

## 企業環境の変化と原価計算：日本企業の実例を中心に

佐藤, 康男

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

29

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

59

(終了ページ / End Page)

73

(発行年 / Year)

1992-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003378>

〔論文〕

# 企業環境の変化と原価計算

— 日本企業の実例を中心に —

佐藤 康 男

## はじめに

企業はさまざまな階層の管理者の意思決定に役立つために、効率的な情報システムの構築をめざしているが、会計情報システムがその中核を占めていることは誰も否定しないであろう。そのなかでも、管理会計システムは意思決定のための会計モデルの構築が本来の目的であるから、経営者および管理者にとって不可欠なものである。

今日、管理会計と原価計算の区別はあまりしないことが多いが、狭義の原価計算から得られるデータは、管理会計のあらゆるモデルの基礎となっている。製造業に限定すれば、原価計算はまさに企業経営を左右する重要なデータの宝庫なのである。

原価計算を含む管理会計は、企業をとりまく複雑な環境のもとで意志決定をするための情報を提供するものであるから、基本的にはオープンシステムとしての性格をもたなければならない。すなわち、そのような情報を生産するフレーム・ワークとしての管理会計手法は、企業をとりまく環境の変化要因を反映させなければならない。

今日、企業で採用されている基礎的な管理会計手法は1930年代のアメリカにおいて、ほぼ完成されたといってもよいであろう。この時代では、たしかに固定型オートメーション——デトロイト型とも呼ばれ自動車産業に代表される方式——による大規模生産は実現していたし、固定資本も巨大化していた。しかし、今日のようなコンピュータによる生産・管理方式は存在していなかった。

管理会計が生成した1930年代と今日を比較して、もっとも大きな環境の違いはコンピュータの発明・普及である。しかし、それ以外にも多くの点で当時とは企業をとりまく環境は変化している。

本稿の目的は、このような企業環境の変化の内

容を明らかにすることが第1の目的である。ここでは、そのような企業環境の変化を生産システムの自動化、OA (office automation) の発達、多品種生産、高品質、企業のグローバル化の五つのメルクマールにまとめ、それらが管理会計におよぼしているインパクトを述べることにする<sup>(1)</sup>。これらの五つの要素は、いずれも相互に関連しているが、今日の企業環境の特徴を示すものであるので個々にとりあげてゆくことにしよう。

本稿の第2の目的は、このような企業環境の変化のなかで日本企業がどのような原価計算の手法を採用しているのかを明らかにすることである。筆者は、これまでもいくつかの企業の原価計算および管理会計の手法を訪問調査などで示してきたが<sup>(2)</sup>、本稿はその延長線をなすものであり、最近2年間のうちに訪問した企業の成果である。日本企業は、以前と比較するとかなりオープンになっているが、やはり原価計算システムおよび原価数値は企業のトップ秘密のひとつである。

したがって、本稿でも企業名は明らかにしていない。しかし、その業種と内容がわかれば、わが国のメーカーがどのような意図のもとに、そのような原価計算手法を採用しているかは明らかになると思う。

(1) 筆者はこのような企業環境の変化を、かつて Robert A. Howell の見解でとりあげたことがある。ここでの内容も一部分はそれと見解を同じくしているが、あくまでも日本企業を対象として考察しているので、多くの点で視点は異なっている。

cf. 佐藤康男「新しい企業環境と管理会計システム——Robert A. Howell の所説を中心として——」経営志林、第25巻第1号 (1988年)

(2) 日本企業の原価計算および管理会計手法の実態についてはつぎの著書に示されている。

cf. 佐藤康男「FAと原価管理——新しいコスト・ダウンの手法」中央経済社（1987年）

また、訪問調査によって原価計算の内容をかなり詳細に示したものとしては、つぎの三つの論文がある。

・「ハイテク企業の原価計算と利益管理——茨城日本電気のケースを中心として」企業会計（1991年10月号）

・「ビール業の原価計算——オリオンビール（株）の事例」経営志林，第27巻第4号（1991年1月）

・「日本企業の原価計算——医薬品業とコンピュータ・メーカーの事例——」経営志林，第28巻第4号（1992年2月）

## 企業環境の変化

最初に述べたように、今日、企業で採用されている基本的な管理会計手法は1930年代までに考案されている。原価計算を含むそのような手法は、少なくとも50年代、60年代まではあまり大きな問題もなく企業のなかに浸透していった。また、この年代は原価計算などの手法の精緻化がなされ、企業規模の拡大とともに会計数値による管理が普及していった時代である。

ここでいう企業環境の変化とは、このような50—60年代と比較してのことであり、今日の企業経営の特徴を明らかにするために示すものである。さて、このような企業環境の変化をすでに述べた五つの要素から、それぞれの内容をいくぶん詳細に示すことにする。

### (1) 生産システムの自動化

日本企業の生産システムは1950年代を契機として、変革を遂げるが、その端緒となったのはIC（集積回路）の開発によるマイクロ・コンピュータの登場とNC（numerical control）工作機械と呼ばれる数値制御方式による自動工作機械の発明であろう。

前者は機械の小型化を促進し、産業用ロボットを生み出し、ME革命を引き起した。そして後者は、それまで熟練工に依存してきた機械加工を、未熟練工による自動機械に移行させた。そして、このNC工作機械は70年代になってME革命と結びつき、マイコンを内蔵したCNC（computeriz-

ed numerical control）工作機械を生み出したのである。したがって、企業の生産ラインの自動化は70年代から新しい時代に入ったといってもよい。

このような工場あるいは生産システムの自動化は、さまざまな用語で呼ばれている。たとえば、FA（factory automation）は和製英語であるが、わが国ではかなり前から使用されていたし、欧米ではこれと同じ意味でFMS（flexible manufacturing systems）という用語が一般に用いられている。

FAあるいはFMSの定義はさまざまになされているが、最終的には工場の無人化と24時間操業を実現させ、製品の生産の着手から完成までの一環した自動作業をわれわれに連想させている。一般には、このようなFAあるいはFMSは、多品種少量生産システムに適応できるようなフレキシブルな生産ラインの自動化を意味している。その場合の構成内容は、マシニング・センタ（MC工作機械）、NC工作機械、自動搬送機、立体自動倉庫、産業用ロボット、制御用コンピュータなどである。

これに対して、最近ではCIM（computer integrated manufacturing）という用語が多く使用されている。この概念規定もさまざまであり、広義のFAの概念に含まれると定義されることもあるが、一般的には「製造業がその企業戦略にのっとり、特に競争上の優位を確保するために、受注から製品納入に至る一連の企業活動におけるすべての情報を一元化した、高効率でフレキシブルな統合化システム」<sup>1)</sup>として定義される。

つまり、CIMは一般には物の流れを中心とするFAに、情報の流れを加えて一元化をめざすものである。より具体的にいうならば、販売部門の得た顧客情報と生産ラインを一元化することであり、CAD/CAMと市場における顧客ニーズを結合させることである。米国では1970年代後半にCIMという概念があらわれているが、わが国では80年代中頃からである。

