

板垣忠教授最終講義

戦後管理会計研究の潮流 —原価管理・利益管理の研究を中心として—



ただ今は経済学部長貞木先生から大変過分なご紹介をいただきましてありがとうございます。身の縮む思いがしております。また本日は経済学部からこのような最終講義の場を設けて下さいまして誠にありがとうございました。心からお礼申し上げます。私の身勝手なお願いで土曜日の休日にしていただき、学部の先生方や事務職員の皆様それに学生の皆さんには大変なご迷惑をおかけしまして申し訳ありませんでした。お許し下さいますようお願い致します。

先程ご紹介下さいましたように、私は1955年（昭和30年）から40年間本学部の教官として仕事をさせていただきお世話になりました。1950年（昭和25年）には学生として本学部に入學いたしましたので、それを加えますと45年間学部とともに歩んできたこととなります。

40年間を振り返ってみますと、いろいろなこと、たくさんの方が思い出されてきます。その中でやっぱり一番鮮烈によみがえってきますのはいわゆる大学紛争であります。1969年（昭和44年）、経済学部でも山口大学全体でも紛争が起こり、事態の収拾に大変なエネルギーを費やしましたが、私が特に強く頭に残っているのは、学生の皆さんと大変な緊張関係を保っていたということです。学生の皆さんと、大学の自治、学問の自由、大学の民主化について真剣に議論しました。学生の中に非常な勉強家で雄弁家がいまして、彼らに対応するにはこちらもそういったことについて勉強しなければいけなかった訳です。最近では、大学の自治、学問の自由、大学の民主化といったことを口にする事さえはばかれるようになりまして、隔世の感があります。学生の皆さんは、そして紛争をご存じない先生方も、そういった時代があったということ、山口大学はそういうことを経てきたのだということ、頭をどこかにしまっておいていただきたいものと思っています。そして、私がここで特に申し上げたいことは、学問の研究・教育と勉学という点で学生と教官は強い緊張関係を保っていたということであり、双方の姿勢が強固で強い緊張関係が保たれていれば、相乗効果が働いて大きな成果が生まれることは間違いありません。このことを特にお願いしておきます。

さて、前置きが長くなりましたが、講義の方に入らせていただきます。テーマは「戦後管理会計研究の潮流」ということにしました。しかし、管理会計研究の範囲、領域は非常に広いですからとてもその全部に触れる訳にはいきません。そこで看板に偽りありと言われそうですので、サブタイトルをつけさせていただきました。—原価管理・利益管理の研究を中心と

して—というサブタイトルであります。このテーマは管理会計研究の主潮流であり、また私自身がかかわってきたテーマでもあります。私の研究の跡を振り返りながら、このテーマについてお話をさせていただきたいと思っております。

I. 標準原価計算，予算統制の研究

戦後における管理会計研究の出発点となりましたのは、原価管理cost controlとそれを主目的とした標準原価計算と企業の活動を全体的に統制するための予算統制budgetary controlの研究でした。

まず原価管理についての研究であります。とくに原価管理の本質についての研究が進められました。その論点は二つありました。一つは、原価管理と原価引き下げcost reductionの違いを強調して原価管理の本質を明らかにするというアプローチでした。ここでは、原価引き下げ、原価低減が経営構造そのものを改善し、それを通じて原価引き下げを実現するものであるのに対し、原価管理は与えられた経営構造の下で生産能率を向上し、無駄や浪費を排除して原価の引き下げを実現するものであるとして、両者の違いが強調されました。そして、原価管理のためには、あらかじめ生産能率の向上によって達成すべき原価目標として標準原価を設定し、それと実際原価の比較、差異の計算と分析を通じて原価の引き下げを実現する標準原価計算が不可欠であるとして、標準原価計算の研究が深められた訳です。標準原価計算についての研究では、とくに問題とされたのは、標準原価と標準原価計算の種類、標準原価計算の目的、会計機構、原価差異の計算と分析、原価差異の処理といった点であります。こうした点について研究が進められる過程で、原価管理目的にとっては、二つの標準原価計算すなわち基準標準原価計算と当座標準原価計算のうちいずれが有用であるかという点について松本雅男先生と山邊六郎教授で意見が対立したことがあります。松本先生は当座標準原価計算が、山邊教授は基準標準原価計

