

現代の間接費管理アプローチの比較分析

河野 二 男

§1 序 説

原価管理は、指導機能、意思決定機能、文書的証拠づけの各機能とともに原価計算の中心的機能である。伝統的見解によれば、原価計算による原価管理は、計画資料に基づいて決定されたゾル原価と考察期間に対する文書的証拠づけとして算定された実際原価との差異の算定と分析を行なうことである。すなわち、原価管理の重点は原価差異の分析にある。原価差異は、責任領域別・作用量別に区分してその原因を究明し解釈される。原価統制の枠内における原価差異の算定とその原因分析の目的は、原則として回避可能な原価超過の阻止のための次期における原価削減の前提をつくることである。伝統的計画原価計算において、原価管理の主要対象は材料領域および加工領域などの直接的給付領域である。また、統制期間の限定とともに、偶発的変動を排除するために、管理可能費と測定可能な生産要素費消に対する原価統制の限定に関する原則が展開されねばならない。活動志向的原価計算の枠内における原価統制の判断のために、管理可能費と測定されるべき生産要素消費との限定が重要である。

現実において、企業における発生原価のうち、その一部分の原価のみ、たとえば製品直接費と操業変動的な製品間接費のみが差異分析の対象となる。他方、操業固定的製品間接費に対して概括的補償貢献額管理と利用統

制のみが行なわれるという不満足な結果をもたらしている。このような計画原価計算の枠内における原価統制に内在する欠陥が、活動志向的原価計算の方法の適用によって取り除かれるかどうかを検討されるべきである。活動基準原価計算ならびにプロセス原価計算の研究の中心は、企業の間接的給付領域（間接費領域）である。したがって、プロセス原価計算における原価管理の対象の中心は、間接的給付領域における間接費である。プロセス原価計算における原価管理の重要な目的は、能力利用の分析によって間接費領域の透明性を高めることである¹⁾。

§2 間接費管理の意義と問題

(1) 原価構造の変化

多くの経験的調査によれば、明白な原価構造の変化が指摘されている。間接費と固定費の割合は増大し、直接的製品関連原価は減少している。この関係を示したものが図1である。

このような原価構造の変化の原因は多様な領域において見出すことができる。まず、注目すべきは、顧客ニーズの多様化に対応するための製品品種の開発と適応が市場要求として強く求められる。そのために、企業は正確な生産計画と生産指導を必要とする弾力的生産プログラムを実施せざるをえなくなった。また、それに関連して、用役給付活動は直接的生産活動に比較して増大した。用役給付活動の増大は間接費および固定費の増大をもたらした。図2は第三セクターとしての用役給付領域への推移を示したものである³⁾。

さらに、高度技術化とオートメーション化の進展によって設備費・維持費およびソフトウェア原価を相対的に増大させるにいたった。生産領域に

図1 価値創造と原価構造の変化²⁾

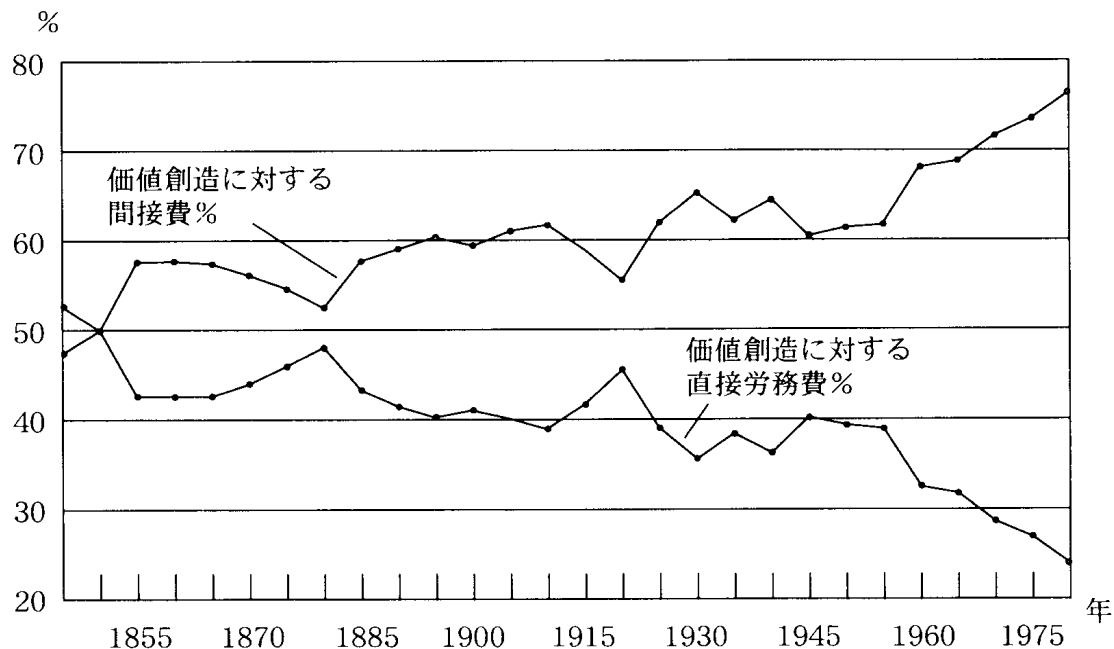


図2 用役給付活動への推移

年 \ セクター	第1	第2	第3
1850	54.6%	25.2%	20.2%
1900	38.0%	36.8%	25.2%
1925	31.5%	40.1%	28.4%
1950	21.6%	43.5%	34.9%
1975	6.6%	45.8%	46.9%
1980	5.3%	45.3%	49.3%
1985	4.7%	41.7%	53.6%

における新テクノロジーと情報における新テクノロジーは、コンピュータ支援デザイン (CAD), コンピュータ支援製造 (CAM), コンピュータ支援エンジニアリング (CAE), CAQ, フレキシブル製造システム等のコンピュータ支援システムの投入ないしコンピュータ統合製造 (CIM) システムと広範囲な処理的活動を必要とする弾力的生産小組織および生産システムをも

たらずにいたった。また、指導部品システムの設計は固定費ブロックと間接費ブロックの増大をもたらした。これらの展開は長期的経営意思決定の必要性を増大させるにいたった。このような企業環境の変化に伴って、近年益々、間接費マネジメントの意義が一層確認されるにいたった。

(2) 間接費の特徴

原価計算においては、その多様な目的に対して異なる原価分類が行なわれるが、そのなかで、直接費・間接費の区分、変動費・固定費の区分が原価費目の基本的分類である。また、原価費目は帰属可能性、操業度依存性の基準によって分類される。直接費は基準量に直接的に帰属する原価費目であるが、これは通常、製品に対し直接的帰属可能性のある原価費目として把握されている。しかし、リーベルの場合、製品種類、製品グループ、部門、領域、期間等の基準値対象に関連しても、相対的直接費と間接費に分類している⁴⁾。各基準値対象に対してできるだけ直接費として把握することによって、間接費配賦を回避しようとする。他方、操業度依存性の基準は、業務計画の変数を重要視し、限界分析的思考が中核をなしている。

原価費目を具体的に示したものが図3であるが、そこで示されている分類基準である帰属可能性と操業度依存性とは類似しているようであるが異なる原価区分である。それらの関連性をみれば、すべての直接費（製品単位に関連した）は変動的であり、多くの間接費は固定的である。しかしながら、変動的な「不真正な」間接費、変動的な「真正な」間接費も存在する。元来、帰属可能性と操業度依存性とはその意義・目的が異なるのであって、前者は原価の把握のために重要であり、後者は意思決定関連性を志向する。それにもかかわらず、コスト・マネジメントの観点から、分類基準の異なる固定費と間接費を正確に考察の対象とする必要がある。

図3 帰属可能性・操業度依存性による分類⁵⁾

製品単位への 帰属可能性	直接費	間接費		
		不真正の間接費	真正の間接費	
操業度変動に よる変動性	変動費			固定費
例	原材料費, 包装費, 手数料	補助材料費, エネルギー燃料費 (レオンティフ生産関数の場合)	連結過程の原価, エネルギー燃料費 (多次元原価関数の場合)	製品種類・製品群の原価, 生産準備・経営指導の原価, 減価償却費, 労務費

間接費・固定費はすべての企業領域において発生する。製造領域において、特に従業員に対する原価(職長給料, 補助賃金), 補助材料, 燃料, エネルギー費, 消耗工具器具費, 維持費, 減価償却費, 利子等が間接費として発生する。販売活動は注文獲得費と注文履行費に区分されるが, 宣伝活動, 販売促進活動, 出庫, 送り状の発送等によって販売間接費が発生する。管理領域においては製品関連的活動は行なわれないので, 従業員給料, 設備費, 利子, 保険料, 税金等の管理領域において発生する原価は間接費である。

さらに, 目的適合性によって投入された財の種類によって間接費が分類される。実質財の投入による間接費(減価償却費, エネルギー費等), 名目財(利子), 用役給付と情報(ソフトウェア等)の間接費が最も重要なグループの分類である。