それでは、このようなコンピュータを中心とする生産システムの自動化は、管理会計手法にどのようなインパクトを与えているのであろうか。生産ラインの自動化は、主として原価計算の領域に影響を与えているが、つぎのような点をあげる

ことができる。

#### (a) 直接労務費の減少

生産システムの自動化、すなわちFAあるいはFMSが進展すると直接工は削減されるので、直接労務費は減少することになる。もちろん、直接工の年間賃金は上昇するので労務費の絶対額は減少しないかもしれないが、製品単位原価および企業全体の総製造費用に占める直接労務費の構成比率は小さくなる。

企業がFAあるいはFMSを推進するのは、省力化によって人件費を削減することが重要な目的であるから、直接工数あるいは直接労務費が減少するのは当然である。この事実は原価計算の観点からみると、つぎのようなインパクトを与えている。

第1は、直接労務費の原価構成比率が低下しているので、原価管理上では直接労務費はコスト・ダウンの重要な対象ではなくなりつつあるということである。直接工数の削減によって直接労務費を減少させるという伝統的な原価管理の考え方は、旧式の汎用工作機械の使用を前提とした場合である。したがって、標準工数と実際工数の比較による差異分析などは重要性を失いつつある。

第2は、直接工数あるいは直接労務費を基準とした製造間接費の配賦である。現在の原価計算システムでは、たとえ実際原価計算を採用していても、直接労務費と製造間接費を製品へ配賦するさいには予定配賦される。その場合、配賦基準として採用されるのは直接工数であることが多い。製造間接費を製品へ配賦するさい、どのような配賦基準を採用するかは、原則的には製造間接費の性格に依存する。変動的な製造間接費であるならば、操業度と密接な関連をもつ直接工数による配賦は合理的な根拠がある。しかし、製造間接費は固定費的な性格もあるので、直接工数だけで配賦することは問題となる。

とくに、生産ラインの自動化によって直接工数が減少したり、あるいはMC工作機械のように直接工数が発生しないようになると、直接工数を配賦基準として採用するのは妥当性を欠くのではないかという疑問が生まれる。

そのさい、直接工数に代わってマシン・アワーを採用すべきであるという見解がある。たしかに、

配賦基準としてマシン・アワーを採用する企業は増えつつあるが、それは間接費配賦の一部分であってマン・アワーにとって代わるものではない。マシン・アワーを採用するさいには、原価部門の設定方法に注意を払わないと、製造間接費の製品への配賦は問題を生じることになり、製品原価の算定に影響を与える<sup>(2)</sup>。

#### (b) 活動基準原価計算

製造間接費の製品への配賦方法を厳密化して、より正確な製品原価を算定し、それによって製品戦略や業績評価に役立つ原価情報を得ようとする原価計算手法の新しい提唱がアメリカでなされている。これもやはり、直接工数あるいは直接労務費による製造間接費の配賦への疑問から生まれたので、直接労務費および直接工数の減少がもたらした結果であるといえよう。ただし、この手法は日本企業では現在のところ見られないので、この項目だけはわが国の現状とは異なる内容になっている。

これは80年代の後半にハーバード大学のR. クーパーとR. S. キャプラン等によって発表された論文から、アメリカの会計学会および産業界にブームを引き起している活動基準原価計算 (activity-based costing; ABC) と呼ばれるものである<sup>(3)</sup>。

これは、製造間接費の製品への配賦をさまざまな原価作用因——コストドライバーと呼ばれる——によって行なうものであり、伝統的な原価計算のように直接工数とか、機械時間のような配賦基準だけでなく、それぞれの費用発生の源泉となっている活動 (activity) を使用する方法である。

たとえば、検査・マテハン・設計費などの配賦基準は生産回数、発送費は受注品の発送回数、購入部門費は受注回数、梱包費は製品梱包数などを用い、それ以外にもそれぞれの費用の性格によって顧客数、部品数、電話回数などを使用する。

すでに述べたように、このABCと呼ばれる原価計算方式は研究レベルだけでなく、アメリカ企業でも採用されているといわれる。しかし、筆者の最近の調査によれば、日本企業ではこのような方法を採用しようとする意志は少ない。ただ、現在、行なっている製造間接費の配賦方法に疑問をもっている企業は多い。

この調査結果はすでに別の論文で発表している

が、そのエッセンスを要約するとつぎのようになる<sup>4)</sup>。このABCに関心があるかどうかの質問に対して、回答企業数55社の内容はつぎのようである。

- (1) おおに関心がある (5社)
- (2) 少し関心がある (17社)
- (3) 関心がない (31社)
- (4) その他 (2社)

つぎに、ここで関心がないと回答した企業31社に対して、つぎのような項目を掲げて、その理由(複数の回答可)を聞いたが、下記のような結果になっている。

- (1) 現在のシステムでは、この方法は採用できない。(10社)
- (2) この方法は労力とコストがかかる (12社)
- (3) 間接費は、総額で回収できればよく、このような配賦方法まで採用して正確な製品原価を計算する必要はない (31社)
- (4) この方法それ自体に疑問がある (2社)
- (5) 現在の方法が合理的で、あまり問題がない (11社)

ここで述べたABCという新しい原価計算手法は、生産ラインの自動化にともなう間接費の増大——次項を参照——、さらには後述する市場競争の激化などが背景になっている。つまり、伝統的な原価計算は財務諸表を作成するためのものであって、製品原価の正確な算定という目的には適合していないという見方が示されているのである。

製造間接費の製品への配賦は、原価計算の発展史をたどってみても、いつの時代でも永遠の命題となっており、“真実の原価とは何か”という論争のさいにも問題となっている。このABCも、そのような流れのなかで位置づけることができよう。そして、この方法がアメリカ企業で採用されているにしても、それが原価計算の実践のなかに根つき、これまでの手法では得られなかったメリットがあるかどうかはもう少しの時間が必要であろう。

#### (c) 製造間接費の増大

FAあるいはFMSの導入によって、直接労務費の原価構成比率が低下するのはすでに述べたが、逆に製造間接費は増大する傾向にある。その理由

としては、つぎのようなことがあげられる。

第1の原因は、いうまでもなくFA機械は高価であるから減価償却費が増大するからである。しかも、これらの機械は技術革新のテンポが早いので法定耐用年数——通常、10年から12年程度——よりも短い期間に償却しなければならない場合も多く、減価償却費は多額となる。

第2の理由は、コンピュータによる自動化システムであっても、それを維持するためには保守要員が必要となり、それらの賃金は間接労務費であるから製造間接費となる。また、生産の中心的な担い手が直接工から自動機械へと移ったので、生産性を向上させるためには設備の稼働率を上げなければならないことになる。そのためには、設備のメンテナンスが重要となり、とくに故障してからの事後的な修理よりも、定期点検や定期保全などの予防保全が重要視されるようになってきている。このような保全費も製造間接費であり、FA機械の導入によって増大している<sup>5)</sup>。

