生産方法、設備の技術的進歩は経済変動を益々激化させ、経営者はこれに対処していかなければならない。かつては企業は一般的に低い固定費と高い比例原価を発生せしめる設備を殆んど完全利用していたが、現代では反対に企業は高い固定原価と低い



Plaut, H. G., „Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-oder Grenz Plankostenrechnung.“, *ZfB*, Nr. 8, 1961. S. 475.

変動原価を発生せしめる能力を保有し、其の利用度は相対的に低い⁸⁾のである。

生産が技術の進歩により高度化されれば工程は益々、複雑化され、特殊化された原材料、設備、技能を要求するようになる。一片の部品が全生産工程の進行に大きな影響をもたらし、其の欠陥が完成品を遅らせ、また一本の電線が巨大な建築物の完成を遅延させることすらある。流通段階の或る時点での資材、製品の滞留は莫大な保管料を生ぜしめるのである。生産技術が高度化された場合、人間と工程の特殊化は資本と時間の固定化を推進し、従来の市場の不確定要素を確定化する必要に迫られる。即ち経営活動の計画化の必要に迫られるのである⁹⁾。経営を合理化し、生産工程を効率化しようと考えても企業組織全体を維持していくためには計画化の期間は長期化し、其の内容は広域化する¹⁰⁾ばかりである。組織の或る部門で発生した材料数量差異は別の部門の購入した材料の品質粗悪が原因であったり、有利な材料受入価格差異が不利な材料消費数量差異を生ぜしめるといったように、企業全体的には相互に関連性を持っていることは注意を要する¹¹⁾のである。それ故に予算を設定し、実績との差異分析を場所別、責任領域別に事後的に行うことはより困難となり、適切さを求めるために少なからぬ留意点が

存在する。計画が長期化すれば不確実性は大きくなるばかりで、事後差異分析による原価分析、責任分析、コントロールは困難を増すばかりである¹²⁾。

近代的工業が高度に発達していなかった時代には原価計算領域においても全部原価計算の矛盾は指摘されることはなかった。生産が高度化し、設備資本の固定化が進行するにつれて原価構成内容も変化し、変動費の発生に対する固定費の発生の割合が高くなってきた。また販売市場の変化も著しく、景気変動の影響を強く受けるようになると全部原価計算制度における欠陥を指摘する声も囁かれはじめた。直接原価計算における期間原価とか、直接原価は原価が本来的に持っている性質ではなく、原価管理や経営組織に関連した経営上の意思決定により其のような性質が付与されている¹³⁾ のである。原価計算を産業の発展に伴い、経営管理上の要請に適合させることが益々要求されるようになってきた。それにも拘らず全部原価計算は専ら歴史的原価の把握と経営給付へ対する帰属計算に集中していた¹⁴⁾ のである。市場は激しい競争状態を呈し、需要予測に不確実性が大きいため、生存競争の中で多角経営を強いられ、生産続行しなければならないという環境、さらに技術革新、資源コストの変化する中で経営は適切なる意思決定と最適資源の配分に迫られるのである。そこでは短期的管理が提唱され、セグメント別に意思決定をしたり、資源配分を行わなければならない余地が生じてくる¹⁵⁾。まさに経営変動と競争の激化がセグメント別の収益性の測定の問題へ注目を惹き起し、特に販売領域での管理に貢献利益法を展開せしめた¹⁶⁾ のである。一方、生産領域で部門責任者は標準原価計算を実施し、部門別、作業別、責任者別に能率を測定し、原価差異を把握し、差異の極小化を求められるのであるが、標準と実績の差異計算を通じて部門責任者が将来、差異をできるだけ小さくするように心理的に誘導されるところに意義があり、心理的に原価意識を鼓舞せしめる働きが動機づけとなって現われ、管理会計

的観点から行動心理の理解を行うことが重要となった。経営遂行の基本は人間の心理の掌握であり、組織のモラルを高める工夫を行わなければならない。原価発生の場所別把握は製品原価算定の正確性を助長することは勿論、責任者別発生額を明らかにする結果となり、発生原価が過大であれば其の責任を責任者へ問うことを余儀なくされる。経営における場所別区分は生産機能の区分であり、マネジャーの責任区分をも表わすものである。いわゆる原価部門はコスト、コントロールのためのデータが得られるように、そして製品原価が正確に計算できるように設定されなければならない¹⁷⁾。コントロールの責任単位は経営の単一機能、又は数機能をグループ化した活動組織単位であるが責任を持つ者は単一責任者である。責任単位は事業部であることもあり、部門、セクション、センターであることもある。かつては経営の執行管理が単に財産管理的なものにすぎなかった時代もあったが規模拡大とともに原価管理、収益管理、利益管理というようにコントロールの対象が拡大し、責任と権限が委譲されるにつれ、そこに責任会計の概念が生成、発展するようになった¹⁸⁾。管理者の責任範囲の区分が明確にされると共に責任区分に応じたコストの測定が不可欠となるが、そこに有意義な差異分析が管理に寄与するといえる。管理者の責任区分に応じた勘定区分や測定が論議されているが時代的にはヒギンズやエイルマンより、さらに1921年のウィリアムにまで溯ほらなければならない¹⁹⁾といわれる。

責任会計の発展理由は他にコンピューター会計の発達が無視できない。会計の機械化は責任会計の発展を促す有力な要因になった²⁰⁾ と言えるし、特に機械化会計のコーディングは責任会計のためのコードと財務会計のためのコードを調整結合させる可能性をもたらした。更に責任会計遂行のためには事前コントロールが重要であり、予算、標準原価計算の果す意義は無視できない。予算や標準原価計算に関連して行動心理学の分析が重要であり、予算統制は企業の

