

### <書評>小林哲夫著『現代原価計算論』：戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ

佐藤, 康男 / SATO, Yasuo

---

(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)

30

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

73

(終了ページ / End Page)

78

(発行年 / Year)

1994-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003399>

## 〔書評〕

# 小林哲夫著『現代原価計算論』

— 戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ —

(中央経済社, 1993年)

佐藤 康 男

(1)

企業環境の変化は管理会計の領域にもさまざまなインパクトを与えているが、その中心的な領域である原価計算でも例外でなく、この十数年間にわたってさまざまな革新的な方法が考案されてきた。とくに、最近の原価計算における新しい手法の提唱は、主として実務界からなされてきているのが特徴である。

企業環境の変化によって伝統的な原価計算手法に矛盾を感じているのは、実際に実務にたずさわっている会計担当者であるから、これは当然のことであるかもしれない。とくに、生産現場における技術革新——JIT生産方式、FA化、CIMの構築など——は原価計算に大きな影響を与えている。

しかし、このような企業環境の変化に対応するための新しい原価計算手法およびコスト・マネジメントの考え方は、会計研究者のフィールド・スタディーの成果として、あるいはときには企業側から発表されたものを通してのみわれわれは知ることができる。このような新しい手法や考え方が、どのような状況のもとで、どのような意図をもって生み出されたかの包括的な研究書はこれまでなかったといってもよい<sup>1)</sup>。

著者は周知のように、わが国における原価計算研究の先駆者のひとりであるが、その出発点はドイツの原価理論にある。これは著者の研究母体である神戸大学の伝統でもあるが、わが国における原価計算研究者の大部分が、アメリカのそれから出発しているのとは異なった経歴をもっている。このことは、著者の原価計算の発展に対する見方をいくぶん理論的すぎるくらい厳密にしているように見える。逆に、それだからこそ最近の展開に対しても新しい視点が示されるのである。

著者はこれまで2冊の原価(計算)理論に関する書物を公刊している。最初の著書は、すでに述べたように著者の研究の出発点となったドイツの「原価理論(同文館, 1972年)」であり、2冊目のそれは「原価計算(中央経済社, 1983年)」である。したがって、本書は著者の原価計算研究の集大成ともいふべきものであり、斯界の注目を浴びている。ここにとりあげるゆえんである。

(1) ただひとつの例外は、櫻井通晴著「企業環境の変化と管理会計」(同文館, 1991年)であろう。ここでは、FA・CIMの進展と原価計算の新しい領域について、かなり詳細に展開されている。その点では活動基準原価計算など本書と同じ記述もみられるが、大部分の項目では、その内容および視点が異なっているといえる。

(2)

本書の構成スタイルは、最近10年ぐらゐの間にとりあげられた原価計算のトピックスを文献レビューし、それに対して著者の見解が述べられている。とりあげられている文献は、当然のごとく実態調査や実証研究に関するものが多い。そして、このようなトピックスに対する著者の見解も、著者をとりまく若手研究者との議論のなかで醸成されたものようであり、その環境は評者にとってもうらやましい限りである。