また, 現在における間接費の発生領域として, 製造以前の段階, 製造段階, 販売段階の三領域に区分することが重要である。製造以前の段階においては, 研究開発, 企画・設計の「原価企画」に関する間接費が増大しているために重視されねばならない。それは各新製品のライフサイクル・コストに関わる間接費である。研究開発費が戦略的コスト・マネジメントの

観点から重要である。製造段階で発生するいわゆる製造間接費は、高度技術化された生産システムの進展によって、ソフトウェアおよびハードウェアの原価が増大した。従来の間接材料費・間接労務費・間接経費からなる製造間接費とは異なる原価費目から構成されている。販売領域においては、物流、経営管理と調達を統合したロジスティクスの間接費が重要である。

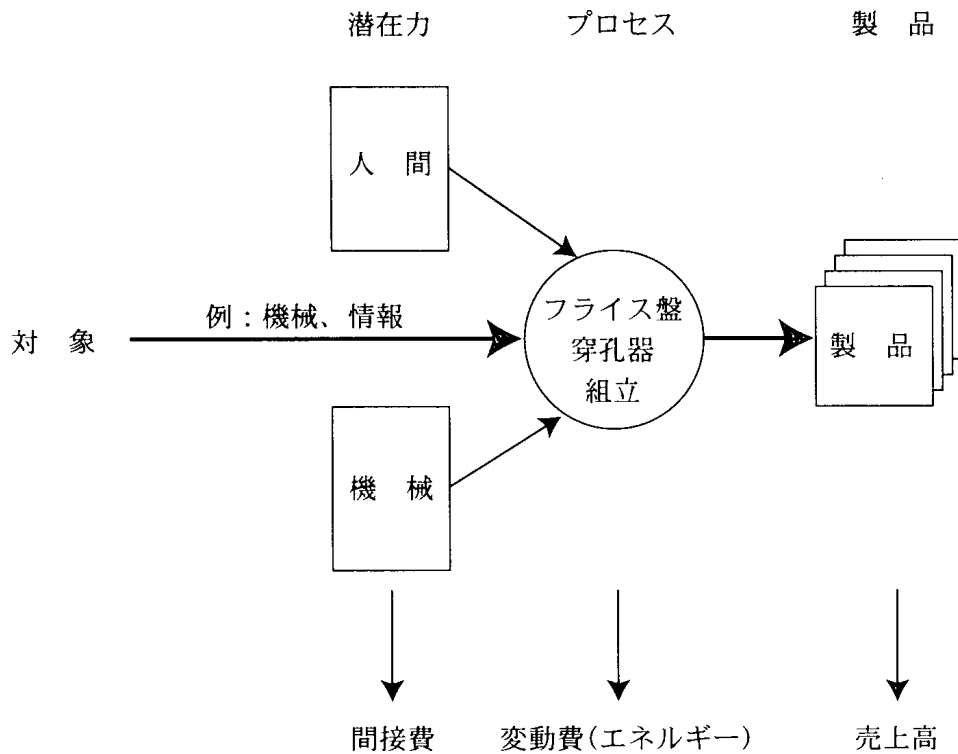
このように、製造間接費を含めたすべての間接費の原価費目の構成の変化、内容およびその重点の変化によって、また間接費の増大と直接労務費の減少とによって、間接費の特徴が特に顕著となり、そのため間接費管理の方法が新しく展開されなければならなくなった。

(3) 間接費問題の分析

間接費の把握・計算・管理に際して、既に投入された財数量の把握と測定は困難である。設備消費の決定は生産理論で刺激的に討議された問題である⁶⁾。管理給付、用役給付、情報の場合に、財投入の測定問題はその多様性と制限的な標準化可能性に帰因する。

計画と統制のためには、間接費の意思決定依存性と除去可能性が中心的问题である。経営準備の最も重要な要素である物的キャパシティ（設備）と人的キャパシティ（人間）の場合にこの関係を認識するために、それを実施するプロセスと給付潜在力と製品とを区別しなければならない。図4はこの三段階の関係を示したものである。製品の生産のためには、実質的対象や非実質的対象が処理されねばならない。間接費は、通常多数の（同種または異種の）業務を多数の製品の生産のために実施し、給付潜在力を利用することによって発生する。給付能力は質的能力と量的能力とから構成されるので、個々の製品の生産についての意思決定と給付潜在力との関係は不明である。そのため、給付潜在力の原価は個々の製品単位に一義的

図4 潜在力・プロセス・製品関係⁷⁾



に帰属されない。給付潜在力に関する意思決定は個々の製品に対するものではなく、製品全体の結合（プロセス）に対する意思決定である、給付潜在力の構築，変更，除去についての意思決定は間接費額に決定的に影響する。それは通常多数のプロセス，製品，多期間にわたる長期的投資意思決定によって確定される。

給付潜在力によって実施される労働と用役給付の計画，指導，統制のために、「標準化可能プロセス」，「制限的に標準化可能プロセス」，「標準化不能プロセス」に分類することが第一の出発点である⁸⁾。「標準化可能プロセス」は運送，記帳，事務業務に類似する有形的活動，簡単な精神的活動なのである。たとえば，供給，注文，会計検査，給付計算，賃金計算，送り状

等がこれに属する。これらの活動は自動化可能であり、コンピュータ化され管理される。「制限的に標準化可能プロセス」は、簡単な計画、顧客対話、企画問題があげられる。これは類似の方法で反復され、単一プロセス、標準プロセスが規定される。「非標準化プロセス」は、特定の範囲において創造的な活動を必要とする一回限りの種類のプロセスである。これは、とりわけ研究開発、戦略、個々の労務管理の領域にみられる。

したがって、間接費管理の困難性の主要な原因として次の二点が指摘される。

- (1) 給付潜在力によってもたらされる活動の特質
- (2) 給付潜在力の準備とそれによって生産された製品との関係の多様性

この特質によって、原価負担者としての製品と間接費を発生させる給付潜在力との間の相互依存性が引き起こされる。それゆえに、個々の製品についての短期的意思決定と給付潜在力の形成についての長期的意思決定との間の相互依存性が惹起される。給付潜在力の多様な利用可能性は企業に自由領域をもたらすが、それは相互依存性の適切な利用によって目的を達成し、種々のプロセスと潜在力との協働作用をもたらす。相互依存性は間接費計画と間接費統制をより複雑にし、最適な解決を誤らせる危険性がある。したがって、間接費問題の分析のためには、プロセス分析が先ず最も重要である。

§3 間接費統制の目的・対象と原理

- (1) 間接費統制の目的・対象

計画原価計算システムにおいては、伝統的に操業変動的製品間接費と操業固定的製品間接費の統制とに区分して間接費統制が行なわれる。操業変

動的製品間接費に対しては、統制期間における原価超過の原因分析のために、消費差異の算定という観点から原価統制が行なわれる。原価部門における管理可能費と測定可能な生産要素費消とが統制される。それに対して、操業固定費の統制は能力完全利用統制と無効原価の算定に限定される。

活動志向的原価計算はこの方法では行なわない。すなわち、限界計画原価計算と直接原価計算が行なっているように、操業固定費ブロックの概括的な帰属計算の仕組みをそなえた操業変動費に原価統制を限定することは短期的志向であり、固定費および間接費の増大を考慮外としているために容認できないという立場である⁹⁾。

プロセス原価計算においては、すべての原価は活動関連的なものとして解釈されている。「直接費——と補償貢献額計算」の基準対象階層に類似して、活動関連は階層局面によって、単位——，バッチ——，製品——，設備レベル活動に分類される。これらの分類は製品に対する緊密な関係を示す。すなわち、単位レベル活動は製品直接費と少なくとも操業変動的製品間接費を発生させる。バッチ・レベル活動とプロダクト・レベル活動とは、注文グループ直接費ないし製品グループ直接費または少なくとも操業変動的製品群間接費を発生させる。設備レベル活動は製品または製品群に対して直接的関係がないか、または間接的關係の原価を発生させる。設備レベル活動は研究・開発の領域、ソフトウェア設計、調達、ロジスティックス、作業準備、生産計画と生産指導、品質保証、注文処理、販売、簿記会計、外部計算制度、営業指導等の間接的給付領域における操業活動の表現である¹⁰⁾。

活動基準原価計算の本来的着想によれば、活動志向的原価計算を行なえば、さもないならば発生するであろう原価歪曲を減少させることができる。なぜならば、伝統的原価計算においては操業固定的であるとして扱われる

