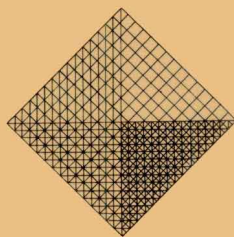


解説 経営原価計算 実施要領

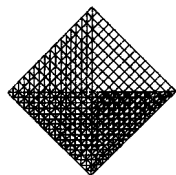
企業経営協会編



中央経済社

解説
経営原価計算
実施要領

企業経営協会編



中央経済社

解説 経営原価計算実施要領

昭和57年10月20日 第1版発行

編者 社団法人 企業経営協会
(東京都中央区銀座4-11-2)
丸正ビル3階

発行者 渡 辺 正 一

発行所 株式会社 中 央 経 済 社

東京都千代田区神田神保町1-31-2

〔電 話〕 編集部 (293) 3371

営業部 (293) 3381

〔振 替〕 東 京 0 - 8 4 3 2

印刷 ・ 三 栄 印 刷
製 本 ・ 美 行 製 本

落丁・乱丁本はお取替えいたします

ISBN4-481-24584-0 C3034

ま え が き

原価計算に関し、昭和37年に企業会計審議会より発表された「原価計算基準」があるが、これは「企業会計原則」の補充目的のためのものであって、主として外部報告会計への役立ちをつとめるものである。

もちろん、企業の近代化と効率化がすすむにつれ、標準原価計算や直接原価計算が企業に定着し、かつ内部管理のための会計実務もめざましい発展をとげた。

しかし、私は原価計算の任務をより費用管理のうえで経営に役立たせるべきであると考え、さる昭和50年7月“第三の原価計算・経営原価計算”の提唱を当協会機関誌「経営実務」において次のとおり行った。

「今や原価計算の経営における機能は、財務会計的役務は第二義的となり、また、コンピュータの利用は計算の簡素化、迅速化に役立っている。このようなとき、原価計算の負うべき新しい任務は、経営管理への積極的寄与であり、特殊原価等の概念をもふくんだ広い分野の研究をさらにおしすすめ、これらを総合して、原価計算の観念にふくましめる時期に遭遇しているように思う。歴史的な原価による計算を第一の原価計算、標準原価あるいは直接費による原価計算を第二の原価計算とよんだ場合、これらは第三の原価計算ともよべようか。しかしこの新しい分野の範囲、体系はいまだ定かではない。具体的にどのような項目を対象とすべきか、又、これらの項目を総括してどの様に名づけたらよいであろうか。原価計算の新しい発展のためにわれわれは模索する。」

企業のマネジメントの現場に原価計算を生かすというこのアピールは広い賛同を得て、その具体的問題提起は当協会機関誌に寄せられたものだけでも34編に達した。

これを踏まえつつ、昭和52年12月に当協会では「経営原価計算実施要領作成委員会」を設置し、その後、鋭意検討を続けたのである。

その一応の成果は、昭和55年5月号の当協会機関誌「経営実務」に中間報告の形で掲載し、昭和55年6月7日・8日、一橋大学において開催された日本原価計算研究学会第6回大会の第2日目に公表した。

その模様については、雑誌「原価計算」55年7月号（学会特集号第7冊）に問題点の紹介とともに詳しく、また雑誌「企業会計」55年9月号には伊藤博横浜市立大学教授の所論と安藤三郎（株）ゼネラル生産管理部長の解説が掲載されている。

当協会の試みであるこの「要領」は、学界・実務界に非常な反響を起し、原価計算の新しい分野を開拓したものと確信している。

次いで同委員会は小尾毅委員によって中間報告に対する意見を昭和56年1月号雑誌「原価計算」に掲載したように、整理して体系や項目の構成上の修正を行うとともに、翌年の昭和56年6月19日・20日、大阪市立大学で開催された日本原価計算研究学会第7回大会の第1日目に第二次中間報告を行った。

この修正内容は雑誌「原価計算」56年6月号に掲載されている。

この間、第一次中間報告に寄せられた各界からの批判・提案および経営原価計算に関する論文は、内外を含め46編に及ぶほどとなった。

このように約6年以上の長きにわたる同委員会での地道な討議と「経営実務」、「原価計算」、「企業会計」等の機関誌、専門誌に寄せられた諸論調を通じ、かつ2回にわたる中間報告をへて、昭和57年5月7日・8日国際商科大学で開催の日本原価計算研究学会第8回大会において「経営原価計算実施要領・仮案」をとりまとめ公表し、一応の完成を見る運びとなった次第である。