さて、本書の全体像を示すために、章別及び節別の目次を掲げることしよう。

第1章 変貌しつつある原価計算思考

第1節 原価計算に関する認識の変化

第2節 現代経営を取りまく環境

第3節 本書の目的と構成

第2章 製品原価計算の意義と限界

- 第1節 製品原価情報の意義
- 第2節 早期警告システムとしての直接原価計算
- 第3節 製品原価計算にかかわる制約
- 第3章 標準原価計算の問題点
  - 第1節 J I T思想とその発展
  - 第2節 多品種小ロット生産に伴う原価構成の変化
  - 第3節 標準原価計算の現代的意義
- 第4章 A B C (活動基準原価計算)
  - 第1節 A B Cの背景
  - 第2節 製品原価計算としてのA B C
  - 第3節 コスト・マネジメントのツールとしてのA B C
  - 第4節 A B Cに対する若干の反応
- 第5章 戦略的コスト・マネジメント
  - 第1節 戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ
  - 第2節 価値連鎖と戦略的コスト・マネジメント
  - 第3節 製品ライフサイクルと戦略的コスト・マネジメント
  - 第4節 競争優位の持続条件と戦略管理会計
  - 第5節 原価低減活動と戦略的コスト・マネジメント
  - 第6節 戦略の明確化と実施のプロセスとしての意義
- 第6章 利益管理と原価計算システム
  - 第1節 利益計画・予算管理の戦略的課題と原価計算システム
  - 第2節 構造マトリックスに基づく経営計画システムの展開
- 第7章 品質原価計算／ライフサイクル・コストニング
  - 第1節 品質原価計算(クオリティ・コストニング)
  - 第2節 ライフサイクル・コストニング
- 第8章 原価企画
  - 第1節 原価企画の発展の経緯とその特色
  - 第2節 原価企画のプロセスと組織活動
  - 第3節 会計的ツール

- 第4節 原価企画をめぐる今後の課題  
エピローグ

(3)

第1章では原価計算システムへの情報ニーズは、企業環境の変化によって異なるということを明らかにしている。そして、現代の経営をとりまく環境の特質がコスト・マネジメントに影響を与えたものとして、多品種小ロット生産をあげる。

これは国際的な規模の市場で競争優位を生み出すために、さまざまな手法および考え方がもたらしたが、基本的にはポーターのいうコスト・リーダーシップ戦略と差別化戦略の二つに集約される。そして、企業はこれら二つのうち、いずれかを基本戦略として選択しなければならないが、70年代以降では差別化戦略をとった企業が成功していると述べている。

このような多品種小ロット生産で、顧客のニーズに合った新製品を開発し、できるだけ低コストで製品を提供するためにJ I T方式、Q Cサークル、F A化、C A D / C A Mなどが考案され、顧客の注文から生産・配達に至るまでの効率化をめざす今日のC I Mが登場している。

多品種小ロット生産は、原価を固定費と変動費に分類するという伝統的な考え方から、原価を引きおこすコスト・ドライバーの認識へと移しているという。また、J I T方式やQ Cサークルのような生産現場での活動は、標準原価計算にもとづく伝統的なコスト・コントロールに対する挑戦であると述べている。

ここで著者の見方で興味のある記述としてつぎの文章を掲げておく。「伝統的な標準原価によるコントロール思考の背後には、作れば売れるというプロダクト・アウト的発想が存在しているが、多品種小ロット生産は、基本的に顧客のニーズを把握しながら、コスト低減をはかるというマーケット・イン的な発想に立つものであるといってもよい」(9頁)

そして、マネジメント・コントロールと原価計算システムのあり方として、今日のように不確実性・複雑性が増大している企業環境のもとでは、意志決定は情報源泉に近い場所に移される傾向に

あり、その典型が事業部制であるとしている。

しかし、アメリカ企業では事業部制のもとでトップ・ダウン型コントロールが進行した結果、いくつかの弊害が出ている。現在のところ、日本企業ではボトム・アップ型の情報収集がなされているのでそのような弊害はみられないが、将来はそのような危険をはらんでいることを指摘している。

さらに、著者は原価計算システムから得られる情報が、どのようなマネジメント・コントロール・システムと結びついているかが重要であるという。つまり、提供された情報をどのように有効に利用できるかというシステムが確立されないと、情報システムの変革は進まないというのである。原価企画活動を有効に推進するにも、マネジメント・コントロール・システムの確立が重要である。第2章・第1節では製品原価計算の意義が述べられているが、最初に単位原価を計算する必要性について三つの観点から述べている。第1の理由は、いろいろな原価要素がまとめて投入されても、生産された製品やサービスは個別に出てくるからであり、財務諸表作成目的と結びついている。第2は個々の製品の収益性（競争優位性）を判定するためであり、もうひとつの理由は原価情報の利用者に伝達しやすいからだとして述べている。