原価の多くが、現実にはバッチ・レベル活動とプロダクト・レベル活動に伴って変動する。この見解は、現実には原価部門計算を実施しない、基準対象階層を利用しない、基準量システムを区分しない旧来の原価計算システムに対してのみ妥当するのであって、それは長年ドイツにおいて発展し議論されてきた原価計算システムである。これは、プロセス原価計算の提唱者によって活動志向的原価計算のドイツ形態であるとみなされている¹¹⁾。伝統的原価計算にみられるように、間接費領域における重要な原価作用量を考慮しないとか、それを無視することには妥協しない。注文数、製品種類、部品数、製品変動、発送注文、調達領域、販売領域における取引先のような原価作用をもたらす現象は明確に原価計算に含められるべきである。この考え方から、間接的給付領域によって生起するプロセスに発生する原価発生要素（コスト・ドライバー）に起因する原価作用を包含する必要性を認識する観点から、活動志向的原価計算は設備レベル活動の原価を考慮しなければならないという着想になる。すなわち、設備レベル活動の生産要素費消も活動の水準によって変動するという想定によって、それに相応する製品間接費は活動作用的なものであるという仮定による。この仮定のもとで、活動志向的原価計算は、操業変動的製品間接費と操業固定的製品間接費の分類を行なわない。限界計画原価計算におけるように、期間有効範囲の予定や分析的原価分割を行なう必要はない。操業変動的間接費と操業固定的間接費との誤った分類は、原価管理上問題である。すべての製品間接費は活動直接費と解釈される。プロセス原価計算の提唱者によって強調されるように、統制目的が能力利用の統制と操業度差異の決定と無効原価の決定に限定するならば、原則として回避可能な原価差異と短期的な現有能力のもとで除去不能な原価差異とを区分しない限り、弾力的計画原価計算の統制概念に対する後退であろう。そうでなければ、原価部

門における原価超過に対する責任の直接的帰属関係を明確に把握することができない。

(2) 間接費統制の原理

間接的給付領域の操業固定費として特色づけられる製品間接費の統制は、原価部門関連的ならびに原価部門横断的に行なわれる。その場合、次の段階を踏んで実施される。

1. 原価部門の設定と限定
2. 個々の原価部門の活動とコスト・プールの決定
3. 活動分析とコスト・ドライバーの決定

以下、これら3つの点について検討する。

1. 原価部門の設定と境界設定

原価部門の設定と境界設定（コスト・センター，活動センター）は、計画原価計算において可能な限り配賦を行なわないという原価帰属の目的にしたがって、原価部門直接費として把握することによって原価発生 of 明白な基準値が存在しうるようにし、さらに生産要素の数量的費消に対する独自の責任領域の明確化が可能となるように行なう。

それに対して、活動志向的原価計算における原価部門の設定および境界設定は特に問題は生じない。この場合の焦点は、伝統的原価計算の構造組織的考察方法を経過組織的見地によって補完するかまたは代替することにある。原価部門の分類が第一に問題であるのではなく、原価部門における活動、領域横断的活動が重視される。したがって、周知のように、活動志向的原価計算においてむしろより大きな経営領域が原価部門として設定される。これによって、原価部門への原価費目の歪まない配賦計算が可能になる。各個々の原価部門における異質の原価発生によって、原価計画、原

価配賦計算，原価統制に際してもその影響をうける。したがって，原価部門はつねに経営領域の境界設定を明確にし，活動が実施される構造組織的枠組を設定することが重要である。原価部門の活動を構造組織的的局面として位置づける限り，伝統的方法に相応して構造組織的単位である「原価部門」に関連して原価統制を実施することが可能である。

2. 活動の決定

個々の原価部門に関連する活動の決定は，各原価部門で実施される反復的過程の種類によって行われる。活動は多数の作業過程の集合である。活動関連的原価計算は，作業過程における活動の関連性の把握に対し構想的解決方法を有しないために，原価部門の各重要な活動の把握は主観的に決定されるが，その際に目的適合性の考慮が必要である。活動基準原価計算の主張者の見解によれば，製造間接費の意味における原価費目を第一段階で活動に，第二段階で製品へ配賦するという歪められない帰属を行なう活動志向を追求する目的は考慮外にされるべきではない。しかし，作業過程から活動までの集合体の増大に伴って，生産要素費消によって発生する原価を製品単位へ配賦する帰属正確性は減少する。作業過程から活動までの集合体の種類と程度は，原価統制の目的に対して二義的意義を有する。したがって，原価計画の基礎となる集合体が不変のまま原価統制のために受け入れられることが重要である。原価統制のゾル・イスト差異は作業過程（行動）に起因するものでなければならない。

活動基準原価計算（ABC）で実施される作業過程における活動の分析に対して，プロセス原価計算は，活動（Aktivitäten）を領域横断的主要活動（主要プロセス）に圧縮する¹²⁾。それによって，発生する二段階活動階層または多段階活動階層は企業における特別な課題の遂行に必要な活動を把握しなければならない。一般に，原価部門横断的主要プロセスの形成と境界

設定の認識基準は今日まで展開されていない¹³⁾。

原価統制にとって重要なことは、原価部門への活動の帰属と主要プロセスに対して構造組織的的局面である「原価部門」とともに、経過組織的的局面である「主要プロセス」が設定されるということである。これによって、原価統制を構造組織関連的に実施するのみでなく、原価を経過組織的的局面すなわち主要プロセスの局面において統制するという可能性をもたらすことになる。

3. 活動分析とコスト・ドライバーの確定

プロセス原価計算の方法によって、原価部門における活動はそれが原価部門の給付数量に対して数量変動的に態様するか、数量固定的であるかによって分類する。前者を「給付数量誘発的活動」、後者を「給付数量中性的活動」という。「給付数量誘発的活動」は反復的活動であり、「給付数量中性的活動」は非反復的活動である¹⁴⁾。この場合、原価部門の給付数量の概念は明確ではない。とりわけ、反復的活動と非反復的活動がどのように区別されるべきか未解決な問題である。

作業過程と活動の決定並びに原価部門横断的主要プロセスの決定のための基礎は活動計画と活動分析である¹⁵⁾。それは生産プログラムと生産方法の計画に基づいて、原価部門別に間接的給付領域における計画期間に実施される反復的活動を規定し、必要な時間入要を確定することである。製品への製造間接費の「発生志向的」帰属計算は、活動志向的原価計算においてはいわゆるコスト・ドライバーを用いて行われる。活動志向的原価計算の統一的概念は存在せず、またコスト・ドライバーの解釈は一致していないけれども、これは製品単位当り、製品種類当り、または他の基準対象当りの活動消費を規定する数値であると一般に定義される。

活動基準原価計算についての古典的見解は、コスト・ドライバーを第一

段階のコスト・ドライバーと第二段階コスト・ドライバーとに区別する¹⁶⁾。第一段階のコスト・ドライバーは、個々の原価部門のコスト・プールへの原価種類の可能な限り歪められない配賦計算を保証すべきである。コスト・プールは原価部門における活動に帰属されるべき原価を集合する。第一段階コスト・ドライバーを利用した原価帰属計算は、慣習的に弾力的計画原価計算における第一次的原価部門費の配賦計算に相応するが、原価部門の経過組織的部分領域の意味における活動の一層の帰属計算を行う。すなわち、活動基準原価計算においては、製造間接費の原価費目別の統制には余り注意がむけられない。活動志向的原価計算の中心的関心事は第二段階コスト・ドライバーにむけられる。それはコスト・プールの原価を製品に発生志向的に配賦計算することを保証することになる。第二段階コスト・ドライバーは個々のコスト・プールにもたらされた活動にむけられる。それは原価部門の活動水準の表現であり、そして同時に製品への「発生志向的」原価帰属計算に対する配賦計算値である。それはコスト・ドライバーと製品数量との比例関係が前提である。しかし、すべてのコスト・ドライバーに対してこの前提が妥当するわけではないので、活動基準原価計算においては単位レベル・コスト・ドライバーと非単位レベル・コスト・ドライバーとを区分することが重要である。単位レベル・コスト・ドライバー (unit・level・cost・driver) は、製品へのより正確な原価帰属を慣習的原価計算システムよりも保証する。なぜならば、提唱者の見解によれば、個々の製品の生産のために生ずる生産要素費消をより良く測定することができるからである。すなわち、それは単位レベル活動に関連して製品数量に伴って変動するためである。これに対して、非単位レベル・コスト・ドライバー (non・unit level・cost・driver) は、バッチレベル活動、製品レベル活動、設備レベル活動に関連しており、それに応じて製品数量に対す

る比例的関係を示さない。それは計量可能性による意思決定関連性を欠くために原価統制のために未解決な課題である。「原価発生」の基準値としてのコスト・ドライバーは、活動関連的にさらに主要プロセス関連的に確定される。活動関連的にコスト・ドライバーとして代替的・反復的活動の数が利用される。たとえば、活動が作業時間の負荷で比較されうる方法で規定される場合に妥当であるといわれる。

プロセス原価計算において、活動に対する理想的基準値としてそれが同時に原価部門内の唯一のコスト・ドライバーである値であることである¹⁷⁾。同質の給付の場合にのみ妥当する。これに対して、間接的給付領域に対して典型的にみられる異質の給付の場合には、原価部門において種々の規範値(コスト・ドライバー)をもつ種々の活動が区分される。この過程は種々の基準値を利用する弾力的計画原価計算における異質の原価発生の場合と同様である。計画原価計算において、プロセス原価計算と比較して、異質的原価発生の場合にも一基準値のみが利用される供述力には限界がある。