第3の理由は、企業の生産ラインで使用するソフトの開発費用の増大である。このような社内ソフトの開発費用は健全な会計処理という点からすれば期間費用として処理することがのぞましい。これらの費用は間接労務費であり、今後ますます増大しつつある。また、設計費や研究開発費も製造業では巨額になっており、これらの費用のうち現在、生産している製品の改良研究に要したものは製造間接費となる。このような費用は製造のライフサイクルの短縮化によって増大しているので、FA化とは直接の関連はないが、製造間接費の増加の一因となっているので、ここであげておきたい。

このような製造間接費の増大は、それらの費用をいかにして管理するかという新たな問題を生み出している。いわゆる“熟練の移転”によって直接工の管理は容易になったが、他方でソフト開発、研究開発、設計などに従事する従業員の管理はむずかしくなっている。伝統的な経営管理の原則にあるように、作業を効率良く管理するためには“管理と作業の分離”がなければならない。

しかし、ソフト開発や設計などの進捗状況は、担当している本人だけが知っている状況になっているので管理が困難なのである。しかも、これら

の費用は巨額であるので、その効率的な管理方法が求められている。現在のところ、これらの費用は予算管理——たとえば、研究開発費は売上高に対する比率——によってなされているが、ソフト開発などは生産部門の必要性から要求されるのであるから、単純に金額の制限を設定することもできないし、またそれを算定するベースとなるものもみつけにくい状況にある。

## (2) O A の発達

コンピュータの発達は生産領域だけでなく、情報処理という点で事務部門にも大きな影響を与えている。とくに会計領域に限定しても、パソコンや小型コンピュータによる会計処理は中小企業でも一般化している。コンピュータによる会計処理は、会計にたずさわる人間の人的コストを削減したばかりでなく、多元的な会計情報をタイムリーに作成することを可能にさせている。すなわち、異なった目的には異なった情報を提供するという意思決定志向的な会計データの作成が可能になったのである。

コンピュータの普及は会計処理の面だけでなく、管理者の意思決定にも役立っている。すなわち、管理者の迅速な意思決定をサポートする D S S がそれであるが、現在これがどの程度に利用されているかは明らかでない<sup>(6)</sup>。しかし、これは今後もっとも発展が期待できる領域である。

もちろん、会計処理のコンピュータ化は、すべての面で良い結果をもたらしているわけではない。会計データの多くはコンピュータのなかにあり、帳簿および伝票などが少なくなった結果、会計監査業務を困難にしている。また、原価計算などもコンピュータ化されると、データをインプットすれば計算されたものが表となってアウトプットされるので、そのプロセスはブラック・ボックスとなり、経理マンの O J T による会計教育を困難にしている。

## (3) 多品種生産

今世紀初頭から始まったアメリカ型オートメーションは、自動車産業の例からもわかるように標準型製品の大量生産にもっとも適合した生産方法であった。

それに対して、現在の F A あるいは F M S は多品種少量生産に適合する生産方法であるといわれ

る。少品種大量生産から多品種少量生産への移行がいつ頃なされたのかを明確に示すことはできないが、この20年ぐらいの間に徐々にこなされてきたといえる。もちろん、業種によっては今でも少品種大量生産の形態が残っていることはいうまでもない。

このような多品種少量生産は消費者のニーズの多様化をもたらしたものであるが、これは生活水準とも密接な関連をもっている。つまり、生活水準が向上すれば、人々は自分の好みに合っていて、しかも他人が所持しているような個性的な商品を求めるようになるからである。

それでは、このような多品種少量生産システムは管理会計にどのようなインパクトを与えているのだろうか。もちろん、このような生産システムのために開発された F M S の導入とも関連しているが、標準原価計算と在庫管理の二つに焦点を当てて述べることにしよう。

### (a) 標準原価計算の限界

標準原価計算は今世紀の初頭、アメリカにおいて科学的管理法を主唱する能率技師達によって企業に普及させられ、いわゆる標準管理による原価管理手法が定着していった。しかし、この標準原価計算は少品種大量生産にもっとも適合したものであり、多品種少量生産には適合しないシステムである。それは、つぎの二つの理由から説明できる。

第1に、現在のハイテク製品はマイクロ・コンピュータが内蔵されていたり、あるいは非常に繊細な調整を必要とするような自動装置が組み込まれていたりする。したがって、このような調整を必要とする工程は、機械作業の単純に標準化できない。また、多品種少量生産のもとでは、使用される部品の数および仕様はいちじるしく多くなっている。したがって、そのようなすべての製品の構成要素に対して標準原価を設定することは不可能になっている。

標準原価計算の実施を困難にさせている第2の理由は、直接工数の把握がむずかしくなっていることである。昭和40年代までは、わが国の製造業では直接工の賃金は標準工数にもとづく出来高給が一般的であった。したがって、標準工数の設定は賃金支払制度と密接に結びついていたために、

企業にとっても労働組合にとっても重大な関心事であった。

しかし、今日では直接工の賃金は固定給であり、時間給は臨時工およびパートタイム要員だけであろう。それゆえに、直接工数を把握する必要性は原価計算のためだけである。しかも多品種少量生産のもとで、それぞれの作業者が製品別、工程別に工数を測定することは困難であり、それから得られるメリットと比較するならば、そのような実際工数を把握することには消極的にならざるを得ない。

実際工数を把握しなければ、標準原価計算における本来の原価差異分析はできないことになる。標準時間が設定されていれば、いわゆる評容標準時間が計算できるので、製造間接費の差異分析で能率差異を求めることはできるが、それ以外の要因には分析できない。

企業で実際工数を把握しないのは、このような差異分析によるコスト・ダウンはあまり望めない状況にあることも理由になっている。標準原価による原価管理から、原価企画による目標原価の達成に移行しているのである。つまり、製品原価は設計の段階で決定される要素が大きいので、“源流管理”が重視されるようになっており、この原価企画は日本企業が生み出した「日本の原価管理」のひとつである。

企業の実例 — 電子部品メーカー

ここである電子部品 — チューナー・スイッチ・磁気ヘッド・プリンター・フロッピーディスクドライブ等 — メーカーの実例を示すことにする。この企業は多品種少量生産の典型的な生産スタイルであるので、いま述べた標準原価計算の限界あるいは原価企画などについて、どのように対応しているかを示すことは意義があるだろう<sup>(7)</sup>。

この企業は部品メーカーであるために、納入先の製品メーカーが多品種生産を行なうと、その影響は納入先が多いので何倍もの部品点数となってはね返ってくる。したがって、標準原価計算を採用する基盤がつぎのような理由から揺らいでいるという。