算が有用とされ、標準原価計算論争とまで称されるほど激しく論争されました。結局、山邊先生の場合は、インフレーション下にあるということとで結着をみた、と記憶しています。

この標準原価計算の研究では、ほかに予算統制との関係や後には財務諸表作成目的のためにも標準原価が正しい原価であるとするいわゆる標準原価真実説についても研究が行われました。

原価管理の本質についての研究の第二の論点はcontrol through costかcontrol over costかという点です。言葉をかえれば、スタッフ機能かライン機能かという問題です。会計の機能を重視強調する説とラインの機能を重視強調する説の対立が見られました。この点については、1962年（昭和37年）に発表された「原価計算基準」で、

原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較してその差異の原因を分析し、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をいう。

と規定したことにより結着をみました。原価管理はスタッフ機能とライン機能の総合として理解されることになった訳です。

標準原価計算が製造活動に伴って発生する原価の事後的統制に有用な会計的手法として展開され研究される一方で、企業の全ての活動を全社的に調整・統制し、もって一定水準の利益の獲得を実現するための会計的手法として予算統制が展開され研究が進められました。研究の一つのポイントは標準原価計算との対比という形で予算統制の機能を明確にするという点でした。たとえば、吉田弥雄教授は、部分と全体の違いにあるとされ、番場嘉一郎教授は目的の違い—原価管理と利益管理—に両者の違いを求められました。一般に予算統制の機能は、計画、調整、統制の三つであるとされ、そのことを最も明確に規定したのは「企業における内部統制の大綱」（1951年、昭和26年）であります。すなわち、次のように規定しています。

内部統制とは、企業の最高方策にもとづいて、経営者が、企業の全体的観点から執行活動を計画し、その実施を調整し、かつ実績を評価することであり、これらを計算的統制の方法によって行うものである。

ここで計算的統制といわれているのが実質的には予算が意味されていました。

戦後における管理会計研究の出発点となりました1945年以降の研究は以上のような標準原価計算と予算統制に関するもので、その特徴は統制controlを重視したものでした。その意味ではcost controlは原価管理ではなく原価統制とする方がよかったかもしれません。それはとも角として、標準原価計算と予算統制は別々に生成発展したがつて別個に研究されてきましたが、生成の当初から両者の関係、異同が問題とされてきました。それは後に標準原価と予算のタイトネス論争となって現れてきます。

Ⅱ. 管理会計の体系化(1)

次に第二に入りまして、管理会計の体系化その(1)であります。原価管理のための標準原価計算が原価計算論で、利益管理のための予算統制が予算統制論でそれぞれ別々に研究される一方で、管理会計に関する書物が相次いで公刊され、経営管理に有用な会計を統一的に理解し、管理会計論として確立し深化発展させようとする研究がすすめられました。その研究の中心は管理会計の体系についての研究でした。管理会計はどのような会計なのか、それはどのような会計から成り立っているのかという研究がそれでした。この管理会計の体系を論じることの意味は、一つには管理会計論それ自体を一つの理論として組み立てるための基本的な枠組みを構築するということと、もう一つは、そのもとで管理会計の諸技法を論理的・技術的に統合するということの二つであります。この管理会計の体系についての研究が精力的にすすめられ非常にたくさんの論文が発表されました。この問

題についての論者の見解はおおよそ次の4つに整理することができます。

- (1) 管理会計をその技法の点から組み立てようとするもの。
- (2) 管理会計をその適用領域から組み立てようとするもの。
- (3) 管理会計を経営管理機能との関係から組み立てようとするもの。
- (4) 管理会計を経営管理組織の面から組み立てようとするもの。

このうち、松本先生が、管理会計は経営管理に有用であるという目的に対するtool手段であるから、管理会計は経営管理機能の面から体系化すべきであると主張され、それが長い間の定説となりました。松本先生のこの主張の根拠となったのは、Billy E.Goetzの所説でした。(Management Planning and Control-A Managerial Approach to Industrial Accounting. 1949.)