未来活動を科学的にコントロールしようとするところにある。いうまでもなく、経営規模の拡大、複雑化がもたらした総合的企業管理の必要性、総資本のなかに固定資本の占める比重の増大、技術革新や経済変動等、種々の要因が計画経営の必要を生ぜしめ、其の一環としての予算統制も普及をみたのである。固定予算は主として企業全体の総合的利益計画と各部門との調整的役割を演ずるのに設定されるのに対して、変動予算は主として原価に対する予算と考えられる。企業の目的は資本、労働、経営の三者の協力により財貨、用役を経済原則に基づいて生産し、販売を行い、其の成果を公正に分配しなければならない。経済性に則った経営活動を行うにあたって予算は各部門の責任区分別に責任額としての意味を持ち経営活動を行った業績を批判する判断基準としての役割を演ずるものである。そこには執行業績を明示する責任会計の整備が行なわれなければならないし、予算における委任の原則、責任区分の原則が貫徹されなければならない。

責任会計は会計理論や会計原則の破壊的変化をもたらすものではなく²¹⁾、其の重点のおきどころが製品原価の算定からコスト・コントロール面へ移行したことを意味する²²⁾ものである。財務諸表の必要による製品原価算定を指向する前に誰が其れを行ったかに基づきコントロールに役立つレポートを提出し得るようにすることである。責任会計、予算統制のフィードバック・システムは企業組織の構造を中心に設定される必要がある。システムのフィード・バック・レポートは組織の階層性に基づきマネジャーの責任の範囲、義務を映し出すように設計されるべきである²³⁾。各階層レベルのレポートは其の上下の階層レベルと相互関連性を有し、マネジャーは自己の果した業績と責任の及ぶ範囲の部下の執行者の業績についても認識しなければならない²⁴⁾のである。勿論、彼自身の要約されたレポートが、上司に伝達されることは言うまでもなく、そのような階層性レポート・システムは班長から重役会議に至るまで組織の全ゆるレ

ベルを通じて適用される。そして予算執行責任者と上司との間では規則的にミーティングを行うことにより、実績を批判し、既に下した意思決定、将来とるべき経営行動を論議していかなければならない。勿論、企業の製造領域のみならず販売領域も含めて全体的に科学的会計管理が行なわれることが望ましい。販売管理者にとっては製品のクラス別、販売領域別、セールスマン別…等のセグメント別情報が有用であることは言うまでもない。自由競争市場で企業は利潤獲得のため製造領域で製造原価を最小にすること、及び販売市場では市場占有率を拡大すること²⁵⁾であり、原価を最小にするために標準原価計算が其の役割を演じた事は否めない。販売面におけるセグメント別収益性は単に製品別収益性に停まらず、間接費配賦計算についての問題点から、やがて、より合目的な貢献利益思考へと展開したとみることができる。

- 1) 小林健吾 『原価計算発達史』 中央経済社 昭和56年 441頁。
Baughman J. P., *The History of American Management*, Prentice-Hall, 1969, pp. 238-239.
- 2) Charles T. Horngren., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Inc, 1982, p. 630.
- 3) Charles T. Horngren., *Loc. cit.*
- 4) Anthony, Welsch., *Fundamental of Management Accounting*, Richard D Irwin, 1977, p. 454.
- 5) Charles T. Horngren., *Loc. cit.*
- 6) Charles T. Horngren., *Loc. cit.*
- 7) Anthony, Welsch., *Loc. cit.*
- 8) Plaut. H. G., „Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-oder Grenz Plankostenrechnung.“, *ZfB*. Nr. 8. 1961, S. 461.
- 9) 原田富士雄 『情報会計論』 同文館 昭和53年 37頁。
- 10) 同上書。
- 11) 日本生産性本部 原価計算委員会 『新訂 中小企業のための原価計算』 第2版 昭和60年 196頁。
- 12) 大原辰夫 『予算管理の革新』 税務経理協会 昭和56年 209頁。
- 13) NAA, *Research Report No. 23, Direct Costing*, 1953, p. 145.
染谷恭次郎 監訳 『直接原価計算』 日本生産

- 性本部 昭和38年 145頁。
- 14) 阪口 要『部分原価計算序説』税務経理協会 昭和59年 54頁。
 - 15) 伊藤 進「短期管理会計プロセス」『会計』 128巻5号 昭和60年11月 104頁。
 - 16) 小林健吾『原価計算発達史』昭和56年 14頁。
 - 17) 番場嘉一郎『原価計算論』中央経済社 昭和51年 308頁。
 - 18) 青木茂男『原価計算論三訂版』税務経理協会 昭和45年 303頁。
 - 19) 小林健吾 前掲書 436頁。
 - 20) 青木茂男 前掲書 309頁。
 - 21) 青木英男 前掲書 308頁。
 - 22) R. N. Anthony, G. A. Welsch, & J. S. Reece., *Fundamental of Management Accounting, 4th ed, Richard D Irwin, '85, p. 542.*
 - 23) T. Lucy., *Management Accounting DP Publication '83, p. 143.*
 - 24) T. Lucy., *Loc. cit.*
 - 25) C. Harrison., "Marginal Balance," *American Management Association., Consumer & Industrial Marketing Seives, No. 23, 1936, p. 15.*