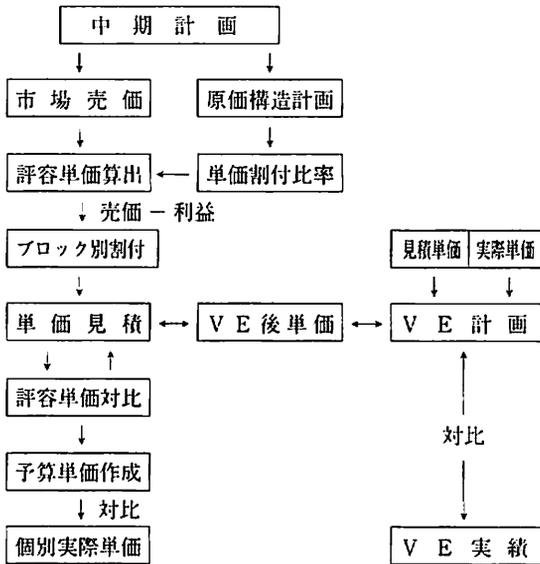
- ・多品種少量生産 — 1ヶ月50,000種類以上 — が行なわれているので、反復作業が減少している。

- ・製品のライフサイクルが短くなっているので、標準原価が設定される頃には生産が中止されている。
- ・納入単価の引き上げが厳しく、標準原価を下回ることがあるので、規範として役立たない。
- ・生産方法が頻繁に変化するので、標準原価の設定が追いつけない。
- ・直接労務費が減少しているため、標準原価による管理の対象とはならなくなっている。
- ・外作の割合 — 80% — が多くなっているため、内部で設定する標準原価は少なくなっている。

このような理由から、この企業では標準原価計算を原価管理目的のためでなく、決算の簡便化・迅速化という財務会計目的のために使用している。それ以外の目的としては、月次決算の在庫評価のため、海外現地法人への内部振替価格の設定のためなどに用いられている。そして、標準原価計算に代わるものとして、原価企画と個別実際単価管理などがある。後者については別個にとりあげることにする。

この企業の原価企画は三つの特徴をもっている。第1に、設計者にとっては原価見積という業務が増えるために、MRPシステムのサブシステムとして原価企画支援システムが開発されている。第2に、中期計画 — 3年、ローリング方式 — の利益目標を達成するためには新製品開発計画が重要である。そして、新製品には中期計画の利益目標を達成可能にするような原価の割りつけがなされ、中期計画と原価企画が結びつけられている。第3に、後述する個別（実際）単価と単価項目を一致させ、予算単価との実績比較を容易にしている。この原価企画は図(1)のようなチャートにまとめることができる。この企業の原価企画は、全社的なコンピュータの情報システムがあり、その一環として総合化MRPシステムがあって、そのサブの支援システムとして位置づけられている。

図(1) 原価企画サブシステム



企業の実例——コンピュータ・メーカー

原価企画のもうひとつの例として、東芝のノート・ブック型ワープロの事例を示そう<sup>(8)</sup>。ここでは、原価企画のプロセスをつぎのような5段階に区分される。

#### 第1段階：

事業戦略；ラップトップ市場で他社の追随を受けたので、新機種投入により他社をリードする

新機種は、(1)ハンディータイプ、(2)対象顧客はビジネスマン、(3)2台目ユーザー

事業参画メンバー；当社は技師長、営業企画、設計、他事業本部

その後プロジェクトの発足のさいのメンバーは、設計・製造・資材・VA・原価のセクションからなる。

運営機能（原価管理）；最初は各種関連部門へ要請し、マーケット調査を実施し、検討する

プロジェクト発足後は目標コストと商品企画の設定

#### 第2段階：

戦略価格；購入企業で資産計上する必要がなく、個人ユーザーには手ごろになる価格を設定

参画メンバー；同じ

運営機能；資材調達・コスト，設計仕様・評価，製造技術・品質，原価見積試算

低価格参入でのワープロ市場への影響と差別化

#### 第3段階：

商品差別化；一定の製品規格——ソフトの利用基準，本体重量——をクリアする

現在の製品——ラップトップ——にはとられない

運営機能；開発仕様の設定，既存製品との品質・構造の徹底比較

#### 第4段階：

目標コストの設定；目標コストの設定により，それを段階的にフォローする仕様を低下させないで原価低減を推進する

参画メンバー；資材部・設計部・製品部・経理部

運営機能；新規ベンダーの開拓，主要部品の戦略的価格の設定，設計仕様の細部検討・決定，最終見積書確定

#### 第5段階：

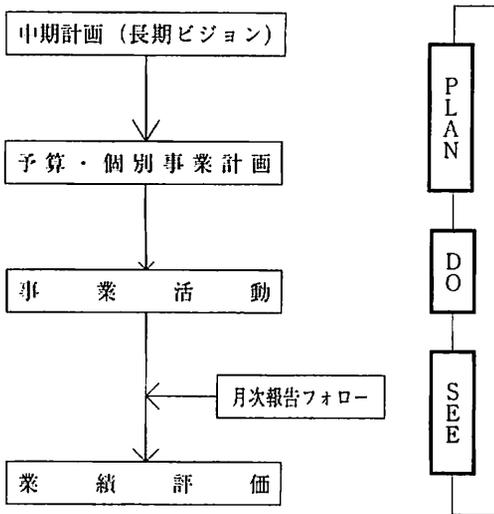
量産対応；単独ラインの増設による採算性の明確化

参画メンバー；製造技術部

運営機能；目標（見積）への挑戦，最短ラインとシンプル化

ここで、東芝の戦略コントロールシステムについて簡単に述べておこう。まず、経営管理プロセスは計画 (plan)・実行 (do)・評価 (see) の三つに区分され、図(2)のように示される

図(2) 経営管理プロセス



ここでの個別事業戦略は、中期計画——対象期間3年のローリング方式——において基本戦略と経営資源の各事業本部への適正配分が決定されると、SBU（戦略的事業単位）を基本単位とする戦略的事業計画（strategic business planning；SBP）の策定が行なわれる。ついで、製品事業の進むべき方向、つまり商品開発プランが練られ、それをどのような組織で行なうかが決定され、事業の推進に結びつくことになる<sup>(9)</sup>。

東芝では取締役会・社長に直属するものとして事業本部があり、その下に事業部がおかれ、ついで工場がある。そして、技術部門の専門職で、技術関係の人事および研究開発の責任者が技師長であり、原価企画でも重要な役割を果たしている。つまり、あるプロジェクト活動の推進は、経営・技術戦略会議の結果を受けて、技師長の指示によって具体的な検討・調整がなされ、前述の原価企画活動に入るからである。

#### 企業の実例——自動車メーカー

ここでとりあげるのは本田技研工業の原価計算であるが、筆者のこれまでの訪問調査ではみられなかったシステムであるので、本稿のこの項目では不適切かもしれないが、あえてそのエッセンスを明らかにしたいと思う<sup>(10)</sup>。

