

Title	原価調査の組織と機能について
Sub Title	The Organization and Function of the Cost Studies and Analysis
Author	小高, 泰雄(Kotaka, Yasuo)
Publisher	
Publication year	1962
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.5, No.5 (1962. 12) ,p.1073- 1084
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19621231-04044894

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

原価調査の組織と機能について

小 高 泰 雄

戦後わが国の会計学の研究は著しい速度を以って進展したが、殊に一般会計、会計監査については公認会計士制度の整備と相俟って戦前に比して格段の進歩を示したのである。この時期における原価計算の研究に現われた大いなる変化は、所謂特殊原価調査が種々なる方面において行なわれたことであると謂える。正規の簿記の体制に総合せられる原価計算の研究においては、実証的なものが可成り広くいわれたが、多少とも理論的研究として展開せられたものは、原価管理、予算編成、価格政策、生産政策等に関連している原価の特殊調査又は特殊分析であったといえよう。これ等の諸研究は、一般の原価計算における歴史的、「真実」原価概念よりは、統制目的、計画目的に則応するような種々なる原価概念を基として、それを現実の資本計算的思考において如何に具体的に把握するかが問題となった。すなわち、原価価値は経済的比較の思慮に直接に関連するものとして取り上げられた。その意味においては経済学において研究対象となっているものと共通する多くのものを持っていた。直接原価・間接原価(Direct Costs, Indirect Costs)・固定原価・変動原価(Fixed Costs, Variable Costs)・差額(増分)

原価・残留原価 (Differential (Incremental) Costs, Residual Costs) 埋没原価・停止原価 (Sunk, Shutdown Costs) 緊急原価・後廻し原価 (Urgent Costs, Postponable Costs) 回避可能・回避不可能原価 (Escapable, and Inescapable Costs) 等々が、程度の差こそあれ、学者實際家の間で次第に盛に行なわれるに至ったことは改めていうまでもないところである。しかしその研究は、多くは断片的なもので、これを体系的に考察しようとするものは、甚だ尠いのである。それは其の名称によって示されるように、特殊の状況のもとにおける事情に応じて調査さるべき計算事項として扱われ、所謂反復的な会計制度の一环としての位置を占むるものとは考えられていなかったのである。従って今迄のところ、多くの会計学者により、この研究は会計学の本流から外れた傍系的研究と目されていたし、今回の原価計算基準においても、その重要性を認められながら、基準からは全く除外されているのである。しかし、吾々は今や其の意義について十分慎重に考慮すべき段階に來ていると思うのである。

これらの特殊原価調査といわれているものの計算上の問題は、種々多岐にわたるとはいえ、其の本質的なものは、一般会計において、計算対象たるべきものの前提条件を決定する採算思考に直結するものである。即ち、経営者はその意志決定に当り、広汎な経営思考を必要とするが、其の本質的なものは、資本計算上の採算思考であり、原価調査はまさにそれに貢献することにもっとも重要な意味があるといえるのである。現代の多少とも規模の大なるものにあつては、採算思考は頗る複雑な構造を持っている。従つてそうした調査の機能する領域はまことに広汎であるといわなければならない。基本計画に關連する長期経営政策設定上の条件に対する原価資料の提供、これを各年度に執行する執行計画設定の際における各種の経営内の要素間における比較考量に役立つ原価資料、さらにまた、各々の企業の経営基盤をなしている労働関係、営業関係、資金関係についての構造上の合理化についてとるべき政策に対する原価資料の提出等は何れも、従来の原価計算が、特殊原価調査に其の研究をもとめていた領域であるといえる。

こうした原価資料の提供が、現実の経営問題解決に役立つための研究は、単に計算思考自体の研究のみでなく、そうした計算思考が、経営者の意志決定と直結しうるような組織上の『場』の研究、更に進んでは、かかる組織がよく機能するための観念的基盤の研究にまで進むことを要するであろう。換言すれば、計算思考と計算体制の整備が、原価調査の中心課題となると思うのである。

各々の企業が、原価調査の重要性を正しく認識し、これに対して速かに、しかして適切な処置を講ずることが、現下の重要な経営問題を解決する鍵となると思うのである。

現下の多くの企業は、次のような二つの重要な経営問題をもっていると思う。一つは企業間の関連に関する問題であり、他は現在の経営内の生産関係に関するものである。この二つの問題は、相互に混淆している面があつて、必ずしも明快に二分しうるものではないが、現象的にみれば、前者は自由化に対応して、対外的競争力を強化するための企業規模の拡大に対する要請にもとづくものであり、後者は技術革新による工程の改善や転換に直接関連するものである。しかし、その何れの問題にしても、ここにある原価調査の制度を一新することによってのみ合理的に解決せられるように思うのである。