II コントローラビリティーの概念

産業技術の発達、特に電気、化学、その他新製品の開発と相俟って企業の投資は絶え間なく増大の一途を辿り、生産が高度化し、資本の有機的構成が高まるにつれて企業の弾力性は減退し、意思決定はより慎重性を求められてくる³⁾。経営管理者は其の巨額の固定費の回収計算に神経を使い、投資へより慎重にならざるを得ないのである。意思決定は企業経営の弾力性へ大きく影響し、新設備投資、従業員の雇用、資金調達といった意思決定、或いは資産の売却、在庫の節減、労働者の解雇、休業といった措置は経営の硬直性と重大な関わりを持つことは言う迄もない。経営構造が非弾力的になれば必然的により多くの原価が変動費から固定費へ変化する。時代が進むにつれて社会環境も変化し有給休暇の制度化、最低賃金制の実施、保証給の設定などは、かつて変動費と考えられていた労務費を固定的、剛直的なものへと変容せしめた。経営者は労働者を突然に解雇したり、恣意的に賃金カットをすることは許されず、経営の社会

的責任は益々大きくなっている。管理会計的観点から繁栄の時代の需要増大期に意思決定を行った結果の発生する原価を後の激しい競争の時代に生産された生産物へ負担せしめることが妥当かどうか検討を迫られる状況となっている²⁾。固定費の増大要因には種々考えられるが、増大する固定費を浪費すれば経営の収益力は悪化し、有効利用すれば競争力の増大となり、市場占有率の拡大に役立つものとなる。経費節減の戦略を探るのも一法であるが、また、マーケット・リサーチ、研究開発等積極的に投資を行うのも企業の付加価値を増大せしめる基礎を形成すると考えられる。

企業活動において原価管理の重視は従前の原価計算の展開に少なからぬ影響をもたらした。部門別計算の認識が重要視され、其の原価算定の目的から機能的計算段階としての位置づけがなされてきたのである³⁾。しかし部門別計算は製品別計算の補助手段では決してない。設備投資が行なわれ、有効利用が十分行なわれず、外部環境に依存する不働能力の程度が大きければ大きいほど製品原価算定において不働能力に帰因する損失を原価へ含めるべきでないとする見解が有力となってくる⁴⁾ことは歴史が示すところである。原価計算は給付原価の決定を主要目的としてはいたが、やがて部門の能率評価のため、部門別、工程別、製品別、地域別等に原価を集計、記録するように発展し⁵⁾、管理へ主眼が移ってきた。特に変動原価は生産活動の函数であるが、設備投資から発生する固定原価は給付準備のために発生する関数とも考えられ、振替計算により負担者計算することは適切でないと考えられる。固定原価は給付量と確定的因果関係が把握できないし⁶⁾、給付量自体も流動的である故に給付単位そのものに責任を求め得ないことは自明である。製品価格目的においてさえ全部原価計算は十分なる役割を演じ得ない。なぜなら、自由経済市場では多数の需要者、供給者を背景として需給関係により価格が決定されるのであるから。不況、競争期には価格の下限は変動原価に依存せざるを得ず

直接原価＋比例的配賦原価
＝全部原価－準備原価

を基準にせざるを得ない。準備原価、即ち固定費は其の重大性を認識するという観点からも製品原価へ含めてはならないし、もし製品原価へ含めてしまえば

a 意思決定の結果を比較することが不透明となり

b 部門の真の能率測定に困難性をもたらす

c 企業の最良の価格設定をも不可能にするといった可能性をもたらす⁷⁾のである。企業が最適な意思決定を行ない、其の発生のために最も有利なコースが選定されなければならない。バランスのとれた計数計画を通じ、各部門の関連と調整を進め経営活動の統制を行っていかなければならない。重要な管理面は原価を責任別に区分することであり⁸⁾、責任をあづかるマネジャーは当該原価のみしか責任をもてない。原価発生に関する其の管理可能性は権限の程度により、管理階層により異なるのであり、原価がどのような経営行動から発生するのか観察することが重要性を帯びてくる。そこに原価を活動原価と能力原価、さらに後者をコミットド・キャパシティー・コストとマネジド・キャパシティー・コストへ分類しようとする管理的観点の分析が生じる結果となってくるのである⁹⁾。コスト・コントロール目的が第一に掲げられるのが責任会計における立場であり、給付原価を測定する目的は第二目的となる。併し、製品原価の算定が決して不正確をもたらす結果とはならない。最初にコントロール目的に従った原価集計が行なわれ、次いで製品原価計算のために組替えられるのであるから結果的に最初に原価算定を考えた場合とは異らないといえる。原価計算基準も原価管理を有効に行うために管理の権限と責任の委譲を前提とした区分に発生する原価を計算するとしている。有効管理を促進するために原価を機能別に、また直接費、間接費、及び固定費、変動費へ分類し、管理可能費、管理不能費へと集計すること⁹⁾が適切と考えられるのである。標準原価を設定する場合にも其の

原価の発生する責任が明確化されていなければならぬし、能率測定はその上に成立つものである。原価を発生せしめる権限と責任は組織の各階層により異なるのであり、異なる階層の管理者へ当該原価差異を提供することによりコスト・コントロールが効率的に、達成される。

コントロールが困難とされる固定費を給付へ配賦を重ねるのでなく、帰属可能な計算領域へ区分するのは、より有効なコントロールを行なうためであり、それが全部原価計算への移行を示すものではない。いかに固定費全体を部分ブロックへ分けるかは管理可能性の観点から意義をもつものである。いわゆるドイツの補償貢献計算における固定費の段階的控除計算は場所別に発生した原価、負担者別に発生した原価を全体的に合目的に加算していくことを可能ならしめるものであり、原価の期間比較、企業比較、計画と実際の比較に関して経済性計算の最善の原理を提供するものである¹¹⁾。固定費を一括把握でなく階層的に把握するところに其の管理の可能性を指向するのである。原価管理を遂行するにあたってはコントロールに意味ある原価を把握しなければならない。もし技術的にコントロールし得ない原価は管理的見地から測定するに及ばないのであるが、固定費が全面的に管理不能であるとは限らない。シュューレンバッハは経営コントロール目的のためには原価要素を固定費と変動費へ区別しなければならない¹²⁾としているが、原価発生の本来の源泉は意思決定にあり、意思決定により原価が発生するのであるから、コントロールも遡って考えなければならない。ダイレクト・コストの貢献利益は市場指向を備えており、市場において販売される製品の貢献利益は市場が固定費をどの程度許容し、どの程度の利益を獲得せしめるかを物語るものである。市場の自由が回復するにつれて企業はより経済性と合理性の追求を余儀なくされ、経済事象を合理的に認識するために限界原価計算を導入すべき環境が到来した¹³⁾とも言える。市場の需給関係の下で補償貢献額は市場の状況を見無視することなく、個々の品目につ