Ⅲ. 統制controlから計画設定planningへの重点移行

その次に参りまして、日本経済の復興期における管理会計の重点はコントロールでありましたが、その後標準原価計算、予算統制に関する研究で、1955年以降にみられた流れはcontrolからplanningへの重点移行であります。既に述べましたように、当初はcontrol重視を特徴としていましたが、昭和30年代に入り、controlを首尾よく実施するためには、適切なplanningが必要であり、積極的に企業の業績向上のためにもその方が重要であるという考えが主張されるようになりました。このような考えは、原価管理と予算統制の両方において主張されました。まず、前者については、1966年(昭和41年)に産業構造審議会から「コスト・マネジメント—原価引下げの新理念と、その方法—」が公表されたことに象徴されています。答申においては、コスト・マネジメントを次のように規定しました。

コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう。

これに見られるように、controlを重視したこれまでの原価管理に比べて、明らかに、計画を重視し、積極的に経営構造を改善することによる原価の引き下げを重視しました、そして、それは利益を指標とした管理の一環として展開しなければならないことを強調した点に特徴があります。

管理会計研究の出発点となったcost controlを原価管理と訳したため、原価計画を含めそれを重視した原価管理をそれと区別するためコスト・マネジメントと呼ぶことになりました。このようにしてコスト・マネジメントが展開されることとなりましたが、原価管理には利益管理には含まれない独自の領域があるとして、必ずしも全面的な共鳴を得るまでにはいたりませんでした。後で述べますように、最近原価企画が展開されるようになってあらためてその意義が再認識されてきています。

因みに答申では原価引き下げの手法として企業環境の改善、経営構造の改善、業務の改善を挙げています。そして、コスト・マネジメントのための分析として、O・R、I・E、価値分析、特殊原価調査、標準原価計算、予算統制を挙げております。このことから、原価管理とコスト・マネジメントの違いがわかります。

次に、後者すなわち予算統制については、1957年（昭和32年）に、通産省産業合理化審議会の答申「経営方針遂行のための利益計画」が発表されたことに象徴されています。同答申では、企業の全般的経営方針とそれに基づいて設定される利益計画の必要性が強調され、この利益計画を基礎として予算が編成されることが明らかにされています。

この答申を受けて、予算統制の意義が再認識され、そこでは予算編成を重視すべきであるとする考え方が支配的となり、概念も予算統制から予算管理へと拡張発展して参ります。

この段階で利益計画と予算編成の関係が問題になりました。両者は別個のプロセスなのか同じプロセスなのかという問題がそれであり、別個であ

るとする説と同じであるとする説が対立しました。前者は、まず利益計画が設定され、それを具体化するものとして予算が編成されるとするものであり、後者は、両者は一体化したものであり区別することはできないとするものであります。

この点については、私は次のように考えています。予算編成も利益計画であり、それは全社的に設定される利益計画である。これに対して、利益計画には大綱的に設定されるものもある。したがって、利益計画には大綱的利益計画と全社的利益計画がある、と考えております。

Ⅳ．管理会計の体系化(2)

次が第四の管理会計の体系化その(2)であります。以上述べましたように、controlの技法重視からplanningの技法の重視あるいは両者を重視する思考へと発展してきましたが、そのことと相前後して管理会計の体系を再検討する考えがでてきました。そのきっかけをつくったのはBeyerであります。Beyerは管理会計の新しい体系化を試みています。(R.Beyer, Profitability Accounting for Planning and Control, 1963.)

それによりますと、一つはPerformance Accountingで業績評価会計と訳しております。もう一つはDecision Accountingで意志決定会計と訳しております。Beyerは、管理会計はこの二つから成り立っているという考え方を提起いたしました。これが新しい管理会計の体系化のきっかけとなったものであります。

このうち業績評価会計は、組織上の責任単位別に何かの計画に対して実績を数量的に対応させることである、それは組織の業績を評価するために存在するあらゆる会計手続と会計報告を含む、としています。

それに対しまして、意志決定会計は幾つかの代替的な活動の方向を数量的に評価することである、それは、意志決定がなされるべき時に、特定の

経営意志決定をもっともよく助ける形式で、数量的な情報を提供するためのすべての専門的技術を含む、としております。これは個別計画設定会計と考えることができます。

Beyer自身はこのように管理会計を業績評価会計と意志決定会計の二つに区分した訳であります。この業績評価会計ですと、従来の統制会計とどこが違うのか、という批判があります。計画会計、統制会計とどこが違うのか、ということが問題になった訳であります。やはり業績向上のためには、事後に目標達成の程度を測定し評価するだけでなく、むしろ事前に達成すべき全体および部分の業績目標を設定し、実際にそれを達成するように経営活動を指揮することが必要であることから、業績評価会計を拡張して業績管理会計として展開されなければならないという認識がもたれるようになりました。私も、計画設定と統制とは表裏一体の関係にあると思っています。それが従来の計画会計・統制会計という体系のもとでは、両者が分断される危険がありました。業績管理会計という形を取ることで、短期期間計画設定のための会計と統制会計とを統合することが可能になると思います。