所謂新産業秩序論が主張せられて以来、企業間に協調に対する気運が次第に盛り上りつつあることは否定し得ない事実である。そうした気運に則して現実に問題を解決するに当っては、自主調整とか、官民協調とか種々なる意見が打ち出され、それが個々に分れていて、帰一しない状態にあると観察されるのである。しかし、我々が惧れるのは、そうした協調論が、所謂協調氣勢によって前進し、真に新時代に適合するような確固とした採算的基盤に立っていない点がありはしないかという点である。即ち当面の競争に対する防衛策に心奪われ、其の結果大企業が協調することによって弱小企業を圧迫する体制を強化したり、あるいは、消費者層の利害を不当に圧迫するような独占の構成をひたすら結果する如きことは、真に問題を解決するものとはいえない。

経済競争はあくまで合理的採算の基盤にたたなくてはならない。企業の長期発展の立場より考察して、品質と原価に対する採算を基とする堅実な経営政策をうち立て、その結果として、企業間の協調体制に対する考慮を払うべきことが重要である。この考慮を外にして、単に競争の利害を云々して、協調の利益を過大視することは、やがて次の時代の競争に重大なる欠陥を暴露することとなる。要するに各々の企業が、其の長期に亘る利害の採算に徹することが、この際とくに望まれることであり、それは、原価調査の機能を特に強化する必要を生ずる根拠となるのである。

所謂 *Diversification* が経営問題として強調せられ、経営安定の重要な支柱をなすものとして取り上げられたことは一般に知られているところであり、今後においても其の重要性は十分に認められなくてはならない。しかし、これも我が国においては、屢々不当に樂觀的に取り扱われ、技術革新は錦の御旗であり、それに基づく経営多角化は全能薬の如くに考えられはしなかったか。そしてそれ故に不況期に入るとともに、逆に老大な負担をかける結果となり、経営部門の大規模な整理を余儀なくせられているものもある。その根拠は、結局厳密な原価調査において欠くところがあつた故であると思われる。

以上のように経営問題のおこってくるところは二つの事実にあるが、とにかく、現代の企業の当面の要請として、何パーセントかの原価引下げを確実に実現しなくては競争に打ち勝ち得ない事実に直面しているものが多数であり、前記の協調論、技術的高度化論も結局これと密接に関連しているとみなしてはならない。即ちこの原価引下げを一定の経営計画として確実に実現する過程は種々であり、其の問題の性格により、企業間の関連の問題として、又は経営内の問題として解決しようとする可能性が望まれてくるのである。吾々はこの際とくに所謂、単なる気持として、又はムードとしての誤謬に陥らないよう警戒する必要があると思うのである。

以上のように原価調査の重要性は、現代の我が国の企業に対して計り知れないものがあると思われるが、それが十分に機能を發揮するためには、組織上確固とした位置付けが必要であると思う。もとより企業の大小により、其の位置付けを如何にするかについては種々異なった見方がある。現代一般に重要視せられつつある一般経済調査、市場調査や技術研究調査と並んで、これを別個独立の一調査部門とする必要のあるものもあれば、これを他の調査部門なり、原価計算部門の一分野として位置付けることを以つてよしとするものもある。しかし要は、それが、所謂、Management Process と密接に関連して、これとともに機能するような仕組を持つことである。

前述のことからも解かるように、経営過程に対するサービスは二つの局面を持つものと考えられるのである。即ち長期に亘る基本経営計画に対する資料の提供であり、他は短期の執行計画と、其の評価に関する資料提供なのである。長期に亘る企業の安定的要請という観点からすると、企業の外部的諸条件、技術、販路、競争機構及び長期景気変動等について、考慮することは重要であり、これについての諸情報を経営内外より入手しなくてはならない。即ち、これ等は他の調査部門より入手するものもあれば、業界及び関係諸団体より入手しなくてはならないものもある。しかして、これ等の情報を単に個々のものとして分類するだけでなしに、これを長期に亘る企業の原価計画の資料、即ち、「原価情報」となる迄に分析整備することを要するであろう。即ち、これ等の外部よりの資料に対して経営計算上主要なる高度の原価概念を自由に導きうるものでなくてはならない。しかし結局は、外国企業との競争関係は、当面の重要問題であるから、これがための情報蒐集を特に重視しなくてはならないであろう。ここに原価調査の非常に困難なる問題がある。そのことは同時に、我が国における企業集団の体制に対する議論をも生ぜしめる根拠となると思うのである。しかして企業間の原価比較が、企業間の結合関係を決定する重大なポイントとなることが本筋であるといえる。