§4 間接費の計画・統制のための製品志向的アプローチ

全部原価基準による伝統的弾力的計画原価計算においては、間接費は一変数の線型の原価関数の仮定のもとに規定された¹⁸⁾。唯一の原価作用量としての操業度に依存して、種々の間接費額はバリエーション、多段階的計画または計画操業に対する固定要素と変動要素との区分によって算定される。計画期間の経過にしたがって実際操業度に基づく計画原価をゾル・コステンに換算する。価格差異の排除に関連して、数量差異を操業度差異と消費量差異とに分解する。唯一の原価作用量を操業度とすることによって、間接費が相対的に把握される。その他の作用量は間接費に含まれるがそれ

は消費量差異になる。製造部門においてのみ操業度は製品数量、加工時間、機械時間によって確実に測定されるので、この領域においてこの方法は正確性を有する。これに対して、材料領域、販売領域、管理領域においては、間接費計画及び間接費統制は極度に概括的である。

この面の本質的な改良は、特にキルガーによって完成された限界計画原価計算によってみられる¹⁹⁾。この方法は基準量システムによって効果的となるが、変動費（比例費）が原価発生基準値（Maßgrößen）として依存している原価作用量が問題である。それは出来るだけ原価部門のアウト・プットに対する尺度となるべきであり、原価負担者の数量単位に比例的であるべきである。したがって、製品関連的原価部門において、変動費は加工時間、機械時間、装入量・輸送量（Durchsatzgewichten）その他に関連して正確に計画される²⁰⁾。その他の部門に対しては、比例費（加工費）または製作された製品の売上高のような補助値としての間接的基準値によって変動的間接費の近似的計画と帰属計算を行なう。差異分析は特別な差異の決定によって改良される。たとえば、消費量差異は能率差異、強度差異、ロット量差異、方法差異及びその他の差異とに分類される²¹⁾。

このような生産理論的考察による間接費管理の精緻化・正確化によっても、この一連の問題は十分に解決されない。特に製造領域における減価償却費及び利子の処理の問題が残る。キルガーはベインに依拠して、減価償却費の計画並びにその固定費部分と変動費部分の分解のために近似法を採用する²²⁾。したがって、キルガーによれば、設備取替時点が時間消費または利用消耗によって決定されるかどうか原価分解にとって決定的に重要であるという。計画操業度のもとで、期間減価償却費は固定的期間減価償却費と操業単位当り変動的減価償却額とに分解される²³⁾。この方法は耐用年数にわたる投資決定との結合が重視される。すなわち、設備に対して発

生ずる間接費額とその固定費部分または変動費部分との分解によって、長期的投資意思決定並びに短期的意思決定に依存する観点が考慮される接近法となる。

次に、利子費はさらに重要な間接費ブロックである。その額は設備資産と運転資産とに関連する資本によって決定される²⁴⁾。利子の正確な計画はキャッシュ・フローによることが必要である。さらに、販売費のより正確な計画と統制は機能並びに原価作用量ないし基準量の区分化によって達成される。たとえば、販売における重要な活動として、顧客の獲得、宣伝、見本作成、在庫、包装等に区分される。これに目的適合性のある基準量は、製品種類・製品群、顧客・顧客群、販売経路、地域等である。各個々の活動と基準量に対して発生する原価を決定するために機能分析を行なう。たとえば、特に労務費の場合に、具体的な期間記録、期間測定、統計的方法によって、時折の活動と基準量に対する各従業員の時間部分を決定する。この方法によって、間接費ブロックの細分を行なう。

これに関して、多段階的、多次元的補償貢献額計算は、これらの原価の解明のための有効的手段である²⁵⁾。基準量の種々の配列によって、それぞれの基準量に帰属される固定費を分類し、どの領域で補償貢献額が発生しないか、または低い補償貢献額を発生させるかを認識することができる。すなわち、固定費を①帰属可能性、②流動性、③固定費の相対性、④除去可能性の各観点から区分する。種々の固定費群を分割し、個々の製品、製品種類の補償貢献額から発生原因原則によって段階的に回収する。たとえば、固定費成層を5成層に区分すれば、売上高から変動費を控除した補償貢献額から順次、製品固定費、製品群固定費、原価部門固定費、大部門固定費、企業固定費をそれぞれ段階的に控除して期間利益を算出する。この方法によって、固定費および間接費の管理並びに価格政策を行う。

企業にとって重要にして困難な間接費ブロックは、研究・開発のための間接費である。研究・開発費は利用潜在力が構築される前給付として処理される。本来、投資プロジェクトの計画と統制が問題である。その未来の成果及び収入は設備投資の場合よりも予測困難である。研究・開発費という間接費の計画と統制の困難性は、その未来志向性並びにその長期性とその成果の不確実性に原因がある。研究開発費のより正確な計画と統制のための第一のアプローチはその区分にみられる²⁶⁾。たとえば、基礎関連的研究と利用関連的研究とに区分される。さらに、活動は個々のプロジェクトまたは製品ないし製品群並びに研究活動、開発活動、企画活動とに区分される。これによって、この間接費ブロックをより明確に把握することができ、さらにこれを規定する活動及び対象を明らかにすることができる。しかし、長期的関連性とその不確実性の問題は把握されない。

§5 間接費の計画と統制のためのプロセス志向的アプローチ

活動基準原価計算²⁷⁾とプロセス原価計算²⁸⁾²⁹⁾の着想は、間接費のより有効的な計画と統制とを可能にするために提唱される。プロセスへの志向と最も重要なコスト・ドライバーの選択適合性が特に特徴である。プロセス志向的アプローチは補助原価部門における活動の正確な分析が含まれる。製造補助部門、材料領域、販売領域及び管理領域に適用される。伝統的原価計算に比して、広い作用量が考慮されコスト・ドライバーという明確な呼称が普及している。その場合、活動数のような量的な値とともに、プログラム多様性（バリエーション数）のような質的な値が考慮されなければならない。その作用が量的な原価関数に正確に把握されない場合でも、概算的に原価の百分率によって——たとえば、生産量依存的プロセス数量とバリ

アント数依存的プロセス数量——に関連づけようとする。原価額はプロセス量に依存してプロセスに作用するコスト・ドライバーとして計画される。コスト・ドライバーを限界計画原価計算で用いられる基準量と比較すれば類似性がきわめて高い。

図5は、プロセス原価計算において用いられるコスト・ドライバーとしてのプロセス量と限界計画原価計算における基準量とを対照表示したものである。限界計画原価計算では、間接的領域の間接費がかかる作用量によって計画されることを認識した。さらに、用役給付企業に対しても限界計画

図5 プロセス量と基準量の例³⁰⁾

プロセス量	基準量
ロジスティクス	仕 入
仕入・倉出	入 札
倉庫用地 m ³	注 文
納品書	計 算
材料注文	
生産	材料在庫
建設計画	増加数
プレバブ	減少数
品質検査	材料検査
組 立	検査数
準備過程	分析数
販売	販 売
顧客注文	注文数
税関発送	送 り 状
計 算	計算回数
戻り品数	計算行数
送 り 状	発 送
	発送数
	計算機処理
	穿孔カード
	計算時間
	製 表

原価計算の適用が行なわれている。

プロセス原価計算の提案と限界計画原価計算のシステムとは、多くの着想上的一致がみられる³¹⁾。

- (1) コスト・ドライバーは原価理論における原価作用量に相応する。しかし、プロセス原価計算はより強い程度に操業度の規範値とともに質的作用量も考慮する。
- (2) プロセス量は基準量に相応する。すなわち、そのシステムは拡大され、無条件に製品量に比例しない。
- (3) プロセス志向は製品志向の本質的部分に相応する。すなわち、プロセスはその成果としての製品の生産と販売に方向づけられるので、プロセスと製品とは相互に結びつく。

限界計画原価計算とプロセス原価計算との主要な相違点は、プロセス原価計算において他の全部原価計算システムにおけるように、固定費（給付数量中性的）をとりわけ短期計画において誤った意思決定を招来する原価負担者へ配賦するという点にある。しかし、H.U.Küpperによれば、このことは間接費の計画と統制のための基準量またはプロセス量の包括的システムのコンセプトを適用することをいうが、固定費の組織的配賦を決して企図するものではない。原価作用量またはコスト・ドライバーの包括的考慮と原価の相応する区分化をへて、生産、販売、管理における標準化されるべき活動の間接費がより正確に把握される。したがって、間接費の本質的部分をより確かに計画し統制することができる。さらに、原価部門横断的プロセスが考慮される³²⁾。

プロセス原価計算並びに限界計画原価計算のこれらのアプローチは、特別な機能領域と用役給付領域に対する原価計算の発展の場合にも利用される。この場合、活動またはプロセスとその作用量への方向性と区分化が必