私は、従来から標準原価計算と予算統制は管理会計のもとに統合されるべきであると考えていましたが、どのような形でそれを統合できるかということを考えあぐねていました。それが以上のような業績管理会計を構想することによりそれが可能となりました。企業の業績向上のためには、インプットとアウトプットの両面の管理が是非とも必要であり、しかもそれは緻密に行わなければなりません。予算統制ないしは予算管理と標準原価計算を業績管理会計として統合して実施することにより、それが可能になると思います。

以上のようにして、予算管理と標準原価計算の統合ひいては利益管理と原価管理の一体化が志向されるなかで、予算と標準原価の関係が両者のタイトネス論争という形で問題とされました。

V. 標準原価と予算のタイトネス論争

次に第五に入ります。標準原価と予算のタイトネス論争であります。原価管理と利益管理についての研究が以上のような流れをたどる中で、標準原価と予算の関係があらためて問題とされることになりました。そのきっかけとなったのは実務家の論客でありました中山隆祐先生でありました。先生によれば、予算は達成目標、努力目標として編成されるが、それにはタイトネスtightnessはない。また、標準原価と予算は他人の関係であって部分と全体との関係ではなく、前者を積み上げて予算を編成することはできない、と主張され、学界の通説を痛烈に批判されました。これに対しまして学界人は、私の知っている限りでは、こぞって反対の意見を開陳しました。その中心になられたのは溝口一雄先生でした。溝口先生の場合はそして学界人の一般的理解は、予算はやはり達成目標、努力目標として編成されるもので、それはタイトネスがあるとされました。同じ達成目標、努力目標を念頭におきながら、何故一方ではタイトネスがあるとし、他方ではタイトネスがないとするのかという点について考えてみたところ、それはタイトネス自体の解釈の違いに原因があることに気づきました。タイトネスなしとする中山説では、タイトネスは「標準設定にさいしての方針として保持される予定差異率の程度」と解釈され、差異ゼロが予定されておればタイトネスなしとされ、予算はまさしく差異ゼロを予定しているので、予算にはタイトネスはないとされます。これに対して溝口先生の場合は、タイトネスは「厳格度すなわち当事者としての人間の行動を規整する基準ないし規範としての厳格さの度合」と解釈されます。すなわち、タイトネスとは目標の水準ないしは厳しさであり、それを達成するために要求される努力の程度と解釈されます。このように、両説には明らかにタイトネスについての解釈の相違が見られます。

次に、標準原価を積み上げて予算を編成できるかどうかについては、中山説にあっては、総合電気メーカーのように予算期間に製造される最終製品は判っているが、最終組立などに使用される何百、何千の部品生産は判らない産業、また最終製品さえも具体的には判っていないので、ましてこれを作る加工作業に何が行われるか判らない産業では、標準原価を積み上げて予算を編成することはできない、とされました。この点については、そういう産業もあり得るということで結着をみました。

なお、この標準原価と予算の関係を論じる場合は、使用されている標準原価の概念を明確にしておかなければならない、と考えております。また、予算にはタイトネスはあると考えております。

Ⅵ．標準原価真実説の研究

それから次に標準原価真実説の研究を挙げておきました。1962年（昭和37年）には企業会計審議会から「原価計算基準」が公表されました。実は、この基準の制定作業が開始されたのは1950年でありました。実に10年以上の年月がかかっています。聞くところによると、それ程年月がかかったのは、原価計算の財務会計の側面と管理会計の側面をいかに調整するかに時間を要したためとのことでもあります。