第8回大会での報告を行ったのち、「経営原価計算実施要領・仮案」からは仮案の文字を削除することとし、「経営原価計算実施要領」として位置づけることとした。

諸般の事情から第7回大会に第二次中間報告として項目構成概要の発表に止めざるを得なかった苦渋はあったにせよ、委員諸氏の熱心な討議によりこのたびの結実を見たことはまことによるこばしい。とりわけ第一次中間報告発表後、学界諸先生から示唆に富む建設的な多数のご意見をいただいたことは、「仮案」にまでこぎつける勇気を与えてくれるものであった。

委員会の構成は別項にみるように、学界・実務界から参加を得ている。その故に討議内容が極めて多彩的であるのは当然であり、逆にいえば現実の企業活動がすぐれて複雑多重的な側面を有することを反映している。

本「実施要領」は、経営原価計算をマネジメントのための原価計算であると規定する。企業をゴーイング・コンサーンとみなす限り、マネジメントのニーズは何よりも適正利益の確保・利益計画の重視にあり、収益概念に対比するものとしての費用概念・その維持ないし低減を志向する。

その具体的アプローチは経営のかかわる広範な領域において実現されなければならない。

本「実施要領」の項目構成は5編27章からなっており、その対象分野の関連から、いわゆる管理会計との異同を論じる向きもないではない。しかしながら、「原価計算基準」を尊重しつつ、むしろ補充するものとして、原価のかかわる領域を対象としている点において経営原価計算の名に価するものと考えらる。

本「実施要領」について、原価計算、原価管理に関して十分な組織・機能を整備している大規模企業にとっては、何もいまさらという考え方もあり、また反面、中・小の企業にとっては、これを利用することがかえって重荷になるのではないか、などの見方があることも事実である。しかしこれらの点は、あらゆる基準・規範の持つ宿命であり、要はこれを利用する側の問題に対処する姿勢次第である。つまり、原価計算を経営管理に利用するために、トップ・マネジメント、中間管理層、作業現場がそれぞれの立場から、利用できることから積極的に採り入れて、そのうえでの建設的なご意見・ご指摘を受けたいと願っている次第である。

本年は、ときあたかも企業経営協会の創立35周年にあたり、わが国産業界における経営実務発展の歴史とともに歩み、設立以来原価計算の果たすべき役割を重点項目として研究し、その結果を機関誌「経営実務」を通じてのみならず、原価計算実態調査の実施・公表や「原価計算実務全書」、「原価情報の管理と活用」、「工場会計ハンドブック」等を編集してきた当協会にとってもまことに意味深いものである。

4 まえがき

本書は「実施要領」の研究において、作成委員会の中心となって全般をとりまとめていただいた安藤三郎副委員長により解説を試みたものである。ただし、「実施要領」本文とのからみから解説の不要と思われる箇所は思い切って省略し、むしろ今後の展開方法などを追加補充していただいた。

また、本研究にあたっては当協会の豊永幸三会長からの激励によるところが大きく、この成果を呈上するとともに厚く謝意を表する次第である。

終りに多数の文献・資料を参照させていただいたことを著者・提供者にお礼申し上げ、実施要領作成委員会諸氏にあらためて感謝するとともに、本書の出版にあたってご尽力いただいた中央経済社社長 渡辺正一氏および具体的事項につき種々ご配慮いただいた常務取締役 山本時男氏、岩佐範雄氏に対して厚くお礼申し上げる次第である。

なお、当研究が成るについて、十條製紙㈱、関東天然瓦斯開発㈱、沖電気工業㈱、フジタ工業㈱、佐藤工業㈱、日本ロシュ㈱、小西酒造㈱から、ひとかたならぬ御支援をいただいた。末尾ながら、ここに記して感謝の意を表したい。

昭和57年10月

社団法人 企業経営協会

専務理事 古賀久雄

経営原価計算実施要領作成委員会 委員一覧表

(昭和57年 5 月 1 日現在)