そして、もともと原価管理のために考案された標準原価が、現在では予算管理や決算の迅速化・簡略化に役立っていることを実態調査から明らかにしている。それは企業予算が年度中に修正されることが少ないので、予算設定時と同じ条件のもとで算定された標準原価が年度予算に使用されるのは理解しようとしている。

製品原価情報の意義については、(1)期間損益計算や振替価格の決定に役立つこと (2)製品の価格競争力の判定 (3)伝達情報としてすぐれていること (4)製品原価にはいろいろな概念——全部原価・標準原価・直接原価など——があり、その利用目的によって異なること (5)ある目的のために作成された原価情報は、他の目的には必ずしも有用でないなどがあげられている。

つぎに、直接原価計算の利点・欠点を全部原価計算との比較で明らかにして、前者は経営者に業績の悪化を早期にシグナルを送るという点ですぐれているとしている。

そして、最後に製品原価計算のベースになっているものの不合理性について述べている。たとえば、部門別の予定賃率には直接工の多様な作業およびそれ以外の活動が考慮されていないこと、工程別原価計算の累加法に用いられる前工程費は管理目的に役立たないこと、変動予算のベースになっている公式法には操業度以外の原価作用因は含まれていないこと、などをあげ、伝統的な原価計算のテキストで述べられている内容の不適切さを指摘している。

第3章では、まずJITの考え方を述べ、それは伝統的な標準原価による原価管理にどのような影響を及ぼしているかがとりあげられている。ここでの主旨は、標準原価計算の意義がJITの導入によって原価管理のためというよりは決算の迅速化、計算の簡便化のために移っているとしている。しかし、標準原価計算の意義は現在でも完全に否定することはできないが、そのさいつぎの4点について再検討する必要があるとしている。

第1に、伝統的な標準原価計算は原価部門別に原価責任を測定できることを前提にしているが、原価部門相互の関係を考慮しなくてもよいのか、第2に、伝統的な製造間接費予算は、その手続きの過程で一定の前提がなされているので、今日では有効でないという考えがあるが、製造間接費の差異分析とともにその利用方法の実態を明らかにすべきであろう。

第3に、現在のような激しい環境変化のもとでは、予算年度の平均値としての標準原価による予算は期中の変化によって機能しなくなるので弾力性予算が必要となる。しかし、年度予算に組み込む標準原価はあらかじめ設定しなければならないが、その場合に予算スラックが入り込む可能性がある。第4に、標準原価による管理は、標準原価が現実の条件を正確に反映しているという前提のもとで有効なのであり、それを再認識する必要があるという。

#### (4)

第4章はABCについて述べているが、この原価計算手法がアメリカで登場した背景として伝統的原価計算による意思決定の不合理性をあげてい

る。そして、オストレンガ=プローブストの論文にもとづいて、伝統的な製品原価計算、単純なABCおよびより洗練されたABCの三つの計算例を紹介している。

この計算例はABCに関する他の論文とは、コスト・ドライバーの定義などでいくぶん異なっている。ABCがコスト・マネジメントのツールとしてどの程度有効であるかという点に関して、さまざまな文献を引用して述べられているが、著者はかなりABCの長所を評価しているようである。

著者のABCへの評価は本節以外でも好意的になされているが、周知のようにこのような原価計算システムはわが国では採用されていない。製造間接費の製品への配賦方法については、わが国の企業でもさまざまな工夫がなされており、けてテキストの通りではない。それにもかかわらず、ABCのような配賦方法を行なっている企業はない。

評者はかつて、この方法についてアンケート調査で企業の意向をたずねたが、ABCはデータを収集するための時間がかかること、固定費は総額で回収できればよく、個々の製品原価への厳密な配賦は必要ないこと、現在のシステムで満足していることなどの理由で、ABCへの関心の薄さがみられた。