本田技研の原価計算制度は「直接原価計算方式による加工費工程別総合原価計算」と呼ばれている。そして、この原価計算の方式は利益計算と結

びついでおり、機種別直接利益——限界利益ではない——を把握しているのも、販売台数の内容に応じて利益計画のシミュレーションができる。つぎに示してあるのは、機種別直接利益の構成内容である。

&lt;機種別直接利益の例&gt;

売上高	100	
工場直接原価	60	
・直接材料費	40	
・内作加工費	20	
委託研究費	5	
運賃梱包費	5	
直接コスト	70	
直接利益（率）	30	(30%)

ただし、このような内容で設定される予算コストは、一定の生産条件のもとでのコストであるから、生産・販売台数が変化した場合、とくに内作の固定費用については調整が必要となる。この場合には、直接利益に固定直接コストを加えたもの——この企業では、これを限界利益と呼んでいる——で利益変化を追うことができる。

本田技研の直接原価計算は、原価計算のテキストで示されているような変動費のみを製品原価とし、固定費を期間費用とするものではない。この企業の直接費用とは（自動車1）台当たり管理の基礎となるもので直接材料費・労務費・操業費からなる変動費用と、設備費用である固定費用からなる。つまり、この企業の直接原価とは固定費も含まれており、直接製造部門および準直接製造部門で発生する費用のことである。それに対して台当たりコストに含まれない間接費用は総額管理されることになるが、その内容はつぎのように示される。

表 (1) 直接費用と間接費用

区 分	項 目		
台当たりコスト に反映される 費用  <直接費用>		直接材料費	変動費
		その他材料費	〃
		労務費	約80%変動費
		操業費	変動費
		設備費	固定費
		用役費	〃
		金形ショット償却費	変動費
		直接加工費	
		準直接加工費	固定費
		加工費計	
	台当たりコスト		
総額で管理 される費用  <間接費用>	間 接 費	労働費	固定費
		設備費	〃
		経費	〃
	原 価 差 額	材料払出し差額	〃
		労務費差額	〃
		減価償却費差額	〃
		経費差額	〃
		評価振替差額	〃
	立 上 り 費 用	設変損失	〃
		生産段取り費用	〃
		試作費用	〃

原価部門は「同一作業は同一部門」という原則によって設定されており、職制上の区分とも一致している。つまり、作業中心点と責任中心点が一致している。

台当たりコストの構成要素であるそれぞれの部品に対しては「予定単価」が設定される。この方法は標準原価の設定方法と同じであり、それぞれの部品の工数によって、労務費・操業費・設備費・用役費・金型費などの配賦がなされ、部品単価が求められる。

ここでは本田技研の原価計算システムすべてを述べることはできないが、「台当たり管理」というユニークな方法は原価管理の現代版として興味がある。

#### (b) 在庫管理の変化

管理会計のテキストで述べられている基本的な在庫モデルは、経済的発注量 (economic order quantity; EOQ) を求めるものと、ABC分析が一般的であろう。前者は年間の総在庫費用が最小となるような1回当たりの発注量を求めることであり、後者は在庫品目を重要度に応じて区分し、それぞれのグループ別に重点管理を行なおうとするものである。

前者はオペレーションズ・リサーチの領域から導入されたものであるが、現実の企業では応用がむずかしい。それは、経済的発注量を求めるためには商品単位当たりの在庫維持費用、1回の発注費用および年間総需要量が与えられていなければならない。しかし、実際に企業でこれらの金額と数量を見積ることは困難である。

後者のABC分析は在庫管理モデルとは呼べないほどプリミティブなものであるが、現実には規模の小さい企業で使用されているかもしれない。しかし、もっとも重要性の高いAグループの在庫

表 (2) 原価部門

区 分	該 当 部 門	
製造部門 (直接部門)	直接加工部門	溶接課・化成課・エンジン組立課・車体組立課・機械課 鑄造課・鍛造課・合成樹脂課・プレス課等の各部門
製造補助 部 門 (準直部門)	推進検査部門 用役提供部門	工務課推進係・品質課等の各部門 設備管理課・工機課・金型課の各部門
工場管理 部 門 (間接部門)	生産関連部門 品質関連部門 調達購買部門 管理事務部門 管理監督部門	工務課計画係・生産管理課・KD組立工場 品質管理室 資材業務室 庶務(総務)課・労務課・事業管理課・安全課・情報処理課・診療所 工場長室

品の管理をどのように行なうかについて、この手法はなにも示していない。もし、E O Qモデルを採用しようとするならば、前述したように利用可能性は小さい。

これからわかるように、管理会計のテキストで述べられている在庫モデルは、在庫管理の基本的な考え方を理解するには役立つが、現実に適用することは困難である。それでは、今日、企業ではどのような在庫管理システムを採用しているのであろうか。

トヨタ・カンバン・システムあるいはジャスト・イン・タイムと呼ばれるものは、単に在庫管理だけでなく生産方法そのものを意味している。しかし、トヨタ生産方式は在庫低減の方法として脚光をあびてきている。それは、在庫が低減したり、減らす活動を通じて生産上のさまざまな問題——加工方法、手待ち時間、マテハンなど——が顕在化し、それを解決する活動によってムダを省き、コスト・ダウンに結びつくという波及効果が期待されるのである<sup>13)</sup>。

しかし、欧米の企業が注目したトヨタ・カンバン・システムは、トヨタ・グループ以外の日本企業で採用されているのはまれである。大企業でもっとも利用されているのは、アメリカで開発された資材所要量計画と呼ばれるMRP (material requirement planning) であり、コンピュータを使用するものである。この方法も単なる在庫管理のためのものではなく、工程計画や日程計画などの生産管理を対象としている。つまり、現在では在庫管理だけでなく、生産システムのなかにそれを組み込んだ形でコンピュータによって管理されているのが特徴である。

そして、このMRPによる生産管理方式は原価計算にもインパクトを与えている。これまでの原価計算手法は製番方式——企業によっては作番方式と呼ぶ——による管理にもとづいていたが、MRPでは多段階の部品構成表を使ってそれぞれのレベルの部品所要量が計算されるので、それを原価計算のデータ・ベースとして使用できるメリットがある。つまり、部品表から原価の積み上げ方式によって製品原価が算定されるので、もっとも新しい原価で計算されることになる。

これまでの標準原価は1年あるいは半年ごとに

改訂されていたが、MRPのもとではどの段階の部品の材料費が変動しても、それだけをコンピュータ処理で変動できるようになっているからである。

#### 企業の実例——電子部品メーカー

前述したように、この企業では標準原価の設定は困難であるために、それを補完するものとして個別実際単価管理を行なっている。個別実際単価とは、仕入単価や実際時間にもとづいて計算された単位原価のことである。

この企業の原価計算は単一工程組別(製品別)総合原価計算である。個別実際単価は標準原価計算と同じく、部品および工程単価の積み上げ計算で行なわれるが、総合原価計算で算出された間接費率などが基準値として使用される。

