

経営原価計算

第4版

ゴードン・シリングロー著
中垣 昇/安永利啓 訳

日本生産性本部

経営原価計算

第4版

ゴードン・シリングロー著
中垣 昇/安永利啓 訳

日本生産性本部

訳 者 略 歴

中 垣 昇（なかがき のぼる）

昭和15年 岐阜県に生まれる。
昭和39年 慶應義塾大学商学部卒業
昭和44年 慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程修了
現 在 中京大学商学部助教授

安 永 利 啓（やすなが としひろ）

昭和16年 東京都に生まれる。
昭和40年 慶應義塾大学商学部卒業
昭和45年 慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程修了
現 在 市郷学園短期大学商経科助教授

経営原価計算

Managerial Cost Accounting

昭和54年7月5日 第1刷©

訳 者	中 垣 昇
	安 永 利 啓
発 行 人	中 村 昇 太 郎
発 行 所	財団法人 日本生産性本部 東 京 都 渋 谷 区 渋 谷 3-1-1 電 話 (409) 1111 (代) 振替東京65733
印 刷 所	富士美術印刷株式会社
製 本 所	有限会社イマキ製本所

原 著 者 序 文

本書のねらいは原価計算の説明、つまり原価計算とは何か、どのような人たちが原価計算を必要とするのか、原価計算はいかにして利用できるか、といった内容を説明することである。記述は広範に及ぶが、経営管理的側面に主点がある。主たる関心は、管理者が要望ないし必要としていることと、そうした情報を提供する最善の方法にある。

原価計算の技法・仕組みがどのようになっているかを理解せずに、原価計算の技法に精通しようとしても決して精通できない。このため私は、しっかりした概念上の構成に基づく原価計算の技術的側面への配慮に、かなり努力をはらった。

この教材をはじめて使う読者は、ほとんどがすでに財務会計に関して学習を済ませていることと思う。しかしながら、財務会計の基礎的な構造に関して理解しておくことは先決条件である——とはいえ、一般に受入れられた会計原則まで詳細に理解することは不必要である。無論、読者は損益計算書がどんなものであり、公表する財務報告のためには資産がどのように測定されるか、ということは知っておかなければならない。

概 要

この版は3部に分けられている。最初の9章〔訳書では第2章、第6章、第8章を略省〕から成る第1部では、原価計算データの使われる情況の要約を含めて、原価計算の基礎構造が述べられている。第1章で足掛かりを準備し、第2章から第5章にかけて〔訳書では第2章から第4章まで〕、主に経営計画における会計人の役割に関連し、第6章から第9章にかけては〔訳書の第5章と第6章〕、ほとんどの部分を統制報告に対する会計の貢献に焦点を合わせてある。

第2部は〔訳書の第7章と第8章〕、計画設定目的に対する原価計算を論じている。ここではまず、第1部で述べられなかった業務活動の原価計算の検討からはじめ、次いで原価計算データに必要ないくつかの意思決定モデルにつ

いて述べ、さらに、原価計算そのものの一部ではないが原価計算の学習には欠くことのできないいくつかの分析技法を紹介する。

第3部は、財務統制報告の会計システムを記述、分析するが、その範囲は、第一線の工場管理者が、その原価を統制するのを助けるよう設計されたシステムから、多品種の、分権化された会社についてのトップ・マネジメントが、事業部門活動の収益性や、事業部長の業績を評価するために用いるシステムにまで及ぶ。

第4版

この版は、ほとんどの面で全く新しい書物になっている。書名からして新しくなった。一般的な方向性は、これまでの版と同じであるが、この本を読者に利用しやすくするためにかなりの努力を払った。約200の新しい図表が付け加えられ、新鮮な教材が挿入された。

この版が包括的で最新の学説を含めるように、かなり注意した。その例としては、財務統制システムの行動的側面に関する章がある——私は、期待理論に関する昨今の主張を反映するよう詳細に改訂を加えた。また、統計学的回帰分析や習熟曲線分析、線型計画、不確実性分析それに外部的財務報告に対する製造原価差異の処理といった論題についても議論を展開した。