要条件である。これはたとえば販売原価計算，ロジクス原価計算，病院原価計算，銀行原価計算，学校法人原価計算等に対しても妥当する。しかし，この着想は困難なまたは一般に標準化されない活動の場合に限界がみられる。これはそれぞれ個別的であり，一般化されるべき作用量と原価に対するその関係についての供述力を有しない。さらに，原価が従業員の態度とその動機づけによって決定される場合に不確定である。この場合には，間接費計画は行動的観点並びに指導機能が強調されなければならない。

§6 間接費マネジメントの指導志向的アプローチ

活動管理の計算目的は原価計算において長い伝統を持っている。標準原価計算によって内部経営的部門の財消費管理が実施された。標準原価計算は指導志向的計画原価計算（全部原価基準）の伝統的アプローチである。行動会計の調査によって，その目的が最少の消費に志向することが明白になっている。経験的調査並びに行動科学の理論的供述によれば，原価計画及び給付計画は従業員の個人的特性に依存せずには確定されない。間接費の指導的観点は最近特に重視されているが，この展開は，目標原価計算，エイジェンシー理論によつて促進され，さらに予算編成方法が同一の目的に志向しており，指導と手段の多様性がみられる。これらのアプローチについて，以下検討する。

(1) 目標原価計算（ターゲット・コストイング）

目標原価計算（Zielkostenrechnung, Target Costing）の導入の解発因は，通常，製品の開発・企画・設計のために製造原価の70%の費用が既に確定されているという認識である。現行の生産プロセスを把握する期間的

原価計算によって、全体原価の少数の部分のみが管理される。原価管理を早期の製造以前の段階において実施し、原価低減による低価格を実現することが必要である。目標原価計算の基本的思考は原価低減目標すなわち目標原価を設定し、目標利益を達成するための総合的戦略的利益管理システムを構築することである。換言すれば、製品の開発・設計段階において、その製品のライフ・サイクル・コストを利益管理の観点から決定することである。消費者ニーズに適合する製品品種の調査・採択、性能、品質、価格等の目標の設定と原価目標を設定し、当該製品の目標利益を設定し、ライフ・サイクルにわたる費用収益対応の企画管理を行う活動である。要するに、原価企画は、市場における消費者ニーズ（品種、品質、価格）をみたましながら、目標利益（必要利益）を獲得するために、目標原価を設定しそれを実現するよう企画・設計段階で見積原価を低減させる。目標原価と見積原価との乖離部分を原価低減のターゲットとして全社的・全活動にわたって、ライフ・サイクル・コストの原価低減を行う。目標原価計算は次の特徴を挙げることができる。

- (1) 顧客志向である。
- (2) 研究・開発・企画・設計段階での、いわゆる生産の上流段階での原価低減策である。
- (3) 研究・開発・企画・設計段階でのコストを主として問題とするが、その対象となるコストは、ライフ・サイクル・コスト（LCC）である。
- (4) 原価企画は、トータル・コスト・マネジメントの一環としての原価低減である。
- (5) 原価低減目標を設定し、目標利益を達成するための総合的戦略的利益管理システムである。
- (6) 原価統制の場合と異なり、企画、技術、設計、生産、販売、原価計

算などの各部門の協力によって実施されうる。

原価企画に際して、目標原価の設定がその出発点である。目標原価とは、新製品の開発設計過程における開発設計者が達成すべき目標となる原価である。目標原価は量産に入った後には標準原価として活用される。目標原価の設定対象は製造原価のみでなく、開発設計費、販売費さらには使用原価をも含んで設計される。すなわち、製品のライフ・サイクル・コストである。

目標原価の算定のために、種々の領域からデータを収集し導かれる。換言すれば、製品ごとの目標原価を機能別、部品別、構造別、原価要素別、開発設計担当者などに細分化して実施することが必要である。目標原価は市場志向・顧客志向によって算定すべきであるから、市場価格または競争原価から導くことによって合目的になる。それに対して、投入財の原価からの算出や標準原価からの導出の場合には市場志向に結びつかない。その場合に、目標原価の計画は、製作設計 (Konstruktion) に基づく製造原価が予定の枠内で維持される場合に合目的に達成されうる。投入財の原価並びに達成されるべき市場価格への方向性によって、利益目標への決定的な視点が初めから考慮されることになる。図6は目標原価決定の方法を示している。

目標原価の決定は多数の段階で実施される。先ず第一に、計画される製品の種々の機能が検討される。たとえば、万年筆の場合、インクの吸収、保蓄、補給のようなハード機能並びに柔軟性、デザイン、色彩のようなソフトな機能が問題である。顧客志向のための市場調査によって、その重要性が認識されるので、ハード機能とソフト機能の部分比重の合計が100%になるとして、粗設計に際して製品構成要素、原価要素、原価を予定し評価する。構成要素は図6に示されるように、それに応じて製品の機能に帰属

図6 目標原価決定の種類³³⁾

目標原価決定の種類	導出	市場志向	利用可能性	
			革新的新製品	市場標準製品
市場から企業へ	達成されるべき市場価格	確保される	推薦に値する	可能
企業から	設計及び製造技術的要素	可能	可能	可能
企業内外から	市場価格と技術的要素	可能	可能	可能
競争者から	競争の原価	確保される	不能	推薦に値する
標準原価から	自己の標準原価	可能	可能	可能

される。図に示される時折の機能に相対的意義を表す部分比重を原価割当分で割って目標原価割当分が求められる。それは製品構成要素の原価がその相対的意義にどの程度相応するかを示す指標である。それが1より小であれば、当該構成要素は高いことになる。かかる供述が妥当するので、図7によって1の指数について目標原価ゾーンを設定する。相対的機能比重が原価割当分から離れなければ、それはより大きくなることが示される。各構成要素の指標を見出す最適原価ゾーンを決定する。製品構成要素に対する目標原価指数がゾーンの上部又は下部にある限り、これは原価引下げ(機能改善)潜在力を表す。これに基づいて、原価引下げ及び機能改善が実施されることになる。

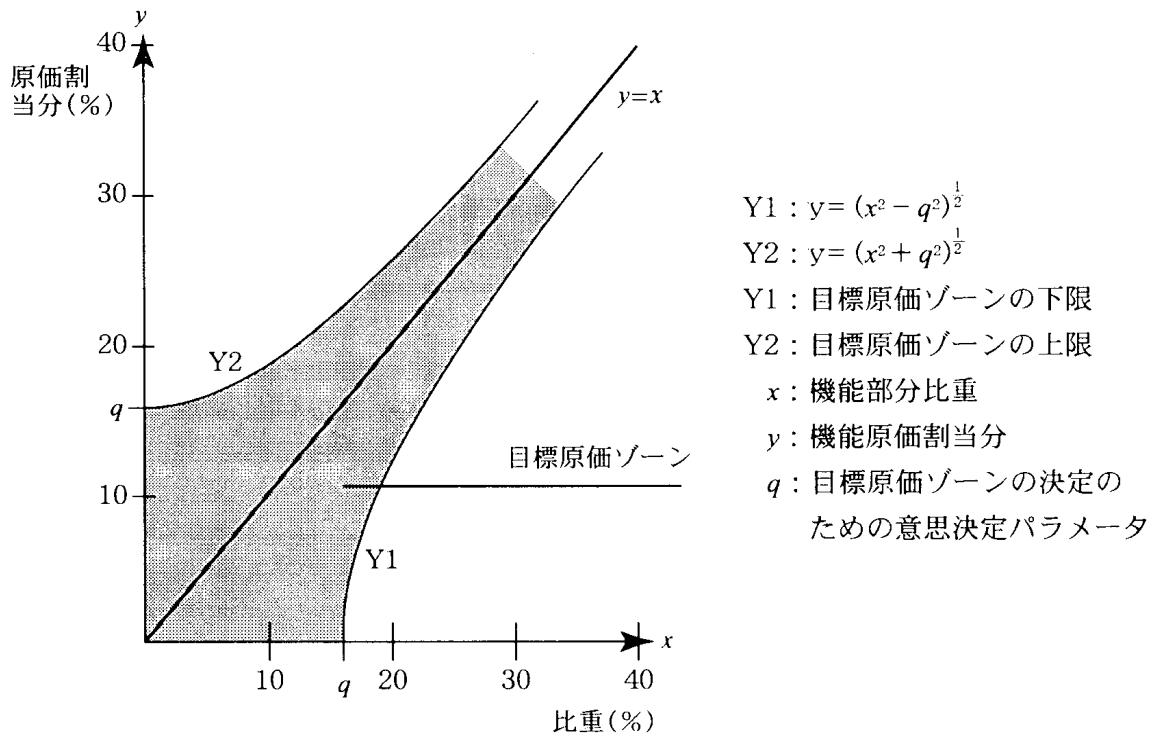
この着想において、機能分析の要素、原価帰属及び価値分析によって知られるような改善が行われる。すなわち、それは製品の改善、新製品の開発、さらに生産プロセスの計画と改善のために利用される。

図表の指標から明らかなように、目標原価計算は慣習的原価計算とは明白に相違点があることが理解される。目標原価計算は期間当りの部門関連的、製品関連的原価の当面の管理に対しては役立たないで、製品とプロセ