わが国の家電業界あるいは自動車業界をみてもわかるように、同じようなプロダクト・ラインをもっており、横並び意識が強い。したがって、特定の製品の採算が悪いからといってアメリカのように簡単に切り捨てることはない。現在のような深刻な不況期でさえ、不採算部門の整理によるリストラを実施する企業はまれであり、せいぜい分社化する程度である。

したがって、わが国でABCのような手法が普及することはないというのが評者の見解であり、これをあまり評価しないという点でも著者とは主張がいちぢるしく違う。これもあまり速くない将来において、結果が明らかになるであろう。

第5章では戦略的コスト・マネジメントについて論じられている。伝統的な原価管理では、製造領域を中心とした内部的効率性が主として問題とされたが、現在では原材料の供給者から製品の消費者に至るまでの全体的な価値連鎖のなかでコス

ト・ダウンを計るという戦略的コスト・マネジメントがグローバル競争のもとで問題になっているという。

そして、シャंक=ゴヴィンダラジャンの論文によって、価値連鎖分析と伝統的な管理会計との比較、製品ライフサイクルと戦略的コスト・マネジメントの関連などが述べられているが、ここでもABCの手法が背景となっている。

第6章は利益管理と原価計算システムとなっているが、前章で述べた戦略的コスト・マネジメントを実現するためには、どのような原価計算システムが有効であるかを問題としている。

筆者はそのような原価計算システムを構築するさいには、複雑で多様な経営活動の内容を正確に写像できること、環境変化に対して感度が良いこと、意思決定の構造と有機的に結びついていること、価値を生む活動と生まない活動が識別できること、利益管理や予算管理に有効な原価概念を検討すること、の五つを提唱している。そして、最後に著者がわが国の企業に導入したドイツのヘッシュ社で開発された構造マトリックスにもとづく経営計画システムを紹介している。

このシステムをサポートする構造マトリックスによる原価計算システムは (1)原価発生メカニズムがありのままにとらえられること (2)意思決定と原価発生との関連が明らかであること (3)異質で多様な業務も基本的には同じ形式で表現できること (4)対話式であるので、ノウハウもシステム内部に蓄積できること、などの利点をあげている。

第7章は品質原価計算とライフサイクル・コストニングについて述べられている。前者で問題となるのは、現在の手法では開発された製品が顧客満足に適合しなかった場合の把握はできないこと、現在の品質原価の分類でも、その把握の仕方によって高くもなれば、低くもなるというようなことが指摘されている。

しかし、つぎにライフサイクル・コストニングにもあるように最近のアメリカなどの研究では、コストと品質のトレード・オフという関係は否定されて、高品質の製品の生産こそが最終的に企業のコストを低下させるということが示されている。その点が述べられていないことと、品質原価計算の目的がもう少しはっきりしないという点が不満

であるが、これは評者だけであろうか。

つぎのライフサイクル・コストング（LCC）は、アメリカ国防省によって1960年代より行なわれており、その目的は「物品の購入コストと混入後の全使用期間にわたる使用コスト及び廃棄コストが最小になるような物品を購入することが品質保証や有効な経費支出」になることが前提となっている。

ただ、この領域は著者も述べているように、まだ一般的に妥当するような手法や内容の定義はなされていない。これは品質原価計算や製造物責任（PL）の問題とも関連をもっており、今後の課題であるのでここでは問題提起の側面があるのは仕方ないであろう。

最終章に当たる第8章では原価企画がとりあげられているが、内容およびボリュームの点からみても本書の中心的なテーマとなっている。まず最初に、原価企画の発展の経緯について述べられており、トヨタの事例がふれられている。原価企画はわが国の企業で考案されたものであるが、その基本的な手法はアメリカで生まれたVAおよびVEである。