さて、各年度の業務執行計画に対して、この原価調査の果す役割は、一層重要視すべきであろう。我が国における多くの事

業が、技術と製造と営業間に緊密な連絡がとられ得ないのは、勿論、それぞれを担当する人の能力にもよるところであるが、結局、この間の調整が確固とした原価資料を中心とすることに欠けているが故であるとみられないであろうか。この三者の要請を結合して、これを原価見積の中に生かす人が、既に見積設計の段階に配置せられていることを要するのである。これ等の計算者又は採算人は、其の所属は如何なる部課にあるとしても、其の計画計算のために利用すべき原価資料を自由に入手しうる組織の中にいなくてはならない。フォードの購買係がこの見積設計にタッチすると報告せられているが、其の設計と見積原価が正確に算定せられるには、この原価調査の完備が前提とならなくては全く不可能であると思う。即ち、其の原価調査のためには、取引先の生産状況、技術的構造の変化、価格変動の状況、更に各々の工程についてのルーティング、スケジューリング、デスパッチング等についての社内管理方法の変化、加工標準時間の変化等について、常に不断に厳密な注意が払われていなくてはならないであろう。又この原価調査は各期における計画的原価引下げの推進の本拠として経営全体のこの方面の努力を統合するための資料を提供する職務を担当することともなる。

こうした内外の原価情勢を常に綿密に観察して、基本計画、執行計画のそれぞれの計画の設定や決定に対して常に資料を提供することが組織的に位置付けられていることが、われわれの特に主張しようとする点である。もとより、これを以て、調査の仕事が完結するものとは考えない。前述のように、それが Management Process と有機的に結合していることは、以上のような計画段階におけるサービスの提供というのみでなく、コントロール及び Evaluation に対しても重要な意義を有することを示しているに外ならないのである。われわれは、所謂コスト・コントロールの重要性を十分に知っているのであるが、それが適時適確に遂行せられて、其の効果を十分に発揮する機能を果たすことを援助するスタッフとなるものは、この原価調査であると思う。其のコントロールは営業期末に、標準と実際との原価分析を重視するよりはむしろ、「進行統制」として、週間、月間又は四半期別に、計画と実際を比較し、これを全経済的観点より其の歪曲を究明し、その結果が直ち

に、価格政策、購買政策、操業度政策に反映し、初期の計画の実況を計る努力を行なうことに、其の意義がある。こうした動態的統制は、価値比較のみでなく、物量や精度比較を従来の原価計算の力を以ってしては、十分に行ないうることは困難ではないかと思う。

所謂コスト・エバリュエーションは、原価成果と計画とを総合的に比較研究するのであるが、現段階において重視することを要するものは、それぞれの投資に即して分析せられて、計画原価と如何なる関係にあるかを明らかならしめることである。我が国において屢々耳にするところは、リターン・オブ・インヴェストメントが軽視せられる惧れがあることであつた。投資せられた以後の原価的検討が殆どなされていない。資本投下に即応して、ここに原価調査の重要な機能が要求せられると考えられるのである。

原価調査の重要性について、以上種々述べてきたが、われわれは、これと原価計算制度との間に、何等の矛盾を見出すものではなく、むしろ両者は密接に相補足する関係にあるのである。管理のための原価計算という表現によって、従来の所謂「真実原価」の確定の内容がやや曖昧にされている傾向がないとはいえない。しかし私の観るところでは、それはまさに、従来の原価計算機能の新しい特殊化が要請せられていることを示すものであつて、従来の原価計算の意義を否定するものではなく、むしろ所謂、管理のための原価計算を原価調査として特殊化するとともに、これと並んで、実績確定としての従来の原価計算は、ますます其の重要性を増大すると思ふのである。原価調査は前述のように原価計画に関するもので、即ち、実際原価発生との与件に関するものであり、この与件設定の基盤に、重大な改善を示すものであるが、それが、現実に如何なる成果を生じたかは、実績の確定なくしては不可能であるといわざるを得ない。

調査が厳密であればある程、冷厳な態度で正確な原価の算出を求むるのが当然である。アメリカにおいて令名あるA・M・F社の最高経営者は、あらゆる経営計画は会社の冷厳なる現状分析から開始せらるべきであると述べていることは十分にこ