とくに採算性の悪い製品を抽出し、その構成部品の実際単価を積み上げて製品原価を算出し、目標単価あるいは予算単価と比較することによって原価低減活動を行なっている<sup>14)</sup>。ここで、それぞれの構成部品を計算する方法を示すことにするが、この企業の原価区分はつぎのようになっている。

- ①材 料 費——原材料・購入部品・外注品・補助材料・包装材料に細分化
- ②外注加工費
- ③外注管理費——外注先へ設備の貸与したときの減価償却費
- ④内作工作費——部品加工と組立に区分
- ⑤型治工具費——全型・治具に関する費用
- ⑥間 接 費——技術部門・管理部門・事務部門に細分化
- ⑦事業部一般管理販売費
- ⑧本社一般管理販売費；  
個別実際単価の計算式；

$$\begin{aligned} \text{原材料費} &= \text{基準値} \times (1 - \text{再生材使用率}) \times \\ &\quad \text{原材料単価} + \text{基準値} \times \text{再生材使用} \\ &\quad \text{率} \times \text{再生材単価} - \text{基準値} \times \text{スクラッ} \\ &\quad \text{プ率} \times \text{スクラップ単価} \end{aligned}$$

$$\text{購入部品費} = \text{実際購入単価}$$

$$\begin{aligned} \text{材料余裕費} &= \text{工程に投入された材料費単価} \times \\ &\quad \text{材料余裕率 (現場のデータ)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{内作工程費} &= \text{S T (標準時間)} / (\text{S T達成率} \\ &\quad \times \text{稼働率}) \times \text{実際賃率} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} * \text{実際賃率} &= (\text{労務費} + \text{減価償却費} + \text{諸} \\ &\quad \text{経費}) / \text{持ち時間} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{間接費} &= (\text{材料費} + \text{工程費} + \text{型治工具費}) \times \\ &\quad \text{間接費率} \\ &= \text{直接費} \times \text{間接費率} \\ * \text{間接費率} &= \text{間接費} / \text{直接費} \end{aligned}$$

これらの計算式で特徴があるのは間接費の計算方法である。一般に、原価計算でいう間接費率とは直接作業（機械）時間単位当たり比率とか、直接労務費単位当たり比率を意味する。しかし、この企業では直接費単位当たり比率のことであり、直接費が多くかかる部品（製品）は間接費も多く負担するという原則になっている。そして、この計算式によれば、原材料・購入部品、そして工程費の構成要素である外注加工費・外注管理費・内作工程費、型治工具費などのすべての直接費に配賦されることになる。以上が個別単位原価の算定方法であり、コンピュータを使用しなければ、とても不可能であろう。

さらに、この企業の特徴はこれ以外にも製品区分（製品群）別に“業績表（損益計算書+製造原価明細表）”を作成しており、製品区分は1事業部に6～40区分程度に設定されているという。そして、この場合の間接費の製品への配賦は既述の個別単位原価の場合とは異なっている。

技術・管理・事務部門費などの間接費は、できるだけ製品（群）へ直課することになっているが、直課できない間接費はコストセンター（課・係・班）の責任者から報告される従事割合によって製品区分に配賦される。また、この企業では設備や金型の減価償却費は直接費としているのも特徴的である。

さて、以上の説明からわかるように、この企業では二つの原価計算が行なわれていることになる。最初に述べた個別実際単価に1ヶ月の生産量を乗じれば、その月の生産実績額が得られる。他方、総合原価計算（業績表）からも毎月の生産実績額は得られる。

しかしながら、これらの二つのシステムは間接費の配賦方法および直接費の計算方法が異なっているので、それぞれの製品別の原価は当然に差異がでる。しかし、企業全体としては両者は一致するはずであるから、それらを比較して近似値になれば、個別実際単価の精度が確保されたとして原

価管理に利用しているという。

#### (4) 高品質

今日の企業経営の特徴は「顧客志向型」といわれる。これは、顧客のニーズにあった製品をいかにして生産・販売するかということの意味している。このような経営方法が、必然的に今日のような多品種少量生産を誕生させたといえる。

顧客に満足を与える重要な要素のひとつとして品質がある。伝統的な品質管理では、不良率がどの程度になったならば、その原因を調査するかという「例外による管理」が基本である。すなわち、不良率をゼロにするためには時間とコストが必要であり、場合によっては不良品の発生によって会社がこうむる損失を上回ることもあるので、ある水準の不良率は容認されているのである。

しかし、今日の生産システムは自動化されているので、熟練工の時代と比較するならば、いちじるしく不良率は低下している。しかも、不良率をゼロにするというZD運動が企業に浸透している。そして、伝統的な品質管理論では、上述のように主体は管理者であった。つまり、不良の原因を調査するかどうかは、管理者の決定問題である。それに対して、ZD運動では、従業員1人ひとりが創意と工夫によって不良を撲滅する方法がとられるのである。

日本企業は、戦後、統計的手法を使用したアメリカ的品質管理の方法を移入したが、それを超えてQCサークルのような小集団活動を通じて不良率を下げ、コスト・ダウンを達成するという日本の品質管理の方法を模索した。そして、現代では品質管理を生産部面だけでなく、全社なものへと拡大したTQCが一般的となり、日本企業の国際市場での競争力の向上に役立ったのは周知のとおりである。

品質とコストをトレード・オフの関係でとらえると、コスト・ダウンを実現するためには、顧客に拒否されない程度に品質を下げても仕方ないと考えられてきた。しかし、今日では低品質の製品を生産することは、長期的にみると逆にコスト・アップになると一般に考えられている。品質コストを測定するための費用は、つぎの4種類に分類されている<sup>18)</sup>。

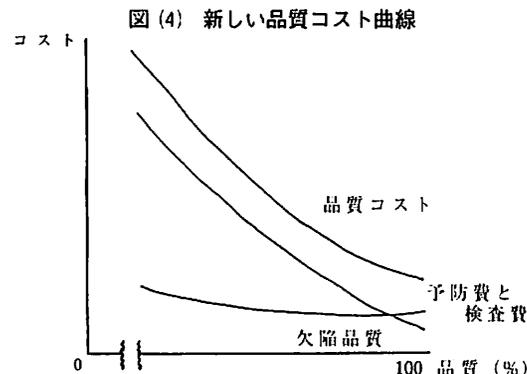
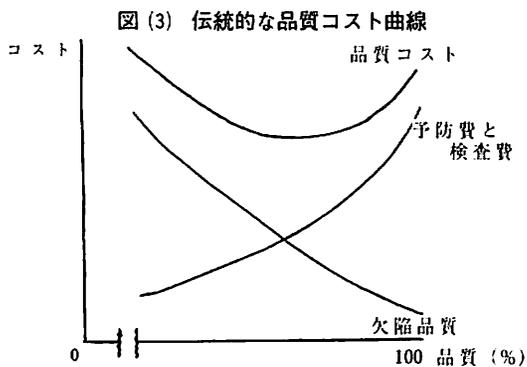
a) 外部欠陥品費：欠陥品が外部へ売却された