そして、原価企画の最近の傾向として商品企画を含むより上流の方にシフトしている点があげられている。とくに、全社的利益管理の一環として行なわれ原価企画の特質について、近藤恭正氏の論文が紹介されているが、まことに的を得ているのでここに掲げたい<sup>1)</sup>。「プロダクトアウト思考・プッシュ方式に基礎をおく、伝統的な技術志向的な管理システムでは、製造原価+利益=製品売価として、製品売価が設定されると考えられるのに対して、市場価格から必要利益を控除するという形で計算される、市場によって規定された原価目標に出発点をおく原価企画活動は、マーケットイン思考・プル方式をその基底におき、市場の要求に応ずることのできるレベルまでコストを引き下げを基本的な目的としている点で、すぐれて市場志向的な管理システムを構築しようとするものであると（近藤は）指摘する」

第2節では、わが国の企業で行なわれていると想定される原価企画活動のプロセスについて述べられている。すなわち、商品企画、目標原価設定、目標原価の機能別展開、目標原価の部品別展開、

試作・設計図面に基づく原価低減、量産移行準備に伴う原価低減、原価企画のフォローアップなどのそれぞれのプロセスについて詳述している。

そして、3節でこれらの原価企画活動と会計情報との関連が述べられている。ここでも品質コストにふれているが「使用コスト、廃棄コスト、ライフサイクル・コスト等を低減させることは製品の商品性を高め、競争優位をもたらす重要な要因である」としている。また、アメリカのライフサイクル・コストングとわが国の原価企画を区別する理由として、前者はユーザー側の要請によってメーカー側がコストの低減を行なうのに対して、後者はメーカー側がみずから行なうものであるとしている。これは本質をついていると思う。

最後に、原価企画をめぐる今後の課題として、(1)製品コンセプトを強力に吹き込む体制の構築、(2)サプライヤーとの相互信頼関係が必要であること、(3)原価低減が過度に推進されると製品差別化とトレード・オフになること、(4)原価企画活動に従事する人々を著しく疲弊させること、などがあげられている。そして、これらの課題は原価企画を海外に移転させる場合には、とくに考慮しなければならないとしている。

- (1) 近藤恭正氏（同志社大学商学部教授）は原価企画だけでなく、品質原価計算を含む原価管理のさまざまな問題点に実証研究を残している。また、予算管理にコンテンツジェシー理論を導入したり、目標計画法の翻訳もあり、その研究領域は広範囲にわたっている。しかし、残念ながら近藤氏は昨年9月に病気のため他界された。評者は同氏と同年令であり、毎年学会でお逢いできることを楽しみにしていたが、それもこれからは不可能になった。われわれに与えた衝撃があまりにも大きいので、このようなところで披露するのは場違いであることは重々承知しているが、同氏の御冥福をお祈りしたい。

## (5)

本書の内容は、今日、原価計算の領域で研究テーマとなっているほとんどの項目を含んでいるばかりでなく、そのテーマの代表的な研究はすべて網

羅されているといっても過言ではない。

著者が「まえがき」にも書いているように、本書は現在とりあげられている原価計算のトピックスをレビューすることを目的としている。これまでアンケート調査やケース・スタディにもとづく研究成果が発表されているが、それらを整理し、理論的なレベルから研究の方向性と問題点を概観する必要があると著者は感じている。

本書は、このような研究領域を一望するには格好の書物であるが、参考文献はすべて研究論文であるので、それを正確に理解することは容易でない。やはり、原価計算や管理会計の基礎的知識がなければならないので、大学院レベルの学生の必読書ということになる。

著者がこうした書物を短期間に完成しえたのは、最初に述べたように著者をとりまく研究フォーラムがすぐれているからである。このような多様な領域にわたる研究を、すべてひとりでカバーすることは不可能であり、やはりディスカッション、耳学問が必要となる。しかし、たとえそのような環境にめぐまれていても、そのような研究テーマを理解するためには、つねに問題意識をもっていなければならない。そうした点でも著者は、明快な言動からも明らかなように、それぞれのテーマの問題点を整理しているようにみえる。

本書は研究論文のレビューであるので、評者がその内容を批判することは適切でないと考えた。それは本書の批判にはならないからである。いずれにしても、本書は最近のトピックスを扱った好著であることは間違いない。是非、一読を多くの研究者に勧めたい。