原価計算基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうち特に原価に関して規定したものであるとして、それが財務会計の基準であるという性格づけ、位置づけを持たせつつ、標準原価計算を制度化し、標準原価算定の目的の第2で、「標準原価は、真実の原価として仕掛品、製品等の棚卸資産価額および売上原価の算定の基礎となる」と規定し、いわゆる標準原価真実説を打ち出しました。この説の基礎は、原価財の消費のうち正常のものだけが原価を構成するといういわゆる原価の正常性にある訳ですが、この標準原価真実説の当否についての研究が行われ、私自身もこの問題について研究し、一橋論叢と山口経済学雑誌に論文を発表させてもらいました。

標準原価というのは非常に概念が曖昧であります。したがって、標準原価計算制度という場合にもどういう標準原価が使用されているかをはっきりさせる必要があります。原価管理においてもそうです。原価管理に最も適した標準原価はどんな標準原価なのかということが問題になり、一般に現実的標準原価がベストであるといわれていますが、よく読んでみますと内容が違います。そこで、標準原価は一般に理想標準原価、現実的標準原価、正常標準原価の三つに分けますが、私は三つでは不十分である、四つに分けるべきであると考えています。水準の点からは標準原価は理想標準原価、能率的標準原価、実際的標準原価、正常標準原価の四つに分けた方がよいという考えをもっています。標準原価という概念は常に曖昧さを残しております。

以上のように、標準原価計算それ自体にたくさんの問題を内包しており、それらの問題についての研究の成果を「標準原価計算」(昭和54年)という書物にまとめましたが、早稲田大学西澤脩教授によって、この段階で標準原価計算は一応の完成を見ることになった、と位置づけられました。

Ⅶ. 原価企画の研究

次は七番目になりますが、原価企画の研究についてお話をしようと思います。日本製英語ということになろうと思いますが、Target Cost Managementという英語があてられています。このことから、原価企画はどういうものかということにつきまして大体の予測をつけていただければと思いますが、主な定義を二つあげておきます。一つは、日本会計研究学会に設置されました原価企画特別委員会の1994年度報告草案「原価企画研究の課題」において示されたものであります。それによりますと、原価企画の本質、あるべき姿、ゴールを次のように規定しています。

究極的には、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」として行われる。つまり、原価企画がこのような総合的利益管理の一環として行われるコスト・マネジメントとして発展していく姿を想定している。

もう一つは、東京理科大学の田中雅康教授が「原価企画のキーコンセプトとその発展」(原価計算研究 Vol.18, No.1, 1993)のなかで示されたものであります。田中先生は非常に早くからこの原価企画について精力的に研究を積み重ねられてきた文字どおり先駆的な方であり、先生によりますと、原価企画は次のように定義されています。

狭義には、「原価企画とは、開発設計しようとしている新製品の仕様が技術性と経済性からみて、目的にかなった原価で、設計、製造、販売、使用、廃棄されるように、開発設計に着手する前に原価目標を設定し、その範囲内で設計させ、その結果を原価見積ることによって評価し、この原価目標が未達成ならば原価改善させる一連の考え方・技法とその活動」のことをいう。

これら二つの定義を参考にした訳ではありますが、特別委員会の方では「原価目標の設定」ということがはっきり表われていないように思いますし、田中先生の場合は「総合的利益管理の一環」という点がはっきりしていないように思います。そこで、こういった点を総合して、私なりに原価企画の意義をまとめてみますと、レジュメにお示ししてありますように規定することができると思います。

原価企画とは、開発設計しようとしている新製品が、品質・価格・信頼性・納期等の点で顧客のニーズに適合し、しかも総合的利益管理において許容される原価で、設計、製造、販売、使用、廃棄されるように、設計に着手する前に原価目標を設定し、その範囲内で設計して仕様を決

定し、もって原価低減の実現を図る一連の活動をいう。

この規定は、実は昨日やっとまとめた考え方でありまして、十分推敲がなされておりません。足りない点があるだろうと思っています。今後研究を続けてより完全なものにしていきたいと思っていますが、一応原価企画をこのように考えています。

こういったことから大体原価企画がどういうものかがおわかりいただけたと思いますが、原価企画はこれまでの原価管理とは根本的に発想が違っています。これまでの原価管理では、製品の開発設計が行われて仕様が決まり、その製品を可能な限り低原価で生産するにはどうすればよいか、ということが考え方の中心でありました。つまり製品というモノが先にあって、その後でコストが決まっていくというものでした。ところが原価企画の方はまだモノはないのです。先にコストがあってモノは後から決まる訳です。与えられた低原価でどうすれば所定の機能・品質を備えた製品が生産できるかという考え方で、発想が180度転換し逆転しています。前に紹介しました産業構造審議会の答申「コスト・マネジメント」にもこの思考はありませんでした。