以上のような改正にもかかわらず、これまでの版の特色であった概念構成の厳格さをみだりにかえたりはしていない。私はこのやり方が上記の主題に取組む唯一の正しい方法であるとかたく確信している。

学習上の提案

各章はそれぞれ、読者が概念を理解し、それを実際の問題に応用できるよう工夫されている。しかしながら、会計学の書物というものは推理小説のように読むわけにはいかないし、この本も例外ではない。何らかの努力によってはじめて理解することができる。大概の読者は、教科書を読むにつれ自分で計算し、例示の数字をたしかめ、示されるたびに図表の中の関係を跡づけに行くと、大変有益であると気がつくであろう。

謝 辞

私はこの書物が4版を迎えるまでに、多くの方々の大変なご援助と激励を

得た。書き落とすことなく幾人かを選び出すのは困難をきわめるが、しかし Myron J. Gordon と Carl L. Nelson そして、故 Willard J. Graham には、これまでの3つの版に対して彼らが大変な貢献をしてくれた意味で、私はいつまでも恩恵を受けることになる。

これまでの版を利用してくれた何人かの人たち、あるいは利用しなかった人の中にも、時間をさいて私にどの部分が彼らの気に入り、どの部分が気に入らなかったのかを、わざわざ知らせてくれた人びとがいる。Carl Allen や Lawrence Benninger, George Bruha, Joseph Curran, Joel Demski, Gary Fox, Sanford Gunn それに William Voss らは、第3版のさまざまな箇所やこの版の執筆中の原稿の部分に有益なコメントを付け加えてくれた。コロンビア大学の同僚、Charles W. Bastable, Jr. は、彼がこの本の第3版の欄外に書き込んだ覚え書きを参照するのを許してくれたし、事実この改訂版では大変助けになる覚え書きであった。やはりコロンビア大学の教員である David Nadler は、行動科学に関する章を書き進める際に援助してくれた。

本版に対する最大の感謝の念は、ハーバード大学の Robert N. Anthony とインディアナ州立大学の Phyllis Barker の両先生に捧げられなければならない。Anthony 教授には、本シリーズの顧問編集者としてこれまでの版およびこの版の原稿全体に目を通していただき、貴重なご教示をいただいた。この仕事が準備される段階で、Barker 教授は、原稿全部を克明に読まれた。彼女のコメントおよび教示は大変貴重なものであり、この書物はそのお蔭に負うところが大きい。もちろん、この版にも残ったと思われる欠点についての責任は、上記の親切な批評者たちに帰せられるべきではない。私はただ、私にいただいたご援助を活用することができたものと祈るのみである。

Harvey Babiak, Lawrence Benninger, John C. Burton, Eric Flamholtz, Michael Ginzberg, Michael Jensen, Philip Meyers, Carl L. Nelson, David Solomons, Russell Taussig といった人たちは、寛大にも彼らが執筆した練習問題や事例研究を利用したり修正することを許してくれた。私はまた、スイスのローザンヌにある IMEDE 経営学院教員時代に執筆した事例研究の使用許可を私に与えてくれた、同学院理事、Luigi Dusmet de Smours に対し感謝申し上げる。私はまた、管理会計協会 (the Institute of Management Accounting) とアメリカ公認会計士協会 (the American Institute of Certified

Public Accountants) が、専門試験からの教材を利用し採用することを許可してくれたことに対し感謝する。管理会計協会の問題には、管理会計に関する協会証明書の受領者を示す“CMA”が表示してある。

最後に、私は妻に対し、数ヶ月にわたって私のタイプライターの音が平安を乱したにもかかわらず、忍耐よく理解を示してくれたことに感謝するとともに、家事をしなかったこと（あるいは引き延ばしたこと）を大目に見て欲しい。