き給付単位原価を認識せしめるのである。経営が高度化し、生産が高い固定費を負担する場合、需要超過のとき、価格を引き上げて需要を抑制し、需要不足のとき価格を引き下げて需要を喚起するといった持続的操業政策をとるのに貢献利益法は適しているのである。製品の価格計算は多品種少量生産のとき、さらに市場価格が付与されていないとき有益性が高いのである。企業が市場価格の低落傾向を認識したり、注文量が增大するとき、利益付加額が調整されるのである。製品原価に何を含めるべきかについてはチャーチの補充率を思い浮かべるのであるが、やがて世論が損益説へと傾注していくのは経済環境の変化、および経営の経済性の追求の中で考察しなければならない。完全なる経営準備の原価は固定原価と呼ばない方がよいかもしれない。固定費を区分する際には支出作用性でなくて、除去可能性ないし硬直性を優先すべき¹⁵⁾とも考えられる。いわゆる限界原価計算では限界原価を製品単位へ一意的に帰属される価値消費であるとみなしているのであり、従って残余の固定原価は収益配分額として把握することができる¹⁶⁾。短期的意思決定にとって重要である比例原価は中期的、長期的意思決定にとっても決して無視できないし、長期的観点からも除去可能キャパシティー・コストを計算することは重要である。段階的固定費補償計算システムは論理的には除去可能な固定費を明らかにする方向へ拡張発展すべきもの¹⁷⁾と考えられているものである。固定費の細分を求める其の背景は何であろうか。そこには或る期間に発生する固定原価のうち、特定期間の製造に関連して製品加工に必要な生産設備の原価が同一期間の完成製品種類全体に帰属されるべきであり、補償貢献額により補償されるべきである¹⁸⁾という観念が存在していると考えられる。個々の給付にまで固定原価を分割する必要はなく、種類全体について発生する合計額が其の種類全体の売上額により補償され、更に全部原価利益をもたらすか否か成果を示すのが適切であるとも考えられる。製品に関して個々の品目が有利か、どの程

度有利か不利かはそれほど問題ではない。個々の製品が限界原価以下で販売されない限り、それは固定費を補償し、更に利益に貢献していると考えられるのである。全ての品目がことごとく固定原価を補償する必要はなく、其の合計額が限界原価を補償し、固定費回収に貢献することが必要である。原価発生に直接原因となった原価のみを製品へ帰属計算すべきであり、いわゆる原価発生原因原則の観点から、本来、製品製造に発生原因となる原価を帰属計算するのが限界原価計算であり、いわゆるダイレクト・コストは其の限界原価原理を基礎としている¹⁹⁾。現実には限界原価の算定は困難を伴い、ダイレクト・コストの下では限界原価に替えて線型一次の比例的原価の発生を仮定した平均変動原価が計算され、これが損益計算書において売上高から控除されるのである。固定原価を製品原価へ配分負担させるのは原価計算ではなく、統計的計算とさえ言われるが、暦日に比例的に発生するとすれば論理的には負担者計算は適切でないとも言える。固定費を短期的準備原価、中期的準備原価、長期的準備原価と識別する基準は原価の作用性から設定するものであるが、其の根底には固定原価の管理がどの程度、可能であるかの観念が存在しているとも考えられる。給付単位計算は可能な限り原価発生と相関関係にある基準値により原価負担者へ配賦されるべきではあるが、原価費目の全体が単一の配賦基準で配賦されるのは賢明とは言えない。

ダイレクト・コストにおける期間原価は暦日的に発生するものとされるが、特定のセグメントに個別的なものと、共通的なものに、即ち、個別固定費、共通固定費に分けられる。更に個別固定費をもマネイジッド・キャパシティー・コストとコミットド・キャパシティー・コストに分けられるが究局のところ、セグメント別損益計算書は各々の貢献差益概念により固定費を中心とする期間原価の段階的補償計算を明示することにある²⁰⁾と考えられる。製造活動に対する管理の成功、失敗を原価のフローに

照らして測定する直接原価計算は限界利益、ないし貢献利益を企業の主要な事業分野別に算定表示するセグメント別損益計算を帰結とするものである。このセグメント別計算の差異額は其のセグメント管理者の外部環境についての予測の誤りから、また環境適応の不適切からの結果として引き起こされると考えられる。差異額からセグメント別マネジャーは自らの予測能力、利益計画の有効性、妥当性を自己評価できるのである。セグメント別収益性の観点での貢献利益思考は直接原価計算の最初の論攻とされるハリスの「先月、我々はいくら儲けたか」に求めることができるが、標準原価計算における彼の主張の中では固定費の配分と其の控除による利益計算が述べられている。彼の限界残高原理においては固定費のセグメント別配分をやめることにより階層的に利益構造は捉えることを可能にしていると言える。固定費の配分をやめる根底には哲学的に責任会計の思考が存在していると言える。責任会計システムは原価をマネジャーの意思決定に関連づけて其の管理を行なおうとするものである。ホーングレンは責任会計システムを組織を通じて種々の意思決定センターを認識し、コスト、収益、資産、負債等を当該原価の意思決定を第一義的に責任を持つマネジャーに跡づけるシステムであると認識している²¹⁾。意思決定センターへ跡づけ得る全てのコストはコントロール・コストか、アンコントロール・コストである。マネジャーの業績評価に対してはコントロール・コストのみが対象とされる。なぜなら一定のタイム・スパン内ではマネジャーにより直接的に影響をうけるのはコントロール・コストのみであるからである。予算コントロール・システムの中に横たわっている中心的な観念は責任会計思考であり²²⁾、責任会計の本質は標準原価や予算からの偏差がマネジャーについて検証されるように責任領域に従った原価、収益の累積である²³⁾。製造上のコントロールの対象は通常、コントロール・コストであり、或るマネジャーによってコントロールされないコストと言えども