原価企画はV Eを中心とする設計・仕様の変更が主体であり、すぐれて工学的・技術的手法であります。この手法自体はとくに今日の企業環境の下では不可欠の手法であります。この手法は日本で生まれたもので、アメリカ企業では原価企画の発想が欠けており、そのことが日米の生産性の違いの主要な原因になっているのではないかと推論できるときえいわれています（櫻井通晴教授，「企業環境の変化と管理会計」同文館 平成3年）。また、現に新聞紙上で日本ではこの原価企画に成功した企業の業績が好転していることが報じられております。

こういったことから、最近ではこの原価企画についての研究が盛んに行われ、この研究が現在の管理会計研究の最先端となっております。しかし、残念ながら、この問題については現段階では少なくとも管理会計の面

では必ずしも大きな十分な成果があがっておりません。小林哲夫教授が、「原価企画活動を支援するための会計情報システムの内容は少なくとも現段階では必ずしも十分に明確になっているとは思えない。理論面でもまだ萌芽的研究段階にある」とされているとおりであります（「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 平成5年）。このように少なくとも管理会計の面では必ずしも十分な研究成果があがっていないというのが現実であります。実務面ではこれは非常に重要で不可欠の手法であります。そこでわれわれ管理会計研究者はその理論構築をすすめていかなければならない段階であります。

以上のように、原価企画の重要性が強調され、それが生成・発展してきている訳であります。原価企画それ自体は歴史は長く、かなり相当前から研究されいわれております。たとえば、トヨタ自動車では既に昭和38年に原価企画という用語を使っております。また、日産自動車では昭和41年にやはり原価企画という概念を使っております。しかし、それが盛んに研究されるようになるのは少し後であります。とくに高度経済成長期を迎えますと、一方では所得水準が大幅に向上し、消費者のニーズと価値観が多様化し、企業はそれに応えるために多種多様な製品を市場に送りださなければなりません。他方では、エレクトロニクスの導入により、Factory Automation(FA), Computer Integrated Manufacturing(CIM)といった生産形態がすすんできまして、技術的にも多品種少量生産を可能にいたしました。このようになって参りますと、コストの低減は製品の生産段階でそれを実現するというのは非常に余地が少なくなってきました。FA, CIMといった状況の下では、製品の生産段階でコストの低減を図るという余地は極めて少なくなります。ところが標準原価計算は製造原価の管理、製造段階での管理を重視した訳でございます。しかし、上のような状況の下では、開発設計の段階でコストは既に殆どが決まってしまう訳です。したがって開発設計こそが重要なプロセスであるということが考えられるようになりました。このようにして、標準原価計算の意義は低下したと考えら

れるようになりました。

多品種少量生産ということになりますと、同時に製品のライフサイクルも短縮化して参ります。こうしたことから、企業としては頻繁に製品の開発設計を行わなければならないという状況に立ち至りました。しかも、その段階で原価低減を実現するかどうかということが企業の業績さらには命運を左右するという段階にさえ立ち至っております。その意味で原価企画を強力に推し進めていくことが必要になって参ります。

そこで原価企画をすすめていく訳であります。その出発点は目標原価の設定であります。つまり、ある製品を開発、生産、販売して必要な利益を獲得していくためには、その製品の原価をいくりに抑えなければならないのかということであり。そして、そのコストで生産、販売するにはどういう仕様にしなければならないかを決定することが中心的プロセスになります。目標原価の設定ということであり。

目標原価の設定の方法に大きく分けると二つあります。

(1) 控除方式

これは、開発、設計しようとする製品の予定売価からその製品1台当りの目標利益を引いて目標原価を決定するというやり方であり。

(2) 加算方式

もう一つは、同種類似製品の実際原価を参考としながら、新技術・新工法等を加味して達成すべき目標原価を積み上げ式的に設定する方法で、これは加算方式と呼ばれています。

これら二つの方式のいずれかによって目標原価を設定し、その目標原価内で設計することになります。ところが、実際には、両方式を総合した折衷方式すなわち控除方式で目標原価を確定すると同時に加算方式によっても原価を積み上げていって両方から目標原価を設定するという折衷方式があり、この方式を加えますと、目標原価の設定の方法は三つということになります。1991年の調査によりますと、控除方式が20%、加算方式が23%、折衷方式が56%という結果がでています。この調査結果をみます