図7 製品構成要素の目標原価指数³⁴⁾

構成要素	原価割当分	ハード機能		ソフト機能	
		部分比重	目標原価指数	部分比重	目標原価指数
K 1 : インク	6.9	17.3	2.51	22.0	3.19
K 2 : ペン先	18.5	18.3	0.99	16.9	0.91
K 3 : リンク	6.5	10.9	1.68	5.2	0.80
K 4 : 吸い込み装置	11.6	9.7	4.08	1.2	0.10
K 5 : 鉄筆	1.2	4.9	0.79	31.0	1.67
K 6 : ペン軸	36.3	28.8	0.79	31.0	1.67
K 7 : 遮断キャップ	3.9	2.8	0.72	1.7	0.44
K 8 : 空積	1.1	3.4	3.09	2.2	2.00
K 9 : キャップ	14.0	3.9	0.28	17.8	1.26
合計	100%	100%		100%	

図8 最適目標原価ゾーン³⁵⁾



スの形成に方向づけられる。したがって、それは中期的並びに長期的に方向づけられる。それゆえに、原価計画と原価統制の方法、たとえば分析的
原価決定又は差異分析の方法は決して準備されない。むしろ、中期的原価
引下げ又は価値増加に対する出発点、方法と指標とを提供する。その限り
において、通常原価計算よりも価値分析に近いといえる。目標原価計算
は中期的・長期的原価指導のための概念として特徴づけられる。そのため
に、特に製作設計と生産との関係が重視され、その決定的な出発点は少な
くとも部分的に市場値から得られる目標値の予定である。指導機能にも拘
らず、人的行動的観点よりも技術的観点が重視される方法である。企業環
境の変化のもとで、顧客ニーズに相応する新製品の研究・開発・企画・設
計段階における原価低減の方法である。製品のライフ・サイクル・コスト
は、開発設計費、製造原価、販売費、使用原価などに区分されるが、製造
間接費及び間接費のマネジメントの方法として認識される。

(2) エイジェンシー理論

人間行動に対する関係は、「プリンシパル・エイジェント・アプローチ」
で取りあげられる。エイジェンシー理論に依拠するこれまでの研究には、
「プリンシパル・エイジェント・モデル」と「エイジェンシーの実証理論」
と呼ばれる2つのアプローチがある。これは行動科学的理論又は経験的調
査の結果に基づく方法ではなくて、最適契約に関する数理的な分析(前者)
又は説明理論の確立とその実証をめざすものである。エイジェンシー理論
(agency theory) すなわち「プリンシパル・エイジェント・アプローチ」
(Principal-Agent-Ansätze)は、資源の利用に関する意思決定に複数の経済
主体が関与する際に、情報やインセンティブが果たす役割を説明しようと
する経済理論をいう。この理論では、企業の本質を利己的動機にもとづい

て組織に参加する個人間の代理的契約の連鎖であると認識する。ここで代理関係 (agency relationship) とは、「依頼人が代理人に意思決定権限を委譲して自己の利益のためになんらかのサービスを行なわせる契約を結ぶときに生ずる関係」をいう。基本モデルの基礎は、主人としての依頼人と彼のために行動する代理人との関係である。企業を例にとれば、経営者に資本の運用を委託する株主や債権者は依頼人 (principal) であり、経営者はその代理人 (agent) である。その場合、代理人が依頼人の利益を最優先してつねにベストな行動をとるならば、組織に固有の問題は生じない。しかし株主や債権者は外部者であり、いかなる経営行動がとられたかを直接観察できる立場にないから、往々にして代理人である経営者はその情報格差を利用して、依頼人の利益を犠牲にして自分自身の利益を優先する行動をとるように動機づけられる。それによって依頼人が被る価値犠牲を代理費用 (agency costs) と呼ぶ。この費用が許容水準に削減されなければ、代理関係は締結されず、企業組織は成立しない。会計報告や各種の監査を通じて経営者の行動を監視する契約や、成果配分を通じてよりよい行動選択を動機づけるインセンティブ契約を取り決めるのは、代理費用を削減して組織の効率性を維持するためにほかならない。

この関係は、株主と経営者の関係以外に本部と事業部・工場・支店との関係、トップとミドル・ローワーの関係等にみられる。エイジェンシー理論によって問題が分析され解釈されることが企図される。原価計算的関連に対して代理人が依頼人に当該情報を提供するかどうか、如何なる情報が提供されるかが問題である³⁶⁾。分権的組織の意思決定に際して、本部と事業部間において、事業部が本部に対して部門利益に志向して有利な需要展開を伝達する。情報行動は投資原価の計算に依存する。すなわち、刺激システムの形成、部門利益の算定、計算価格の決定に関して、この理論の全部原

価計算と部分原価計算システムについての議論の観点を提供する。領域の指導に関して配賦される固定費の考慮又は企業全体目標の達成のためのゾル補償貢献額の考慮は、原価範疇の制限によって異なる情報行動として依頼人と代理人間の代理費用の削減が求められる。同様に価格政策に関する行動も両者間における情報の不完全性による代理費用が発生する危険傾向が重視されなければならない。プリンシパル・エイジェント・アプローチは間接費の短期的——，中期的——，または長期的計画と統制のためのモデル及び方法を提供しない。むしろ、それによって原価計算の方法とシステムはその指導作用に関して分析され判断される。領域と従業員の合目的指導にとって適切である原価情報の決定のための基本的観点が導き出される³⁷⁾。

(3) 予算編成アプローチ

予算編成のアプローチは指定値の具体的決定によって方向づけられる。予算は、一般的に一期間に対し責任領域に指定される貨幣単位で表わされる規範値である。それは一年の事業年度に関連し、(多年度の)戦術的、(短期的)業務計画間の結合の役割を果す。収入・支出予算、原価・給付予算または収益予算として編成される。予算編成に際して一連の方法が展開される。財生産と販売に近接して管理関連プロセスと製品関連プロセスがそれに関連する。製品関連プロセスにおいて、販売計画、生産計画、調達計画が設定され、価値的予算はこの基準に基づいて、原価計算と収益計算によって導かれる。これに関して、弾力的計画原価計算、プロセス原価計算と限界計画原価計算が関連する。

予算編成の特殊性と重点は管理プロセスに存在する。実施計画と異って責任ある組織単位に対して具体的活動を規定することはできない。むしろ、

投入面と産出面に対する予算はその行動代替案を確定すべき活動余地を表す。その点、目標原価計算の方法は予算編成に類似している。たとえば、販売部門は原価予算を編成するが、それは計画期間において特定の収益予算を編成するための種々の販売活動に区分する。これによって計画設定が簡単化される。各個々の領域は余り広範囲でない意思決定問題を解決すべきである。そのために、場合によっては全体企業のための最適解の決定を断念する。けれども、これは予算指定によって分権的意思決定単位の調整と従業員に対する動機付けによって調整される。

管理プロセスに対する予算の決定に際しての中心的問題は、実施される給付又は機能の定義と限定並びに資源の投入との関係である。ここでは用役給付が問題であるので、給付成果としてのその「製品」は、製品関連のプロセスの場合よりも測定と標準化が困難である。それは多様性と個性とに原因がある。企業は製品関連のプロセスの原価関数が予算編成に対して利用されているような相対的に正確な用役給付関数をめったに認識しない。

管理プロセスの場合、予算指定のために最も重要な方法は、図9に示すようにインプット志向とアウトプット志向とに分類される。その際に、価値分析的方法、プロジェクト計画、ゼロベース予算が利用される。図10が示すように、管理または間接費——価値分析のような価値分析方法に対して、製品と生産方法に対して展開された価値分析がその基礎となる。管理プロセスの機能が達成され、不必要な機能が放棄されるとしても、その重点はインプットとコストの削減による合理化にある。これに対して、アウト・プット志向的方法の場合、個々の給付または機能が問題とされる。まず、その効用の分析と比較並びにそれに対してもたらされるインプットと原価の分析と比較によって、方法選択において実施すべき給付が規定され