誰れかによって、又、いずれかのグループによってコントロールされているのである。コントロールの観点から固定費、変動費概念は重要であるが、其の管理手順は大きく異なることは言う迄もない。変動費の差異は、其れが最小になるように、また起らないように、そして其れらを排除することによってコントロールされるが、固定費は発生源に溯って意思決定が行なわれるか否かによりコントロールされるのである²⁴⁾。責任センターにおける種々の原価はダイレクト・コストか、インダイレクト・コストであるが、インダイレクト・コストは当該センターへ配賦されたものであり、コントロールではない。全てのコントロール・コストはダイレクト・コストであるが、しかし、全てのダイレクト・コストはコントロールとは限らない²⁴⁾。一例をあげれば当該部門の設備の減価償却費は部門のダイレクト・コストであっても部門のマネジャーからすれば設備の獲得、処分を行う権限を与えられていないからアンコントロールである。土地、建物の貸借料といったものもそうである。またコントロール・コストは必ずしも変動原価のみとは限らない。監督者給料、水道光熱等の用役費、雑誌購読料等操業度に影響されない諸原価もコントロールである。逆に殆んどの変動原価は管理可能であるが絶対的にそうであるとは限らない²⁵⁾。時には原材料、部品のコストさえ操業度と共に変化しても全面的に部門のマネジャーの影響外にあることがある。組立部門における部品の数、賃率等は他部門の決定に属することになる。

- 1) Agthe, K., „Stufenweise Fixkostendeckung in System des Direct Costing“, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 29 Jahrgang 1959 Nr. 7 S. 413.
- 2) Philip Krammer., “Selling Overhead to Inventory.” *NACA Bulletin* Jan. 15, 1947, p. 590.
- 3) 津田直躬, 宮本匡章著 『原価計算の基礎知識』 中央経済社 昭和60年 123頁。
- 4) 小林健吾 『原価計算発達史』 中央経済社 昭和56年 117頁。
- 5) Blocker J. G. & Weltmer W. K., *Cost Ac-*

- couting*, McGraw-Hill, 1954, p. 3.
- 6) Agthe, K., „Stufenweise Fixkostendeckung in System des Direct Costing.“, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 29, Jahrgang 1959, Nr. 7, S. 405.
 - 7) Stone, G. C., „The Pros and Cons of Marginal Costing.“ *The Cost Accountant*, Vol. 26, No. 3, Jan.-Feb. 1948, p. 62.
 - 8) Heckert, J., *Business Budgeting & Control*, New York Ronald Press, 1955, p. 235.
 - 9) 小林健吾 「前掲書」 446頁。
 - 10) 阪口 要 『部分原価計算論序説』 中央経済社 昭和59年 233頁。
 - 11) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren* Rudolf Haufe Verlag, 1966, S. 209.
 - 12) Schmahlenbach, E., *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 4 Aufl., 1925, S. 53.
 - 13) 溝口一雄 『近代原価計算』 国元書房 1978年 224頁。
 - 14) Hamilton Charch., “The Proper Distribution of Establishment.” A. S. M. E. *The Engineering Magazine*, 1901, p. 911.
 - 15) Seibt, G., „Die Stufenweise Grenzkostenrechnung: Ein Beitrag zur Weiterentwicklung Der Deckungsbeitragsrechnung.“ *ZfB*. 1963, Nr. 12, S. 706.
 - 16) Böhm, H. H., „Zur Deckung und Aktivierung Fixen Kosten in System der Grenz-Plan Kostenrechnung.“, *ZfB*, Nr. 7/8. 1955, S. 417.
 - 17) 阪口 要 前掲書 120頁。
 - 18) Agthe., a. a. o. S. 116.
 - 19) Mellenowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*. Rudolf Haufe Verlag, 1966, S. 75.
 - 20) 津曲直躬, 宮本匡章 『前掲書』 193頁。
 - 21) Honngren, C. T., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis 5ed.*, Prentice-Hall, 1982, p. 143.
 - 22) Shahid L. Ansari., “Toward on Open System Approach to Budgetary.” *Accounting Organisation and Society*, Vol. 4, No. 3, p. 153.
 - 23) William L. Ferrara., “Responsibility Accounting-A Basic Control concept.” *NAA Bulletin Sep.* 1964, p. 11.
 - 24) Robert N. Anthony, Grenn A Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, Richard D Irwin, 1977, p. 452.
 - 25) Robert N. Anthony, Grenn A. Welsch., *ibid.*, p. 453.