と、現実的には折衷方式によって目標原価を設定することになると思われ
ます。つまり、控除方式によって決定された目標原価これは許容原価であ
りますが、この許容原価と見積りによって積み上げていく原価これを成行
原価と呼んでいます。この二つの原価を摺り合わせて目標原価を設定す
ることになります。その目標原価が実現できるまで設計を繰り返していく
ことになります。

目標原価はこのようにして設定されますが、その場合用いられる控除方
式は非常にわかり易い方式であります。原価企画は利益管理の一環として
展開されるという考え方にその方式が最もよく沿っていますから、控除方
式は非常にわかり易い方式であります。しかし、問題はそう簡単ではあり
ません。というのは、目標利益としてはどういう利益を考えるかというこ
とが大きい問題だからであります。総利益つまり目標総利益を考えるとす
れば、営業費はその中に入りますから、目標原価としては製造原価だけが
問題になります。次に、目標利益として営業利益を考えますと、目標原価
としては製造原価と営業費が対象になります。ところが営業費を原価企画
の対象にするのは非常に困難であります。営業費を製品一単位当りの額を
決めて原価企画の対象にするのは非常に困難であります。そういったこと
を考えると、確かに原価企画という手法は不可欠の手法であり、そして考
え方としても総合的利益管理の一環として展開するというものですから、
非常にいい手法ではありますが、なかなかそう簡単に展開できるものではな
いと思っています。

このように考えて参りますと、製品の予定売価から控除する目標利益と
しては目標売上総利益が適当ではないかと考えられます。したがって、目
標原価としては製造原価をその中に含めるのが妥当ではないかと考えてい
ます。そしてこの場合に目標売上総利益率を使って目標利益を決定するの
が管理会計的アプローチとしてはベストではないかと思っています。そし
て、この辺に管理会計が原価企画に対して有用なツールとして役立つとこ
ろがあるように思われますし、これらの点について研究することが今後の

課題であります。このことは、先程ご紹介しました小林哲夫教授が、「許容原価をどのように設定すれば、原価企画活動を総合的な利益管理の中に有効に位置づけることができ、さらに原価企画を戦略的なコスト・マネジメントとして実施できるかを明らかにすること、これが今後の研究課題である」とされているとおりであります(前掲書)。したがって、許容原価をどのようにして設定するのか、あるいは管理会計的にはそれにどのようにアプローチするのかということが今後の研究課題であると考えられます。

このようにして目標原価を設定するということが原価企画にとって基本的に大事なことであります。実は、目標原価の設定方式はもう一つあります。一般的には折衷方式を含めて以上の三つがあげられていますが、もう一つ方式があると思います。控除方式には上にあげた問題点もありますから、もう一つ考えられるのですが、それは、実はトヨタ自動車 新しい戦略車の開発をすすめるに当たって採用している方式であります。この方式は、既存車種に比べて製造原価を30%削減するという方針で目標原価を設定する方式であります。この方式は価格を基準にするということでもないし、原価を積み上げるということでもありません。同社では、部品調達や生産体系を根本的に見直し、工場ラインも新設して製造原価を30%削減するという方針で、既に基本構想を練っているとのことであります。そして、このクルマを将来のワールド・カーに育てる積りであるとしています。販売価格は、現在のカローラの90万~150万を10%~30%安の60万~100万に引き下げが可能であるとしています。これもまさしく原価企画の考え方だと思います。そしてこういう形での目標原価の設定方式は控除方式にも入らないし、加算方式にも入りません。そこでどういう風の特徴づけたらいいかを考えてみました。その結果、私なりにそれは指示方式であると考えたこととしました。したがって、目標原価の設定方式は合わせて四つということになろうと思います。