1977年2月

ゴードン・シリングロー

訳者まえがき

翻訳出版が隆盛をきわめているわが国においても、専門書の出版事情はいぜんとして厳しいのが実情である。その中にあって、G. シリングローの *Cost Accounting: Analysis and Control* は幸せな書物といってよい。この第1版が「管理原価会計」の邦題で故中西寅雄先生の監修のもとに安達和夫、山口操両先生により訳出され、江湖の好評を博し、第2版はやはり中西先生監修のもとに訳者として安達、山口両先生のほかに中垣昇と安永利啓が加わり「経営原価会計」の邦題で刊行された。

G. シリングローは第4版において、序文で「この版はほとんどの面で新しい書物になっている」といっているように、全面的な書き改めを行い、書名も新たに *Managerial Cost Accounting* とした。今回、中垣、安永の二人がこの第4版を「経営原価計算」の邦題で訳出を試みるにいたったのは、著者の論点が一層明確になったこの著作を、わが国の学界、実務界に紹介し、合わせて自らの研究の一助にしたいと考えたからにほかならない。

さいわい、この試みに対し、安達、山口の両先生からはあたたかい励ましの言葉をおくりいただいた。ことに安達先生には、出版書肆である日本生産性本部との交渉の労をとっていただいたばかりか、原稿一枚一枚にいたるまで懇篤なご指導を頂戴し、感謝の言葉が思い浮ばないほどである。この拙い訳本が出版されたならば、まずもって現在ご研鑽をつまれているコロンビア大学の安達研究室へ送本しなければならないと考えている。

なお今回も出版事情により全訳を望むことはできず、したがって G. シリングローが特に強調したいと思われる分野でしかもわが国に比較的紹介されていない領域に対象を絞った。また各章の本文は *Summary* を除き全部訳出したが、練習問題、研究課題、事例研究等はすべて割愛した。訳出の担当は第1章の11頁～21頁と第2章～第4章、第10章、第11章を中垣が、第1章の21頁～27頁と第5章～第9章を安永が当たった。訳語、文章等の調整については二人のあいだでたえず気を配ったつもりでいるが、なお検討の余地が

残されているかもしれない。それらについてお気づきの点があればご指摘願いたいと思う。

この訳書の出版に当たっては、日本生産性本部の高橋弘夫氏および多くの方々に何かとお世話になった。厚くお礼を申し上げたい。

昭和54年 5 月

中 垣 昇
安 永 利 啓

目 次

原著者序文
訳者まえがき

1	原価計算の役割	11
	計画設定のための管理会計	12
	統制のための管理会計	16
	財務会計・税務会計および契約会計	22
	会計職能の体系	24
	原価計算の展望	26
2	原価の態様と意思決定	29
	経営意思決定のための原価	29
	短期的な原価と活動量の関係	38
	差額原価計算における原価態様の解釈	48
3	変動原価計算と利益図表	55
	変動原価計算の基礎	56
	変動原価計算データからの原価の推定	59
	利益図表を用いた利益感度分析	63
	複数製品を扱う企業の製品分析	72
	変動原価計算と外部報告	80
	変動原価計算の展望	87
4	予算計画設定	89
	予算の構成要素	89
	予算編成の目的	91
	予算編成における活動的局面	93
	年間予算編成サイクル	98

5	弾力性予算：応答活動の製造間接費の統制	123
	製造間接費に対する業績基準	123
	部門間接費の報告	132
	製造間接費の操業度差異	141
6	マーケティング管理者への財務報告	145
	マーケティング機能	145
	注文獲得原価の統制	148
	利益貢献額の報告	153
	報告システム	158
	マーケティング成果の解釈	165
	第二の統制技法	170
7	マーケティングとサービス活動の原価計算	173
	職能原価分析	174
	セグメント・コスト分析	179
	製品系列分析	184
	注文規模による原価分析	189
	サービス業への適用	196
8	資本的支出の意思決定モデル	201
	現在価値の意思決定モデル	202
	現在価値に代わるもの	215
	資本的支出計画の管理	218
	非投資の決定	222
9	責任会計の行動的側面	225
	システム・デザインの行動的要因	225
	システム管理の行動的問題	243
10	事業部門別利益報告	247
	組織の設定	247
	事業部門別利益報告の目的	254
	利益、投資利益率および残余利益	262