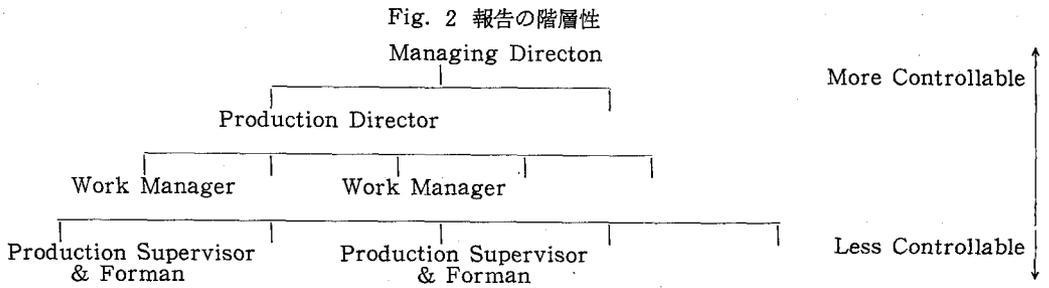
Ⅲ 管理可能性原価と責任会計

生産企業における製造活動のオートメーション化が進行し、計算能力が高まり、その精緻化がより一層可能となると、原価計算制度にも新しい変革が求められているように思える。原価計算は多面的な目的のために基礎データ加工処理プログラムの工夫によって多目的に叶うアウト・プットを企図しなければならない。企業における内部のマネジャーは権限分散組織において種々の情報を要求し、情報源も多岐に亘る。内部利用者は企業の至近距離にあるのであるから経営活動の多くの重要事項に直面し、意思決定を求められ、情報を利用する度が高まってくるのである。有用な情報をアウト・プットするために工程別、部門別に原価差異を算定するとか、個別原価計算にも標準原価を適用する工夫を考案するのも其の有益性を高める一法である。原価を固定費、変動費に分解し各々について標準を設定すること、更にはマネジャーの責任の範囲と結びついた原価発生区分を行うことが重要である。原価管理上の一つのポイントは原価の発生がセグメントのマネジャーの意思決定の結果であるか否かである。責任会計の本質が、例えば標準原価や予算からの偏差を責任者や其のグループに関連して検証するように、責任区分に従ったコスト、収益の累積にある。製造上のコントロールは通常コスト・コントロールであり、当該マネジャーにより管理されないコストと言えども誰かによって管理されているはずである³⁾。情報は組織の階層別に如何に加工されるかにより情報の価値は変り、要素別、部門別、プロジェクト別、製品別に加工された情報はそれだけ価値を増すことになる。内部情報で価値の大きい、情報量の大きい情報というのは例外管理でいう例外事項や無視できない原価差異、予算差異であり、組織の上層部に至るほど例外性の大きい情報に対して改善措置をとり得るのが管理の原則である。原価管理上、マネジャーが情報量の大きさによりアクシ

ンがとれるようにするためには職長には原価差異を、トップには合併問題をというように階層に応じた、そして権限と責任に基づいた例外情報を知らせることである。企業の目標、方針は明確にし、従業員に至る迄徹底しておく必要があるし、組織階層が低くなれば目標は具体化し、計画性を持たせなければならない。原価の責任別集計の為、費用別計算、部門別計算を展開する過程で階層別、領域別にマネジャーの管理可能原価の計算、管理可能な活動量計算が行われなければならないし⁹⁾、責任を負えない管理不能原価は混同されてはならない。原価の管理可能性に基づく分類が更に有効に機能し得るためには形態別、機能別等の分類によって測定し、部門別に集計した原価を単純に管理可能費と管理不能費に分けるのみでなく、たとえば、材料費の消費額の測定の段階で直接費であるのか、間接費であるのか、また変動費であるのか、固定費であるのかの基準からの分類を行なうと同時に、どのマネジャーに対してどのような管理可能性を持つかの分類測定が必要となるのである⁹⁾。しかし、原価計算手続を形態別計算、部門別計算、製品別計算とするとき、部門別計算を介して製品原価計算と責任原価計算とが深く関わり合うことになるのである。部門別計算に際し、単に部門単位に集計される間接費も存在し、さらに工程、コスト・センターにまで細分集計される間接費も存在するが、これらのコスト・コントロールには相違がある。或る部門においては集計される間接費について全面的に管理責任を負い得ないこともあり、この場合には原価の機能別分類が必要となってくるのである。とにかく原価管理が重視されるにつれて表裏関係で部門別計算が重視されるようになってきたことは確かである⁹⁾。部門費の勘定設定と勘定への原価集計の範囲は其の管理者の管理責任の範囲と一致させることが必要である⁹⁾。直接費、間接費の原価分類は計算技術上の問題であり、本質的に直接費であるが便宜上、間接費として処理する場合も存在する。管理可能費とは経営の各階層において管理対象と

なる原価であり、其の中心は直接費であり、変動費であるが、固定費の中にも管理可能費は存在する。管理不能費は経営管理上、各階層において管理対象となし得ない原価であるといえる。業績評価の観点から減価償却費、監督者給料等はマネジャーから全面的にコントロールされ得なくとも其の部門に跡づけられるならば情報として提供されるべきである⁹⁾。責任センターに合理的な関連性が求められなくとも企業の経営活動に欠くことのできない原価であるということは認識されなければならない。コントローラブル・コストであるか否かの概念はマネジャーが所定の部門で、一定の期間において完全とまでいかななくとも重大な影響を与える原価項目についてはコントローラブル・コストと考えられる⁹⁾のである。勿論、このような基準は組織の特定の責任センターに関して意味を持つにすぎず、低階層でのノンコントローラブル・コストもハイレベルでの責任センターではコントローラブル・コストとなり得る事はある。組織の階層が上るにつれて其の責任センターにおけるノンコントローラブル・コストを管理者へ報告することはフィード・バックの観点から必要とされるのである¹⁰⁾。発生する如何なる原価も組織の誰かによって管理され得るはずであるから。