場合に生じる費用（製品補償・修理サービス・原因調査などの費用）

- b) 内部欠陥品費：欠陥品が最終検査工程までに発見されたときに生じる費用（廃棄費・修理再加工費・再検査費・生産計画の調整の費用など）
- c) 検査費：製品の検査にともなう費用
- d) 予防費：欠陥品の発生を予防するための活動費用

アメリカにおける品質コストの研究から、内部欠陥品費は外部欠陥品費よりもはるかに小さいこと、予防費は内部欠陥品費よりもはるかに小さいことが経験側から主張されている。このことから、今日の企業は不良率をゼロにする方向をめざしていることがわかる。なによりも、今日の厳しい市場競争のもとで生き残るためには、高品質の製品を提供することによって企業のイメージ・アップを図ることが重要である。

これまで述べた伝統的な品質管理の考え方と今日のそれを比較した場合、品質コストの見方はつぎのように異なっている。



それでは、このような“高品質の製品”を生産するという現在の企業マインドに対して、原価計算あるいは管理会計はどのようなインパクトを受けているだろうか。管理会計において品質コストの問題がとりあげられるのはあまり多くない。それは品質コストの概念と測定方法が明確でないことと、それを計算しても利用する目的が見えないことも理由になっている。

それでは、このような“高品質の製品”を生産するという現在の企業マインドに対して、原価計算あるいは管理会計はどのようなインパクトを受けているだろうか。管理会計において品質コストの問題がとりあげられるのはあまり多くない。それは品質コストの概念と測定方法が明確でないことと、それを計算しても利用する目的が見えないことも理由になっている。

品質コストは大きく分けると予防費——検査費と狭義の予防費——と事後コスト——外部欠陥品費と内部欠陥品費——の二つになる。前者は日本企業で行なわれているQCサークルとか、TQC活動のような費用も含まれるので、検査費を除くそれらの費用をすべて把握することは困難である。それに対して、事後コストは発生ベースでとらえるならば、その測定は比較的容易である。しかし、現在、生産している製品の外部欠陥品費は販売されて一定の時間が経過してから判明したり、ある場合には訴訟となるケース——PL (product liability)——もあるので、それらのコストを予想することはできない。

たとえば、前掲の電子部品メーカーである企業では、つぎのような内容の事後コストを把握している。

- ・不良品による外出・出張旅費
- ・代替品・再調達部品費
- ・廃棄部品・製品費
- ・不良品による輸送費
- ・不良品による損失料の支払
- ・不良品による外注加工費の支払
- ・その他

それでは、この企業では事後コストはどのような目的で把握しているのだろうか。それは予算管理のためである。つまり、このような事後コストに対してはあらかじめ予算が設定されているの

で、予算と実績の対比をするために、これらの測定がなされているのである。

#### (5) 企業の国際化

今日の企業は、国際的な規模のもとで市場競争を行なっている。それにともなって、さまざまな理由から海外現地法人を設立し、大企業は国籍企業の様相を呈している。わが国の海外直接投資は50年代から始まったが、とくに70年代になって急速に拡大している。

このような企業のグローバリゼーションは、管理会計にどのようなインパクトを与えているだろうか。これまで海外進出企業が直面する会計上の問題としては、主として財務会計の領域に限定されてきた。たとえば、連結会計の問題はその代表的なものであり、それは国内企業の連結とは異なる通貨換算、そして会計監査の国際化などの諸問題を生み出している。

しかし、海外現地法人の増大にともなって、管理会計の領域にも新しい問題が生じている。私見によれば、企業のグローバリゼーションにともなう管理会計上の問題は、現在のところつぎの三つに要約できると思われる。第1は、多国籍企業は国際戦略の一環として海外現地法人を設立するので、経営戦略と管理会計を融合した新しい領域を生み出しつつある。

第2は、海外現地法人をいかにして管理するかという問題であり、会計数値による現地法人の業績評価にはかならない。第3の問題は、国際税務会計とも関連しているが、移転価格とダンピングである。これらはいずれも原価計算と関連しているので、管理会計の問題となる。

第1の戦略会計は、戦略的意思決定——新規事業への参入・事業ポートフォリオの組み替え、戦略的投資計画など——のために必要な会計データを作成することであるが、現在のところ国際戦略のための会計手法についての研究はあまりなされていない<sup>10)</sup>。

しかしながら、現実には国際的なM&AおよびPPM (product portfolio management)、さらにはリストラクチャリングなどの戦略的意思決定は日常茶飯事に行なわれている。このような意思決定は、本来ならば管理会計の情報にもとづいてなされるのであるから、企業レベルではそれらに

対応した手法を構築しているのかもしれない。この分野の研究は、産学協同がもっとも必要であろう。

第2の問題である海外現地法人の業績評価は、アメリカでは1970年代頃からとりあげられており、80年代ではかなり詳細な研究も発表されている。しかし、わが国ではごく最近であり、この分野の研究も今後の課題である<sup>11)</sup>。アメリカは多国籍企業の先進国であるのに対して、わが国の海外現地法人は80年代中頃から急激に伸びたので、この分野の研究でも後進国であるのは当然であろう。

第3の移転価格の問題は、最近では日本貿易摩擦の象徴として新聞などで報道されている。管理会計の領域では、これまで同一企業の事業部間で部品、半製品および製品などの振り替えが行なわれるとき、移転(振替)価格の問題がとりあげられてきた。しかし、これは国内移転価格とも呼ばれるべきものであり、ここでいう国際移転価格の問題とは異なっている。一般に、海外現地法人をめぐる移転価格の問題とは、つぎのようなケースで生じる。

いま、日本の親会社からA国で現地生産している子会社に半製品および部品を供給するとしよう。そのとき、それらの生産物の移転価格を設定するならば、日本企業の利益は小さくなり、結果として税の納付は少なくなる。他方、A国の現地法人は仕入価格が低いので利益は大きくなり、結果として税の納付も多くなる。このケースで、移転価格を高く設定すれば、これと逆の結果が生じることになる。

多国籍企業は移転価格の操作によって、税率の低い国に利益を移し、企業全体としての税負担を回避することができる。したがって、このような操作を防止するためにあるのが移転価格税制であり、アメリカがもっとも早くから施行している。

この問題は、企業が負担する税額を当事国間どのように配分するかという問題であり、結局のところ2国間協定に依らざるを得ない面がある。理論的には、移転価格の対象となる製品の原価計算に関連づけるべきであるが、それぞれの国および企業によって原価計算の方法が異なるとすれば、客観的な原価の算定は不可能だからである。それゆえに、国際的な原価計算基準の設定が可能になれ

ば、この移転価格の問題も解決に向かうであろう。

この問題は、現在のところ日米間で頻繁に発生しているが、いずれECおよび他の国々にも飛火する気配をみせている。それゆえに、やはり国連あるいはOECD主導で会計基準を設定することが急務であろう。

(1) 堀田政利「これからのCIMと市場性」梅田富雄著「CIMと経営戦略」工業調査会(1991年)38頁。

(2) cf. 佐藤康男「FAと原価管理」中央経済社(1987年), 158—200頁。

(3) これについてはおびただしいほどの論文が発表されているが、とりあえずつぎの3点をあげておく。

Cooper, R. and R. S. Kaplan, "How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs", W. J. Bruns, Jr. and R. S. Kaplan (eds), *Accounting & Management Field Study Perspectives*, The Harvard Business School Press, 1987, pp. 204—228.