図9 管理プロセスの予算指定方法³⁸⁾

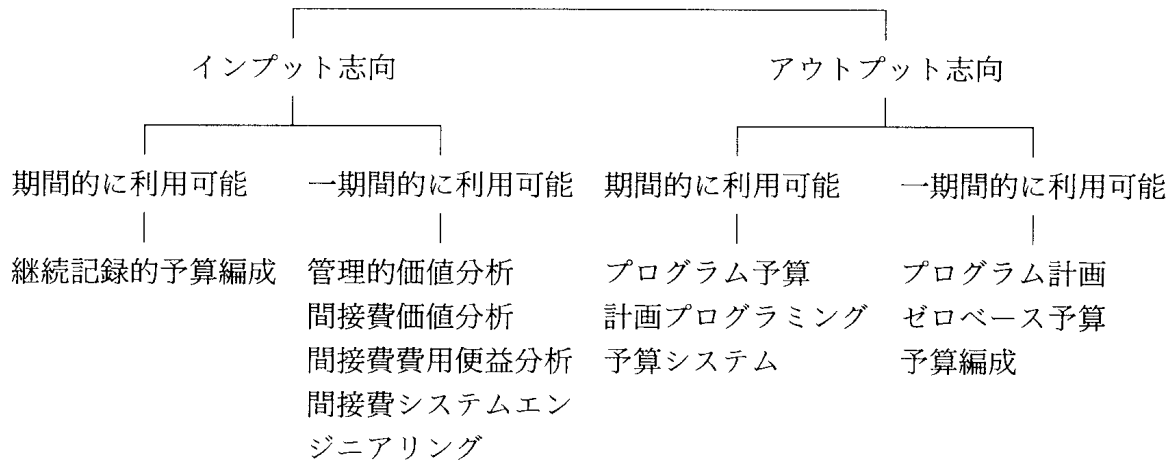


図10 生産—(価値分析)と管理プロセス(管理費と間接費—価値分析)の合理化のための方法とステップ⁴⁰⁾

価値分析	管理的価値分析	間接費—価値分析
1. プロジェクトの準備	1. 管理給付の決定	1. 研究単位の決定
2. 対象状態の分析	2. 機能の決定	2. 他部門への給付の表示と原価評価
3. 規範状態の記述	3. 機能の原価と効用の評価	3. 改善された原価—効用関係の理念の展開
4. 解決理念の展開	4. 一層の解決の展開	4. 実現可能性, 経済性, 危険に関する理念の評価
5. 解決確定	5. 解決の評価	5. 行動プログラムの展開
6. 解決実現	6. 最適解の決定	6. 行動プログラムの発展と実現化
	7. 最適解の実現化	

る。有利な原価・効用関係ないし原価・作用関係の目的は、原価引下げ目標を補完することである。

原価計算方法に対して、この管理プロセスに志向する予算編成方法の相違は、計画アプローチにおいて行動局面と利用領域の種類が明らかにされることである。予算編成は、(多変動的)原価関数に基づく間接費の算定の

場合のように技術的—原価経済的研究によって分析的方法によるのではなく発見的に行う。一般に質的考慮に基づいて予算額を正確な用役給付関数を認識することなしに求める。製品と基準量の代りに、個々の給付種類と活動を吟味する、活動は質的に制限されるが給付水準によって分類する。その特徴は比較的な非計量的に測定することである。量的な投入—産出—関数を把握することができないので、給付生産のための個々のプロセスを原価の質的方法／効用分析，原価／作用分析または類似の分析によって判断しなければならない。これらの方法は原価計算的方法として、業務的領域と戦術的領域との結合を実施するが業務的形態を不完全に具体化する。

一層の相違点は、管理関連的予算編成アプローチは、原価計算の計画アプローチよりも機械論的ではないということである。価値分析的方法もアウトプット志向的方法も全社的協力が必要であり、管理プロセスの改善のための理念は、全社的協力による知識の活性化によって合理化と新しい給付提案がもたらされる。かかる行動観点は原価計算の計画志向的アプローチによっては考慮されない。指導志向的アプローチが中心であるためである。予算編成の方法は余り標準化されない活動に対して適している。原価計算の指導志向的アプローチの場合よりも、多様な可変的給付構造にも拘らず、能率的・分権的行動にいかに対処することという方法手段と規則がその中心にある。それは、とりわけ高品質の用役給付の生産の場合に（例えば再教育，研究，相談等）及び工業生産の製品に遠い領域に及ぶ。

企業環境の変化によって、従来、製造間接費は変動予算によって統制されていた。生産量を基準量とすることが必ずしも合理的でなくなってきた。増大する非製造部門の間接費とともに製造間接費の把握と管理はプロセス志向的にマネジメントする事が重要である。

§7 間接費管理の戦略的観点

(1) 戦略的原価計算に代る包括的企業計算

活動会計とプロセス原価計算の着想とともに、企業計算の戦略的志向の問題が提起されている。このアプローチは戦略的な新アプローチとして評価されるが、これは戦略的コスト・マネジメントの問題に関与することが計算制度の改革として特色づけられる⁴¹⁾。日本企業の成果の原因がかように実施されたコスト・マネジメントにあるとみられている。一般に、「戦略的原価計算」に対する考慮がみられるが、最重要な企業家意思決定が戦略的領域に存在するという認識がその背景にある。内部的・外部的計算制度に刺激的に洗練された手段と企業の中心的行動問題並びに行動パラメータの間には乖離がある。すなわち、労務費を原価部門や製品に配賦する問題は、新製品の開発、企画・設計、導入に関する経営意思決定に対して本来重要度が相対的に低い。しかるに、議論の中で企業計算の概念的基礎は混乱し、その手段の利用可能性が誤って査定される。概念の明確化と計算制度の投入領域の正確な判断は能率の良いコントロールングのための前提である。したがって、K.P.Franz は、所与の能力の枠内において用いられる措置のみがコスト・マネジメントのために考慮される明確な限定を設定すべきであると主張する。彼の見解によれば、コスト・マネジメントの概念は原価計算の通常の短期的領域に限定されるが、潜在的能力変更の措置は「投資局面または戦略的マネジメント」に入れられる⁴²⁾。

企業計算は多数の計算システムを包含するが、それには原価計算以外に貸借対照表計算、財務計算、投資計算、社会貸借対照表、人的資源会計等があげられる。コスト・マネジメントは企業の利益目的に志向するために、

利益志向的計算システムが重要である。これは短期的システムとしての原価計算・給付計算と長期的システムとしての投資計算である。原価計算と給付計算の計算目的は計画、指導と短期的意思決定の統制と行動のための情報の準備にある。その情報は原価領域と原価部門、原価負担者、短期的計算期間並びに計画期間に関連する。期間成果計算は一年、四半期、月次のような短期的計算であり、多年度の期間に対しては設定されない。また、大抵の原価計算システムは費目別計算、部門別計算、負担者別計算の同様の分類が特徴的である。さらに、原価計算と給付計算は通常投資計算とは異なって常規的に行なわれる。

投資計算は長期的意思決定のための適切な手段を準備する。したがって、その動態的方法は資本価値または最終価値ないし内部利子のような多期間的利益目標に志向する。さらに、それとともに図11が示すように、個々の長期的に作用する代替案またはプロジェクトによって判断される⁴³⁾。

企業計算の主要な欠陥は、発生する問題の解決に対して原価計算・給付計算を一面的に強調することである⁴⁴⁾。投資計算は学問的に資金経済の部分として処理されており、企業計算の長期的な部分システムとしての意義は余り顧慮されていない。実務においては、投資計算に対する原価計算の優位性並びに投資プロジェクトの判断に対しても統計的、原価計算的方法の圧倒的な利用がみられる。しかし、原価計算の未解決な問題の多くは、長期的意思決定問題及びそのための適切な計算手段の制限的顧慮による。固定費配賦計算、減価償却の処理、人件費・研究費・開発費・宣伝費の処理の困難性は、それが長期的意思決定であることが主要な原因である。したがって、短期的計算としての原価計算はそれらの計画と統制のための適切な手段ではない。戦術的及び戦略的意思決定の基礎づけのために、「戦略的原価計算」の展開は正当な道ではありえなかった。この指標はむしろ誤

図11 計算システムの比較

	投資計算	原価・給付計算
共通性	利益目標への方向性 経済性と収益性への努力	
相違点	長期	短期，中期
計画範囲	多期間的：例えば現金価値又は資本価値	単一期間：期間利益
計画目標の種類	長期的利用可能な潜在力のための代替的解決（例えば設備，販売システム等）	投資代替案の実施
計画事態	設備のような長期的に利用可能な潜在力の判断と選択	生産プログラム，生産方法のような短期的計画事態についての意思決定
計算値	支出または収入	原価と給付
計算対象	個々の長期的に作用する代替案	全体プロセスの当面の計画，指導，統制
正確度	限界	高い

りである。むしろ，原価計算と投資計算との結合によって利益目的志向的計算が構築される。それによって，短期的領域のみならず長期的領域の問題を把握することが可能となる。

(2) コスト・マネジメントの戦略的問題領域

固定費，間接費の本質的部分は，中期的・長期的意思決定によって確定される。コスト・マネジメントを「原価の制御のための措置」と理解するならば，この概念を無条件に短期的措置に限定すべきではない⁴⁵⁾。概念的明確化のために，原価計算とコスト・マネジメントとを区別することが必要である。原価計算は期間関連的，給付単位関連的な実際計算並びに計画計算として，短期的領域に限定されるが，コスト・マネジメントは中期的措置と長期的措置（能力変動並びに潜在的変動）による原価の積極的制御を