以上のように原価企画をすすめる訳ですが、目標原価が決まると、その次には、その目標原価を製品の機能別に分けていきます。製品はいろいろ

な機能をもつ部分から構成されていますから、目標原価をその機能ごとに割り付け、割り振っていくというプロセスが次のプロセスであります。まだ仕様が決まっていませんから、このプロセスはそう簡単ではありません。したがって、それぞれの機能ごとにいろいろなアイデアを出し、そのアイデアを基礎にして目標原価を設定し、機能別に目標原価を分解していく訳です。そして、大体ある機能を実現するアイデアが決まりますと、概算でそのアイデアを採用した場合のコストを見積ります。割り当てられた原価と概算で見積った原価を比較して、目標原価を達成するための構想設計が繰り返して行われます。

以上のようにして目標原価を機能別に分解しますと、次にはさらにそれを部品ごとに分解します。この場合、部品点数の共用化、工程の改善等により可能な限りのコストの低減をすすめていきます。このようにして部品ごとに目標原価が割り付けられますと、今度は設計担当者ごとに目標原価の細分を行います。こういったことを繰り返して目標原価の達成を図っていくこととなります。

ところが、先程申しましたように、原価企画の対象になるのはどういうコストなのかということが問題になります。原価企画にとてまなじまないような費目があります。たとえば、研究開発費、試作費、営業費、一般管理費等はもちろん機能別には到底分解不可能な項目であります。こうしたことからしますと、すべてのコストを機能別、部品別、設計担当者別に細分できる訳ではありません。こういったところにも問題点があるように思っています。

原価企画の概要は大体以上のようなところであります。先程申し上げましたように、従来の原価管理の思考とこの原価企画の思考とは根本的に違っています。従来の原価管理思考の下では、製品仕様が決まってその製品をいかに低コストで生産するかということが中心になりますが、原価企画の下では、はじめにコストを決めて、そのコストで生産するためにはどういう設計をしなければならないのかということが基本ですから、根本的

に発想が違っております。そして、この原価企画は非常にすぐれた原価低減の方法であります。コストの多くは殆どは製品の開発設計段階で決まります。したがって、その成否つまり原価企画をいかに効果的に実施するかどうかということが企業の業績を大きく左右します。ところが、問題がない訳ではありません。先程申し上げたような問題があります。さらに、特別委員会草案によりますと、原価企画にはデメリットがたくさんあることを指摘しています。たとえば、サプライヤーの疲弊、設計担当エンジニアの疲弊、組織内のコンフリクトの発生、行き過ぎた顧客思考という弊害、品質重視の思想さらには環境破壊といった多くの逆機能があり、これらも解決し、配慮していかなければならないことが指摘されています。したがって、確かに有用な方法ではありますが、原価企画をすすめるに当たってはキメ細かにすすめていかなければならないと考えています。

Ⅷ. おわりに

最後になりますが、第八の「おわりに」ということで少しお話をさせていただきます。非常に大雑把でございますが、戦後管理会計研究の潮流というテーマでお話をさせていただきました。とくに中心が原価管理・利益管理の研究ということで、その流れを概観して参りました。日本経済はいろいろな形で進展してきており、科学技術は急速に発展してきております。それに伴って企業環境が大きく変わってきています。その企業環境の変化に応じて原価管理・利益管理の実践と研究が以上述べましたように変容してきていることがご理解いただけたのではないかと考えています。そして、現時点での最大の課題は、Factory Automation, Computer Integrated Manufacturingの進展という状況の下で、最後にお話しましたような原価企画をどのように定着させるのか、どのように成功させていくのかということでありまして。そして、原価企画それ自体はすぐれて工学的・技術的な方法ですから、われわれ管理会計研究者としては、そういった原

価企画を支援するために管理会計がいかに理論構築をするかということが大事であり、われわれに課せられた課題であると思っています。63歳で定年ということをごさいますして、定年にはなりますが、まだ研究生活まで止めてしまうということは考えておりませんので、これからも及ばずながらこの点についてそれこそ原価企画支援システムとしての管理会計について研究していこうと思っています。

大変雑駁な講義で失礼いたしました。最後までご清聴下さいましてありがとうございました。寒い中わざわざお出でいただきまして感無量でございます。お礼申し上げます。

この講義の最初にお話しましたように、学生の皆さんと先生方どうか強い厳しい緊張関係を保っていただきまして、これからの山口大学経済学部が尚一層発展いたしますこと、そしてお聞きいただきました皆様のご健勝をお祈りして講義を終わります。ありがとうございました。