次の図は製造現場の監督者から経営重役に至るまで其の報告の階層性を表わしていると考えられるが、報告される原価項目が上層部へのぼるとき責任の増大と相俟って広範となり、詳細さの程度は小さくなるのは言う迄もない。生産現場、販売現場における各要員の雇用問題にトップ・マネジメントは影響を与えることができるし、其の発生原価はトップにとってもコントローラブルと言える。時間的要素を導入するならば管理可能原価は短期的にマネジャーにより影響を受け得る原価と言える¹¹⁾。原価が一定の責任センターで発生しようが、そこに配賦されようがマネジャーが其の原価に重大な影響を与えることが可能ならばコントローラブル・コストと言える。この定義には二つの重大な意味が



T. Lucy., *Management Accounting*, DP Publication, '83 p. 144.

含まれている¹²⁾のである。

- 1 特定の責任センターに関連していること。
- 2 コントローラビリティは完全な影響下にあるというより、むしろ重大な影響を与え得るという意味である。

それ故に管理可能性は原価の先天的特徴と言うよりも、責任センターとの関わりの程度の相対的なものである¹³⁾。

企業を単一の実体と考えるとき、全てのコストはコントローラブルである。さらに極論すれば、セグメントにおいても其のセグメントを閉鎖すれば原価発生はゼロになるはずである。給付を生産するのに発生する原価は外注することにより、また変化するのである。留意すべき点はどんな原価がコントローラブルであるかではなく、どのような原価が如何なる責任センターでコントローラブルである¹⁴⁾かである。他部門から配賦された原価は当該責任センターでコントロールし得ない。なぜなら、それはマネジャーの行動というより配賦方法により影響されるからである。

直接労務費は通常、コントローラブル・コストとして考えられているが注意深く観察すると管理者は責任を回避するために、ノンコントローラブル・コストであると主張する傾向が強い。組立部門において20の仕事が20人の熟練工で特定された賃金で生産活動が行なわれるとき、直接労務費は部門管理者からすれば、ノンコントローラブルである。しかし、技術水準を下げ、賃率を低いレベルに求めて、さらに直接工を20人から19人へと削減しようと挑戦されることは

あり得るのである。

ところでノンコントローラブル・コストをコントローラブル・コストへ転換する可能性は存在しないのであろうか。用役費が工場で単一のメーターにより測定されるならば各部門のマネジャーにとって配賦される用役費は管理不能であるが、各責任センターにおいて測定可能な設備を施すことにより管理可能原価に転換せしめることができる¹⁵⁾のである。管理可能原価への転換は通常、次の二つのいずれかにより可能となる¹⁶⁾のである。

- 1 原価割当てを配賦から賦課へ変更する。
- 2 意思決定の場所を変更する。

一例として修繕保守部門のコストが製造間接費率でもって製造責任センターへ配賦されるなら当該センターではノンコントローラブル・コストとなり、当該センターのマネジャーが影響を与える可能性を持つ修繕時間等を配賦基準として配賦するならば、コントローラブルな要素となる。実務的には如何なる間接費項目もダイレクト・コスト、コントローラブル・コストへ転換されることが一応、可能性として考えられるが、この領域において未開拓な技術的手法が存在することは確かである。

業績報告においても各責任センターのコントローラブル・コスト、ノンコントローラブル・コストの識別は重要である。コントローラブル・コストを明確に分類することは困難を窮め、業績報告上、ノンコントローラブル・コストは報告されるべきでない主張されることがある。併し、現実の経営活動において責任センターへ管理不能原価を割当て、報告すべき妥当な

る理由が存在する。トップ・マネジメントからすれば責任センターのマネジャーに其のようなコストの関心を抱いてもらいたいし、関心を持つことが間接的にコスト・コントロールへ効率的発揮に繋がると期待する。責任センターの活動を遂行していく上で、必要な原価を全て認識するならば企業の他の部門が当該責任センターを運営するのに貢献しているかを理解するのに一層役立つのである。責任を持てるコストを認識することはマネジャー自らの業績を理解できるのは勿論のこと、責任を持っていないコストをコスト・レポート上、含めないならば、恐らくマネジャー自身が経営活動を行っていくうえで彼の背景にある組織の必然的に発生するコスト、組織の大きさ、当該部門との関わり程度の有益な理解が得られないことが考えられる。

Fig. 3

管理可能コスト	実際原価	予算との差異
材料仕損じ	\$ 681	\$ (107)
直接労務費	5,234	(228)
間接労務費	1,687	82
補助材料費	340	20
修善維持費	822	(235)
動力費	450	(20)
小計	\$ 9,205	\$ (488)
管理不能コスト		()は不利差異
賃借料	\$ 763	
減価償却費	1,625	
配賦コスト	3,860	
小計	\$ 6,248	
	\$ 15,453	

Anthony, Welsch., *Fundamentals of Management Accounting* Richard D. Irwin '77. p. 456.

上の例で製造部門のレポートの差異額はコントローラブル・コストのみに対して算定され、ノンコントローラブル・コストに対しては算定していない。部門のマネジャーは管理できないコストに対しては責任を持っていないからである。マネジャーの観点からコスト・コントロールの目的を達成するために管理階層の責任に合致した情報伝達が形成されなければならない¹⁸⁾。階層が下がれば情報に詳細さが要求されるし、貨幣

表示のみならず、物量表示が非効率な経営行動を解明するのに有益である場合が存在することは留意を要する。

ところで製造部門がサービス部門から受ける用役に関するコストについて、サービス部門と製造部門、言い換えれば、用役提供部門と用役受入部門の両者がコストに影響を与える立場にあるが、このような場合、原価発生に関して二重の責任が存在する¹⁹⁾と考えられる。配賦される原価は全面的に当該製造部門で責任を持っていないというものではない。このような状況は設備拡張計画における資本支出を求める部門とそれを許容する側との間にも存在する。責任会計における基本は管理可能性である²⁰⁾。管理可能性が責任を定義するという事は正に責任会計の本質を示しているのである。サービス提供部門と其の受入部門の状況を考えるとき、サービス提供部門に二つの形態が識別できる²¹⁾。