測定問題	271
11 利益分析	277
利益差異分析	277
利益率および趨勢分析	297
付録 現在価値計算のための複利表	299
索引	307

原価計算の役割

原価計算とは何か

原価計算は、個々の原価目的を達成するため、組織が使用する手段にかかわる。原価目的とは、目的意識をもって資源を使用することであり、原価とは、何らかの目的を達成するために犠牲とされた、あるいは犠牲としなければならない資源の総計を言う。つまり、製品を製造することがひとつの目的であり、事務所を運営することがひとつの目的であり、また、注文を履行することがひとつの目的というわけである。

これらを総合すると、原価計算とは、個々の組織内で特定の目的についての原価を測定し、見積もるプロセスであって、これを達成するに必要な諸概念・諸手法・諸手続きおよび諸記録システムの総体を伴っている、とみることができる。たとえば、ある製品を作るには、また、ある部門を運営するには、あるいはまた、ある給料台帳の調整には、どれだけの原価がかかるか、といった具合である。

このような問題点に対する原価計算の解答は、その原価数値の使用目的によって左右される。原価計算は、それ自身のために存在するものではない。つまり、原価計算が、管理会計・財務会計・税務会計・契約会計に役立つことから、我々は原価計算を保有する。一連の原価は、経営管理者が新製品の価格を選ぶ際に適切であろうし、また別の一連の原価は、顧客に商品を購入させるために、どれほど費やされるべきかという問題を解くのに適切であるかもしれないし、さらに、別の一連の原価は、税務会計や財務会計の要請に応えるために必要かもしれない。

この章の目的は、原価計算を必要とする四つの分野を紹介することである。我々の力点は、管理会計、つまり組織の個々の活動やセグメントの原価と便益とを測定し、分析し、見積もり、かつ、経営管理者に報告するプロセスに置かれている。したがって、財務会計・税務会計・契約会計については簡単に触れるにとどまり、原価計算上いかなる責任が、組織構造に合致するかを眺めることにする。

計画設定のための管理会計

多くの原価計算は、経営管理者が当該組織の資源配分を決定するのに役立つように設計されている。新製品が導入されるべきか、会社は自社独自の部品を製造すべきか、それとも他社から部品を購入すべきか、会社はその商品やサービスにどのような価格をつけるべきか。

これらの意思決定のすべて、そしてさらに多くの意思決定が、計画設定にかかわりをもっている。計画設定は、当該組織にとって利用できる資源をいかに使用するか、を決定するプロセスである。そして計画設定は、つぎの四つの形態をとる。

1. 戦略計画設定
2. 長期計画設定
3. 企画・状況計画設定
4. 短期計画設定

戦略計画設定

戦略計画設定は、トップ・マネジメントが、当該組織に対してとろうとする基本的な方向や輪郭を決めてくれる。たとえば、我々の組織は、他の組織の持たぬいずれのものを持ち合わせているか。組織の目標は何か。組織をどの程度の危険に晒すべきか。組織をどういう種類の事業に属させるべきか（非営利組織の場合は、社会におけるどのような役割を果たすべきか）。といった問題に答えるのは、そのひとつの試みである。

これらはトップ・マネジメントにとり、すべてが問題であり、上層経営者は、関係する代替案をとりわけ注意深く秤量する必要がある。戦略計画設定

はなんら経常的なスケジュールをとらず、経営管理者が基本的な変化が生じたと感じたときにだけ、当該組織の戦略を見直すことが望ましい。

長期計画設定

戦略計画設定が進むべきコースを定めれば、長期計画設定が、準備的な形で毎年毎年そのコースの必要とする資源と達成が期待される事柄を決める。どの種の施設が必要であり、それをいつ建設するべきか、そうした施設を手に入れるためにどれだけの資金を調達しなければならないか、といった具合である。