の際吟味すべき言葉である。原価計算は一般会計を通して会社経営の現状を示す上からみての重要な社会的責任を有しているのである。要は原価計算と原価管理とを混淆すべきではないと考えるのである。

原価調査が十分よくその機能を發揮するためには、其の組織がよく整備せられていることはいうまでもないが、吾々としては、これに更に附加して考慮すべきことがあると思う。それは、この調査を根拠とする計画案を決定するものが、特にこのために訓練せられた能力を持つことである。この調査においては、種々なる価値概念に支えられて、複雑な原価情報を調整するのは当然であり、其の結果従来ある一つの価値局面より考察せられた計画案もこの情報に基付いて、比較せらるべき他の価値局面よりの計画案が多数成立する可能性を生ずるのである。そこでこれを相互に比較検討し、最後案を決定することとなるが、其の決定は種々なる経営層の人々の責任となるのである。そこで各経営層の人々が、この選択決定を自からの問題とするような仕組を持つか、或いは、対立する諸案が最終決定以前の段階において調整せられるような仕組とするかはこの調査の機能の效果に重大な影響を有するように思われるのである。従来所謂 co-ordination 論が経営管理において余りに重要視せられた結果、正当なる意見の対立が、最後の経営者の決定段階にまで齎されることなく中間で曖昧なものとなる惧れが多分にあったように思う。後述のように、この点について特に日本の経営者の思向を調査する必要があると思ふ。

三

原価調査の重要性を以上種々の角度より論及したのであるが、それが実際企業経営者によつて、如何に考えられているかは問題の存するところである。我々が如何に声を大にしても、経営者が其の重要性を認めなければ、殆んど現実に効果は挙げられないであろう。この種の論評では我々は、ただ思うことだけをいえば、それで事足りるというものではなく、企業経営

者がどう観念しているかを明らかにしなくては完結した研究とはいえない。そこで、本年初当に、約一、四〇〇人の会社経営者に向つてこれに関する質問状を送附した。其の送附日は本稿締切の数日前であるからして、其の結果について明言し得ないのは遺憾である。其の結果は別の機会に明らかにしたいと思う。唯ここに其の質問状の内容を明らかにして、参考に資したいと思う。

勿論この調査は、この質問のみで終るものではなく、其の他に現代日本企業が当面している経営組織上の問題に触れた六項目に及ぶものである。ここでは問題の性質上二項目だけについて述べたい。

この質問状は、原価調査組織に関して、先ず次のような問題提示に始まり、これに対するI・J両氏の意見を掲げ、これに対する賛否を問うたのである。

問題は『原価計算制度が広く普及し、それが企業の利益を正確に測定する上に重要な貢献をしていることは一般に知られているところである。しかし、最近我が国の多くの企業は内外の経済的変動の影響を受けて重大な転換を余儀なくせられている。この時に當つて政策決定に重要な関係を有する「原価調査」の制度をどの程度に整備すべきかについては必ずしも統一した見解がないようである。(ここに「原価調査」制度というのは、一般会社に計上される製品、仕掛品の原価報告書のみではなく、其の他の内外の原価情報を蒐集し、其の分析、比較に際して生産技術、販売、購買についての知識を結集して経営計画の決定のための採算上の基礎資料を提供するものである。)』であり、これについてI氏は、

「この問題は結局コスト・レダクションに関することではないかと思う。コスト・レダクションそのものの重要性が今後愈々増大することは私も十分認めるところであるが、多くの経営者は、自分のところのコスト引下げの急所や勘所は百も承知だと思ふ。従つて改めてこのために、何か新しい専門の職務を設けるような考え方はどうかと思う。むしろ現在の組織のもとで、全部の人々が、コスト意識を十分に高めてその職務を遂行し、無駄と無理を排除するように指導すれば、それで

事足りるのではなからうか。

ことにコストとなる材料、賃金、経費は何れも、雇傭関係、取引関係、下請関係等々、ある程度固定した経済関係によって規制せられているものであって、原価比較上、不合理だから、自由に取捨選択して、新しいものに乗り換えるといったアメリカ式合理主義は日本には合わない。個々のものをとってみると多少不合理であっても、これを全体として長期に亘ってみると合理的なものとなるのは日本の社会的強みであると思う」であり、これに対しJ氏は、

「E・E・Cの指導者の一人であるシュライテル博士はE・E・Cの経済的指導理念は（比較原価の法則）の上にあると述べている。ヨーロッパをして、昨日の大陸から明日の大陸になる希望を与えたものは、因襲や伝統や情義に囚われていた企業経済をこの原価比較の基盤の上に立つて再編成することに踏み切ったことによると私は思う。事情は多少異なるとは云え、我が国の企業経済もこの厳密な経済性の理念を無視してはならないと思う。