委員 長	近藤 潤三	日本化薬㈱代表取締役副会長
副委員長	安藤 三郎	㈱ゼネラル管理部長
常任委員	和泉 久登	沖電気工業㈱取締役管理部長
〃	筒井栄次郎	日本電気㈱経営情報 システム本部長
〃	林 達	元出光興産㈱製造部
〃	添田 恒男	十條製紙㈱経理部予算調査役
〃	北村 照芳	佐藤工業㈱考査部長
委 員	栗田 成穂	武田薬品工業㈱湘南工場経理課長
〃	増井 満男	麒麟麦酒㈱滋賀工場会計課長
〃	小尾 毅	大東文化大学教授
〃	佐々 祐一	アイシン精機㈱原価課長
〃	柴田 文麿	日本原価技師協会理事
〃	中村 吉男	日興電機工業㈱情報管理部原価管理担当主管
〃	深田 祐治	日本電気㈱検査部付
〃	松村三喜男	㈱共栄オリンパス常務取締役
〃	宮崎 利江	信越化学工業㈱役員待遇
〃	森山 明	双葉電子工業㈱経理部長代理
〃	山下 忠	日本メルク万有㈱原価係長
〃	山田 義夫	クラリオン㈱埼玉工場主計課
〃	石山 伝	桜美林大学助教授
〃	塚越 孝雄	㈱金剛製作所原価課長
主 査	伊藤 博	横浜市立大学教授

目 次

第1編 総 説

第1章	マネジメントの行動	2
1	企業経営の構造について	3
2	意思決定とそのプロセスについて	4
3	情報の要求について	7
第2章	マネジメントのための経営情報	9
1	経営情報	11
2	会計情報	13
3	原価情報	14
第3章	経営原価計算の意義・目的	17
1	意 義	19
2	目 的	20
第4章	経営原価計算のシステム形成	23
1	システム形成の基本	29
2	EDP利用の一般的構造	31

第2編 意思決定のための原価計算

第1章	意思決定の構造	36
1	経営環境動態への対応	37
2	意思決定のメカニズム	38

2 目 次

第 2 章	長期利益計画	41
1	概 要	43
2	長期利益計画の設定	45
第 3 章	短期利益計画	47
1	概 要	52
2	原価計画の策定	54
3	CVP 分析	56
4	資金計画	59
第 4 章	個別構造計画	62
1	設備投資計画	74
2	リース・購入の決定	84
3	新製品計画	85
4	研究開発計画	88
5	生産形態の決定	93
第 5 章	個別業務計画	100
1	原価低減計画	110
2	価格方針の設定	114
3	適正在庫計画	116
4	内外作方針の決定	120
5	個別計画設定に有用な情報概念	124
6	差額原価分析	127

第 3 編 業績管理のための原価計算

第 1 章	業 績 管 理	130
1	業績管理のメカニズム	132
2	業績評価システムの設計	134

3 業績測定システム	135
4 業績評価基準	138
第2章 予算管理	141
1 概 要	145
2 予算編成	148
3 予算実績差異分析	149
4 報 告	151
第3章 原価管理	153
1 概 要	156
2 標準の設定(省略)	162
3 原価差異分析(省略)	162
4 報 告	162
第4章 業績管理のための計算手法	165
1 実際原価計算	168
2 標準原価計算	169
3 直接原価計算	173
第5章 責任会計・事業部制会計	178
1 責任会計(省略)	180
2 事業部制会計	180

第4編 経営原価計算の適用

第1章 研究開発費	186
1 概要・研究開発原価計算	188
2 研究開発費のプロジェクト別・製品別計算	190
3 研究開発プロジェクトの計画・予算と評価	191

4 目 次

第2章 材 料 費	193
1 材料管理	195
2 材料費の計算	196
第3章 加 工 費	197
1 加工費の管理	200
2 労務費の計算	201
3 製造経費の計算	202
第4章 販売費・物流費	204
1 販売費	206
2 物流費	207
第5章 本 社 費	211
1 本社費の集計・配賦	212
2 社内金利の計算	213
第6章 固 定 費	215
1 固定費の内容・分類	216
2 費用分解	217
第7章 社会原価（ソーシャル・コスト）	219
1 社会原価の原価性	221
2 コストの測定	222
 第5編 経営原価計算高度化のための手法	
第1章 経営原価計算と行動科学	224
第2章 マネジメント・サイエンス	228
第3章 経済性工学	236

第4章 生産工学	240
第5章 EDPSアプリケーション・ソフトウェア	247
第6章 監 査	251
参考引用文献	257

第Ⅰ編 總 說

第1章 マネジメントの行動

1 企業経営の構造

- (1) 企業とは主として収益的生産目的を達成するため、人・物・金・情報などの経営資源を確保し配分する経済単位である。すなわち、製品やサービスを一定の自律的な指導原理（企業採算的見地）にもとづいて継続的・計画的・反覆的・大量に生産・分配ないし供給する組織体が企業であって、利潤目的のみが唯一の組織目的ではないが、その社会的責任を全うするためには利潤動機を企業目的達成のための最大の誘因とする。
- (2) 企業経営とは経営資源をより有効に配分し企業の収益的生産目的を十分に実現するための活動をいい、企業の有する能力・資源を状況のニーズに適応させつつ組織目的を達成していく過程・活動である。
- (3) 企業経営の構造は、これを人・物・金・情報などの構成要素を組合わせて、システム単位を明確にし、これらの要素の流れを統一し、全体を有効に働かせようとする総合システムとして把握することができる。
- (4) この総合システムは、組織・情報・計画・意思決定・行動実施・会計各サブシステムを含みきわめて多様な諸側面を有する。