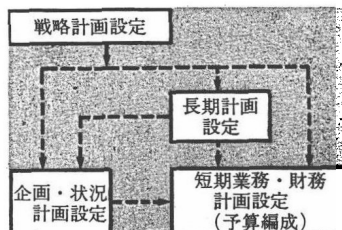
長期計画設定は、期間的活動であり、通常、1年に1回の割合で実施される。これは予測や意向をあらわすものであって、不変的な拘束を生み出すものではない。長期計画は、典型的には、3年、5年あるいは10年といった先の時点にまで及ぶ。

企画・状況計画設定

企画・状況計画設定は、当該組織の資源の一部を特定の方法で使用する際の意味決定から成り立つ。例をあげれば、借入れをしたり、新しい工場を建てたり、新製品に価格をつけたり、研究プロジェクトを始めたり、広告宣伝活動を開始したり、人員を新規採用したりする際の意味決定である。これらの意思決定には、それぞれ、競合する代替案間の選択が必要であり、それぞれが独自の問題や機会を扱う。

前述の二つの計画設定に対して、この計画設定がどのような関係にあるかは、図表1-1の左側にある二つの矢印の方向によって示されている。戦略計画と長期計画が枠組みを設定し、企画・状況の意思決定がそれを行動に移

図表 1 - 1 経営計画設定プロセス



す。企画・状況の意思決定は、戦略計画設定および長期計画設定とは異なり、特定の方法で当該組織の資源の一部を使用する際の不変の拘束となる。これはすぐさま行動に移るわけであり、決して予言ではない。つまり当期間を越えて影響を与える個々の企画・状況の意思決定は、長期計画に含まれている諸意思決定と合致させるのが望ましく、そうでなければ、いずれかの意思決定に変更を加えるべきである。

短期計画設定

短期計画設定——略して**予算編成**とも言う——が、図表1-1に示されている計画設定のサイクルを完結させる。⁽¹⁾ これは、経営管理者が、特定の期間内に当該組織の資源をいかに使用するかを決定し、かつ、この意思決定の結果を予測するプロセスである。業務・財務計画、ないし**予算**は、当該組織がどの資源を使用することに決定したか、その資源をどこから手に入れるか、それをどこで、いかに使用するか、特定の期間内に何を完成させることができるか、といった事柄を示してくれる。これは、長期計画の最初の年度を指すのが普通である。

予算編成は、定期的に、通常は年に1回、行われる。これは、すでに決まっている企画・状況の意思決定のすべてをまとめあげ、来期に決定され実施されるこれら意思決定の準備的な予測を行い、その期間についての全体的な計画を生み出すものである。当該計画に含まれる多くの意思決定は、期間が経過し、より多くの情報が利用できるようになるにつれて、なお変更することができるが、予算の中身はほぼ不変の拘束に近いものである。

承認された予算は、二つの目的に役立つ。第一にそれは何が決定されているかの覚書としての働きをする。建設業者が、時折、設計士の製図に目を通さねばならないように、経営管理者は、業務を進めてゆくうえで彼⁽²⁾にとって当面する計画の担当分野を見失わないことが必要である。第二にそれは、未来の業績が比較できる基準としての役割を果たす。この点については、統

(1) 予算編成という用語が、意思決定の内容をほとんど欠くプロセスを記述するのに時折用いられる。予算作成を意思決定プロセスとしてとらえる利点は、我々がこの点につき第4章で再考する際説明するように、たいへん大きい。

(2) この箇所および同様の文章のなかで、男性代名詞が簡約化するために用いられているが、これは男性、女性両方の意味に理解されたい。