———, "How Cost Accounting Distorts Product Costs" *Management Accounting*, April 1988, pp. 20—27.

櫻井通晴「活動基準原価計算の計算原理とその特徴」産業経理, 第50巻第2号(1990年)41—50頁。

(4) この内容は直接原価計算に関するアンケート調査を行なったさい、付随的にこの項目を入れたものである。詳細についてはつぎの論文を参照されたい。cf. 佐藤康男「日本企業における直接原価計算と活動基準原価計算の実態」経営志林, 第29巻第1号(1992年)。

(5) 設備のメンテナンスが重視されるようになると、事後処理よりは予防保全、さらには故障しにくくなるように、ある保全しやすいような設備に改良する改良保全が提唱され、これらは生産保全(productive maintenance: PM)としてアメリカで体系づけられたという。まちた、わが国では東亜燃料工業が1951年にアメリカのPMを導入し、現在の社団法人日本プラント・メンテナンス協会の設立の契機となっている。

なお、日本電装は1969年、経営者から末端の従業員までの全員参加によるPM運動を展開したが、

これはTPM (total productive maintenance) と呼ばれている。

cf. 岡本 浩「TPMにおける保全費の予算管理」岡本 浩・宮本匡章・櫻井通晴編著「ハイテク会計——環境変化に対応した新会計システムの構築」同友館(1988年)第6章に収所。

(6) DSSは当初、管理者の意思決定支援システムとして開発されたが、現在では比較的狭い範囲の定型業務に限定されており、中間管理者向けのシステムになっているという。それに対して、上級管理者向けの意思決定支援システムは、ESS (executive support system) と呼ばれる。cf. John F. Rockart, David W. De Long *Executive Support Systems: The Emergence of top Management Computer Use*, 吉川武男訳「経済戦略支援システム」日経BP社(1990年)。

(7) ここでの記述は、91年3月に実施した訪問調査と筆者が主宰する「産学協同管理会計研究会」で発表されたレジュメにもとづいている。しかし、企業名は公表できない。

(8) ここでの記述は、平成4年3月に行なった東芝・青梅工場での訪問調査にもとづいている。

(9) 東芝の組織および経営管理と予算編成についてはつぎの文献を参照のこと。cf. 佐藤康男「東芝の管理会計システム」——予算システムと業績評価制度——産学協同管理会計研究会編「日本企業の管理会計システム」第2章。

(10) ここでの記述は「産学協同管理会計研究会」で1992年3月に発表されたレジュメ「本田技研の利益管理と直接原価計算の方法」にもとづいている。

(11) cf. 門田安弘「自動車企業のコスト・マネジメント」同文館, 1991年, 第4章および第6章。

(12) この企業では個別実際単価のほかに、標準原価、次期6ヶ月間にCDや改善計画の目標となる予算価格、もっとも新しいデータによる単位原価を示す最新単価、原価企画で売価から希望利益を差し引いて算出された許容単価をブロック別に割り付けした単価である企画単価の四つがある。

(13) ここでの記述はつぎの論文に依存している。小倉 昇「クオリティ・コストングの新展開」1990年 (unpublished)。

(14) 戦略会計のまとった著書としてはつぎのもの

があるが、国際戦略の分野には普及されていない。  
cf. 伏見多美雄「経営の戦略会計 —— 経営戦略を  
サポートする会計情報」中央経済社、1992年

(15) わが国の海外現地法人の会計問題 —— 業績評  
価と移転価格 —— をアンケート調査によって明ら  
かにしたものとしてつぎの論文がある。これは、  
管理会計の領域のものとしてはわが国で最初である。

- ・佐藤康男「海外現地法人の会計管理 —— フィー  
ルド・リサーチ —— 」経営志林、第28巻第3号  
(1991年10月)
- ・——「海外現地法人の管理会計 —— 業績評価  
と移転価格」経営志林、第28巻第4号(1992年)
- ・——「日本企業の海外現地法人の管理 —— 現  
地会計担当者と移転価格の問題 —— 」経営志林、  
第29巻第2号(1992年)

#### むすびにかえて

企業をとりまく環境が変化すれば、会計手法に  
もインパクトがあるのは当然である。本稿でとり  
あげた原価計算あるいは管理会計の領域に限定す  
れば、そのインパクトは三つの内容に区分でき  
ると思われる。

第1は会計の処理方法であり、コンピュータの  
導入にほかならない。第2は会計方法の変革・改  
善であり、生産ラインの自動化によるインパクト  
である。そして第3は新しい領域の出現であり、  
企業のグローバル化による海外現地法人  
をめぐる会計上の諸問題である。

本稿では原価計算の問題に焦点を当てているが、  
日本企業における最近の原価計算の傾向として、  
(1)原価計算は財務諸表を作成するためであると割  
り切り、製品原価の算定にはあまり苦勞を費やし  
ない企業、(2)製品の原価の算定を比較的に厳密に  
行なっている企業、の二つのタイプに区分できる。

前者のタイプでは、実際工数の把握はしない、  
毎月の完成品の原価は標準工数によって計算する  
か、あるいは製品別の原価実績は把握しない、コ  
スト・ダウンのための原価管理には、原価企画や  
その他の手法を使用する、といった現象がみられ  
る。このタイプの企業は標準原価計算を採用して  
いる企業が多い。すなわち、財務諸表作成のため

のデータは標準原価で行なうというもので、本稿  
で掲げた電子部品メーカーの例はそうである。

第2のタイプは、製品原価を価格算定に利用で  
きるような企業に多い、実際工数を把握し、かつ  
完成品単価も算定している、補助部門費の一部を  
製品へ直課している、設計費・開発費・販売費な  
どの一部を製品へ直課している、標準原価計算を  
採用していても、差異分析は行なっていない企業  
が多い、などの特徴がみられる。

しかし、本文でも述べたように実際工数を把握  
しているといっても、直接作業員が自分の作業内  
容を厳密に作業票に記入するケースはほとんどな  
いと思われる。一般には、班長などの末端管理者  
が記入するケースが多いようである。そして、今  
日の原価計算の傾向として、直接費以外の費用で  
もできるだけ製品に直課しようとしている。いず  
れにしても、企業環境の変化に相応した新しい管  
理会計モデルの構築は、このようなフィールド・  
スタディの積み重ねが必要である。