- 1 他部門の活動を促進するが、提供するサービスを殆んど測定できない部門。
- 2 他部門の活動を促進し、提供するサービスを客観的に測定できる用役提供部門。

本社事務部門、一般管理部門といった部門は前者に属するであろうし、修繕部門、検査部門といった部門は後者に属することになる。後者のサービス提供部門についてはサービスを数量化することにより、たとえばサービス価格の設定、サービス金額を算定するというような物理的数量表示の解決が責任会計を促進するうえで重要である。部門の管理者からすれば、経営活動に影響を及ぼす判断の程度は、およそ次の二点に依存する²²⁾。

- 第一点は活動の性質であり、仕事が複雑になればなるほど、それを満たすための必要な判断の程度は益々大きくなるのであり、
- 第二点については権限委譲の程度が大きければ大きいほど、マネジャーから影響を与えることのできる判断は大きくなるということである。

部門管理者の自由裁量性が大きければ大きいほど正確な目標設定は困難となり、コスト・コン

トロールにおいて其の責任の明確性が薄れてくるのである。

- 1) 東海幹夫 「原価計算と損益計算の連動に関する一考察」『会計』 vol. 129, No. 2, 17頁。
- 2) William L. Ferrara., "Responsibility Accounting-A Basic Control Concept." *NAA Bulletin*, Sep, 1964, p. 11.
- 3) William L. Ferrara., *Loc. cit.*,
- 4) 伊藤 進 「短期管理会計 プロセス」『会計』 Vol. 128, No. 5, 昭和60年11月 113頁。
- 5) 小林健吾 「管理会計の発展方向」『企業会計』 1986, 1月号, 67頁。
Thomass Prince., *Information System for Management Planning & Control*, 1975, p. 224.
- 6) 青木茂男 『原価計算新稿』 中央経済社 昭和51年 60頁。
- 7) 小林健吾 前掲論文。
- 8) Homer A. Black., *Cost Accounting, Irwin Plaid Series*, Richard Irwin inc 1978, p. 36.
- 9) Lucy, T., *Management Accounting, DP, Publication '83*, p. 143.
- 10) Lucy, T., *Loc. cit.*,
- 11) Edward, B. Deakin & Mihael W. Maher., *Cost Accounting, Richard D Irwin* 1984. p. 33.
- 12) Robert N. Anthony, Grenn A. Welsch., *Fundamentals of Management Accounting, Richard, D. Irwin, inc.* 1977, p. 451.
- 13) Robert N. Anthony, Grenn A. Welsch., *Loc. cit.*
- 14) Robert N. Anthony, Grenn A. Welsch., *Loc. cit.*
- 15) Robert N. Anthony, Grenn A. Welsch., *ibid.*, p. 453.
- 16) Robert, N. Anthony, Grenn, A. Welsch., *Loc. cit.*
- 17) William L. Ferrara., "Responsibility Accounting-A Basic Control Concept." *NAA Bulletin*, Sep. 1964, p. 16.
- 18) 青木茂男 『原価計算新稿』 中央経済社 昭和59年 4頁。
- 19) William L. Ferrara., *ibid.*, p. 17.
- 20) 小林哲夫 「責任会計における管理可能性概念」『国民経済雑誌』 第149巻5号, 昭和59年5月号, 19頁。
- 21) William L. Ferrara., "Responsibility Accounting." *NNA Bulletin*, 1964, p. 17.
- 22) Dearden J., *Cost Accounting and Financial control System. Addison Wesley* 1973, p. 456.

結 語

経営活動において発生する原価は組織階層のいずれかのマネジャーによって管理される筈である。管理可能原価はマネジャーと深く関わりを持ち、業績評価に欠かすことはできないが、管理不能原価もマネジャーにとって無視されてよい筈がない。特に組織階層の上層管理者ほど管理不能原価の認識の意義は増す。原価のコントロールビリティは其の原価の先天的特性ではない。それは責任センターとの関わりにおいて相対的なものである。配賦された原価はマネジャーの意思決定により発生した原価ではないし、むしろ配賦基準により影響されるものであるからコントロール可能ではない。意思決定の観点から固定費を闇雲に給付に配賦することは効果的な意思決定が期待できない恐れがあり、疑問の余地がある。管理できない原価は意思決定にあたり除外すべきである。しかし固定費が原価管理の面から全面的に管理不能とは断言できない。意思決定の結果により発生したことは勿論であるから固定費は発生源泉に溯って其のコントロールを検討すべきである。いわゆる発生原因別に帰属計算することが重要である。責任会計システムは意思決定センターに関連するコスト、収益を跡づけるシステムであるから当該センターの関連原価はコントロール可能かアンコントロール可能であるが、マネジャーの業績評価においてはコントロール可能・コストのみが評価の対象にされなければならない。固定費と変動費、ダイレクト・コストとインダイレクト・コスト、コントロール可能・コストとアンコントロール可能・コストといった原価概念の各々の管理方法には特質があり、ダイレクト・コストが即ち、コントロール可能・コストであるとは限らない。アンコントロール可能・コストをコントロール可能・コストへ転換することは責任会計をより効果的に運用していくため重要であるが、其のためには経営組織の改組、物的設備の改善、意思決定点の変更等、諸施策

が講ぜられなければならないが、今後、この領域の具体策が望まれるところである。

(1987年4月30日受理)