最近多くの企業で設けられている『市場調査』『技術研究調査』とならんでこれと同等の重要性をもった『原価調査』を組織上確立し、これをして、『採算の番人』としての機能を果させることが絶対に必要である。即ち、商品計画にしても、設備計画にしても、操業度計画にしても何れも厳密な原価の比較を行なって、採算の合理化を徹底的に計るべきであり、其の際、差額原価、限界原価、機会原価等、従来、学者・実際家が展開した高度の原価概念を十分に駆使しうる能力者を配置するとともに、不断に変動する内外の生産構造の変化を自由に把握しうる豊富な資料を整備せしめることを要するのである。日本企業の当面している問題の重要性を考えて敢えて主張するのである。即ち、多くの企業において単にコスト低下が望ましいというだけでなく、内外の競争に耐えて発展していくためには、明確な品質上昇とコスト引下げ計画を打ち出し、その実現のための会社の努力が結集される新しい管理体制を必要とし、『原価調査』はまさに、そのための正確な資料を提供する責任をもつものとなるのである。」というのである。

註 一月十八日迄に私の手許に回答をよせた二四六人の最高経営者中、二〇八人(84%)はJ氏に、他の三十四人(16%)はI氏に賛成している。

次にこのアンケートで原価調査に多少とも重大なる関係を有する計画案の提出についての問題と対立する意見は左の通りである。

問題は『最高経営者の職務として種々のものが挙げられるが、経済計画を決定し、其の完遂を統轄することが、最も重要なものである。企業の規模が大となるにつれて、最高経営者は其の意図する何等かの目的を達成するに当り、これをそれぞれ専門のスタッフ部門又は委員会に示し、これが達成についての計画を審議検討せしめ、其の結果を計画案として答申せしめる機会は愈々多くなる。最高経営者の計画案の決裁を合理的にするためには、計画案の形式は如何にあるべきかは一つの重要な問題であると思う。』

これについてある論者(J)は次のように論ずる。

「これについての答は既に従来の研究で出されているから、それを十分に履践すればよいのではないか。即ち、従来組織論において、レコーディングの原則(Recording principle)とレポートイングの原則(Reporting principle)とを区別することが強調されている。前者は、資料の整備は出来うる限り精細になし、後者は上長への報告書は出来うる限り簡明にすることを規定した原則である。」

専門のスタッフ部門や委員会が、計画立案の過程において利用した記録、資料、情報等に十分よく保存せられ後の諮問に速かに応えうるように整備せられていなくてはならない。しかし、答申せらるべき計画案は、最高経営者が容易に其の本質を把握しうるように内容は簡明直截なものとすべきで、委員会設立の趣旨は、委員らの異なる意見を十分に調整することにあるからして、其の答申は当然に一本に絞って提出せらるべきである」。

又これに反対する論者(K)は次のような意見を表明している。

「専門のスタッフ部門をして資料を整備せしめることについては一片の異議を挿む余地のないところであるが、計画案の報告を一本に絞るべきだという君の意見には全然同調し得ない。

最高経営者の決裁を容易に能率的に行うことからいって単一の計画案は勝れているようだが、これは、経営者の選択の余地を不当に狭めていることは明らかだ。一定の目標を達成する計画は、見方の相違、手段の選択の仕方、等々によって、本来多数あるべきが当然であって、其の最終の決定を行う経営者も当然に、選択の機会を持たなくてはならぬ。殊に計画立案のための委員会を以って、意見調整の場と考えるのは君の誤解である。この種の委員会はあくまで、委員の創意を多く出させることを主眼とすべきであって、経営者はその意見について決定を下すべきだ。尤もそれだからといって、細大もらさず一つ一つを計画案として出すような煩雑なことを僕は主張するものではなく、今迄の経験からして一つの計画について、二つの対立した立場が生ずるのが普通のようなものであるなら、計画案を二つにして出すことが妥当な行き方だと思う。計画案二案の原則を提唱したのである。これが、企業が直面している多くの難問題を解決する上に是非必要だと思う」。

註 一月十八日迄に回答を寄せて来た二四六名の最高経営者のうちF氏説に賛成のもの一八六名(75%)、J氏説に賛成のもの六〇名となつている。

其の詳細は後の機会に発表する筈である。

この論文は本年一月に雑誌「企業会計」に発表した拙論「原価調査の重要性」についてを補足したものである。