2 意思決定とそのプロセス

- (1) 企業のマネジメントはその目的を効果的に達成するため適切な意思決定を行う。
- (2) この意思決定の過程は情報・設計および選択諸活動の過程として定式化することができる。すなわち目的を明確にし多くの可能な行動の方法

を見だし、それらのなかから特定の行動の方法を選択することである。

- (3) この過程は企業行動科学における満足基準、不確実性回避、問題志向的探究、学習による適応などの諸原理を導入することにより、一層現実的な意思決定のプロセスとして示すことが可能である。

3 情報要求

- (1) マネジメントは経営意思決定の適切な実現のために必要にして十分な質と量の経営に関する情報を要求する。
- (2) 企業環境はたえず動態的であるから、マネジメントの情報要求に応ずるシステムは変化に対応できるよう弾力性をもたなければならない。
- (3) 他方情報処理経済性の視点からのシステム設計に対する配慮も重要である。

*

1 企業経営の構造について

企業理論についてはいくつかの類型がみられる⁽¹⁾。利潤追求機構としてみるもの、社会的機能を営むものとしてみるもの、組織としてみるもの、などがそれである。

企業を利潤追求目的をもつ機構とみる見地からは、目的としての利潤が社会的に必要な財貨・用役の生産と分配という経済的機能を通じてえられるものであることから、経済的機能を通じて経済的目的を追求する機構として企業を把握する。企業目的の社会性に立つ見地は、現在ではドラッカーによって市場開拓という企業の基本命題との関連においてもっとも明白に展開される。ドラッカーは企業の第一目的としての経済的機能を「顧客の創造」とし、さらに「安定と持続」こそこの機能遂行のための基礎条件だとする。すなわち、利潤そのものは社会に対する経済的機能を果たすために必要不可欠なものと考え⁽²⁾、その利潤は将来「事業継続の費用」として使用さるべき「未来費用」であり、「生産能力にかかわるもの」としての取替と陳腐化および「製品の市場性に関する

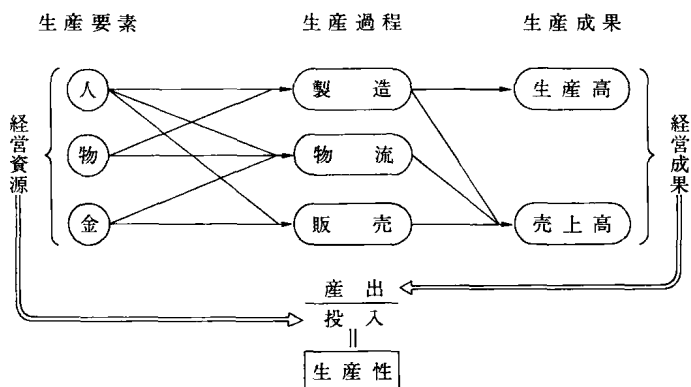
もの」としての本来の危険と不確実性に対する費用の準備を含む。

第三の組織論についていえば、バーナードは「組織とは意識的に調整された活動および諸力の体系」であるとする⁽³⁾。そこには明白なシステムの企業把握の見地がみられ、また「意思決定者」という新しい人間観があらわれている。

企業を捉える見地はこのように多様であるが、総合的存在として、利潤追求目的のために複数の人間が相互に何等かの社会的関係をつくりあげ、その相互関係のなかで職務を分担し、物的・技術的諸要素を用いて経済的機能（利潤追求）遂行のための意思的・意識的活動を展開する機構として企業概念を規定することができる。

かくして企業の最高目的は収益的生産を意図することである⁽⁴⁾。かかる収益的生産を行うために経営資源の確保と配分を行う経済単位が企業である。経営資源の配分にあたっては、人的・物的・貨幣各資源および情報資源をより有効に配分し、企業の収益的生産目的を十分に実現することが基本命題とされる（図1）。

〈図1〉 経営資源の配分プロセス



出所：西沢脩「経営資源の配分」9頁。

2 意思決定とそのプロセスについて

企業経営は環境情報をもとに経営政策を決定・実行する行動であり、「環境