も含むことができる⁴⁶⁾。すなわち、原価の構造とその高さが制御されるすべての措置がコスト・マネジメントに属するという理解である。計画と統制のためには短期的領域において原価計算が、長期的領域において投資計算が適切な方法を提供する。この概念形成に従うならば、戦術的・戦略的コスト・マネジメントの特別な課題として示される一連の問題設定を可能にする。特に長期的原価関数の決定並びに作用量の分析がそれに属する。長期的原価関数の経過についての仮定は伝統的生産理論と原価理論において詳細に議論された⁴⁷⁾。とりわけ、経営規模の明確化のための議論が導かれるが、しかしそれは理論的正確化と経験的吟味に欠けている。戦略的計画のためには経験曲線概念が重要である。それによれば、製品単位原価が生産量の増大とともに減少するという仮定がある。経験的観察に基づいて、期間に累積された生産量の増大（倍加）とともに20%から30%の原価減少潜在力があるという主張になっている。この概念は産業界に経験的に実証され、理論的観点においても学習理論に基づいてインセンティブに分析された。学習効果とともに、技術的進歩並びに固定費逡減と合理化措置が経験的に原価引き下げ潜在力をもたらす。学習効果はたとえば新しい生産方法の導入に際して短期的にも観察されるのであるが、経験曲線は第一に長期的展開のために仮定される。それは原価引き下げの措置の作用が何によって評価されるのかの仮定として用いられる。

ライフサイクル・コストの着想は、製品の開発からその利用の終わりまでの製品またはプロジェクトの全体の耐用年数の期間の原価分析と形成にある⁴⁸⁾。本質的原理はライフサイクルの種々の局面における活動と資源投入の関係、すなわち開発のための支出または原価、設備の調達と運営の関係である。個々の局面の期間的实施と利益作用が如何に指導されるかが一般に検討される。したがって、長期的考察方法によるアプローチが問題であ

る。その認識は直接的に支出と原価の制御にむけられる。それによって、戦略的コスト・マネジメントのための基礎が提供される。

第2の問題領域は原価構造分析にみられる。企業、重要な部分領域又は製品群ないし製品の全体原価の構成は一般に長期的にのみ変動可能である。原価種類と原価範疇による分類が行われるが、さらに形態別分類、直接費・間接費の分類、変動費・固定費の分解が中心である。原価構造の分析は多数のメルクマールと原価作用量によって改良されるが、この点に関してリーベルの業績が多大であり、またプロセス原価計算のアプローチがこの観点からの改良である⁴⁹⁾。

労働強度的、設備強度的、材料強度的生産プロセスは、将来の利益潜在力に対し決定的意義をもつ種々の市場並びにその開発に依存する。変動費と固定費の関係は、データ変動に対する生産およびその原価の適応可能性の指示器である。ここでは中期的・長期的依存性に対する原価構造の意義と原価の制御が問題となるので、原価構成が長期的にどのような値に依存するかを知るべきである。さらに、長期的原価関数の評価が行われるべきである。このために、領域別、品種別、技術別、組織形態別等の経験的調査がその出発点である。経営経済的生産理論と原価理論は、短期的適応の場合の作用量とその関係について詳細に取り組んでいるが、理論的・経験的分析において原価構造の規定値がさらに無視されている。

(3) 原価計算と投資計算の統合

「原価——と給付計算」の戦略的志向のための中心的ブリッジは、企業計算の長期的意思決定のための適切な手段としての投資計算との結合である。このための理論的基礎が基本的要素である。「リュッケ理論」と原価計算の投資理論的アプローチによって、原価計算と投資計算との関係を作る

という2つの着想がある⁵⁰⁾。

まず初めて W.Lücke によって提案された理論によれば、一定の前提のもとで、投資プロジェクトの資本価値は支出量によって算定されるのみでなく、原価量と給付量又は他の成果量(Erfolgsgrößen, たとえば費用と収益)からも正確に算定することができるという。その場合の前提は、プロジェクトのすべての収入と支出の合計は給付と原価の合計に一致するということである。さらに各期間に対してその時までには発生する支出の中に、資本結合とその利子が含まれる。期間利益からその利子を差引くならば、生ずる利益の現在価値が支払剰余の現在価値に一致する。「リュッケ理論」は、期間利益額したがって例えば給付と原価が如何に支払量に関連するかを示している。これら両者は同じ長期的利益目標に志向している。したがって、一種の「ブリッジ原則」を表している。この前提のもとで、種々の期間利益額の多くが支出に結びつけられる。けれども、それは利益額の全く確かな期間化の出発点とはなりえない。その利用に際して、つねに支出をも考慮しなければならないので、計算の簡単化をもたらさない。それゆえに、「原価——と給付計算」の戦略的志向のための供述力として一定の限界がある。

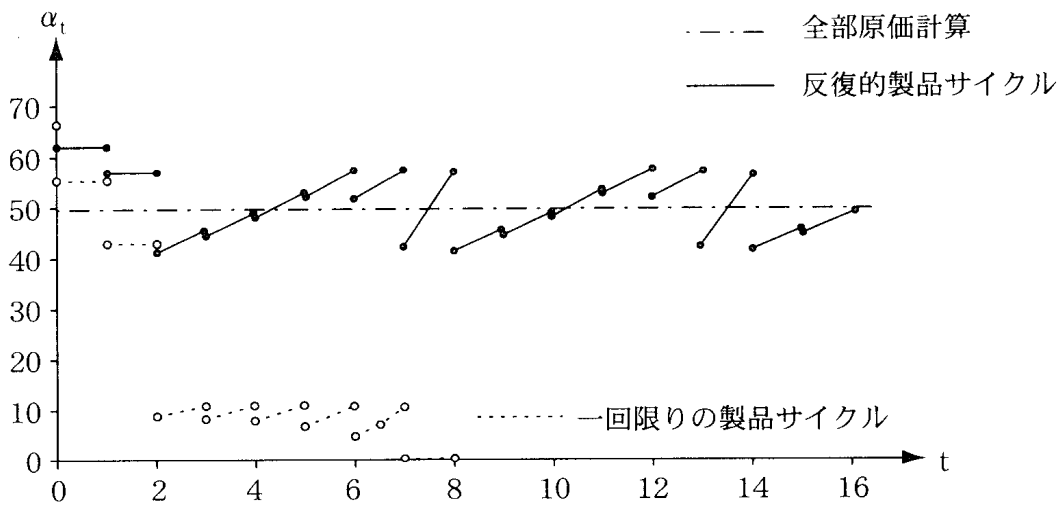
「原価——と給付計算」と投資理論的アプローチとの関係についての第2の提案が示されている。それは基礎値としての支出から出発し、たとえば資本価値、最終価値のような長期的企業目標に志向する計画計算に対する基礎を提供する。その基本的思考は、原価と給付とが短期的意思決定の考察の場合にも、長期的利益目標の変更として把握されるということである。たとえば、設備原価——減価償却費——は設備投入に対する資本価値関数の微分によって求められる。その際に、たとえば、材料投入、工具投入、設備投入、人的投入による原価決定の伝統的方法は、特定の簡単な条件の

もとでの投資理論的微分の限界価値を表すことが認識されている。

このアプローチは、計画志向的原価計算が簡単な投資計算として解釈されうることを明らかにしている。それは各種の原価計算の方法の妥当性が検討されうるという発想を提供する。投資理論的アプローチによって、孤立的・短期的意思決定に際して長期的意思決定との相互依存性を少なくとも含むような原価パラメータと給付パラメータが決定されうる。これは、一期間的プログラム計画と投資期間の長期的計画及び価格下限の決定との結合によって特に明白になる⁵¹⁾。図12に示される例の場合に、一製品のライフサイクルの中で研究、開発、設備調達のための集中的な支出が先ず初めに発生することが仮定される。製品は多年度を超えてさらに生産され、各期間に固定的支出と変動的支出が配分される。

この製品の価格下限は配賦率 α の場合に変動費である。その場合資本価値はゼロである。個々の製品サイクルのみを吟味すれば、価格下限は（点

図12 資本価値ゼロに対する長期的価格下限と短期的価格下限の経過⁵²⁾



線に応じて) 変動費にまで低下する。すなわち、それは短期的価格下限である。しかし、一般にその後新製品が開発されるならば、それに対して再び研究費、開発費、設備支出が発生する。このように生産プロセスの継続性を考慮すれば、平均的全体原価($\alpha=50\%$)だけ価格下限は変動する。したがって、単位当たり全部原価は長期的価格下限の近似値として解釈される。

投資理論的着想は計画目的に関して、長期的投資計算に対する「原価——と給付計算」との結合を可能にする。多様な観点から構築される。たとえば、研究、開発、人的資源開発、宣伝のような重要な間接費領域をかかえる観点から分析すべきである。さらに、長期的志向は不確実な期待の考慮が必要である。この方法によってのみ、長期的に結びつく間接費の計画に対する理論的に基礎づけられた着想を維持することが可能であると思われる。

一層の目的は、投資理論的着想と戦略的計画の質的着想との結合である。利益潜在力の決定のための資本価値と最終価値のような量的利益値からの移行が必要である。株主価値のような投資理論的に基礎づけられた目標値のより強い考慮はこのための出発点である⁵³⁾。この方法によって、経験曲線、ライフサイクル・コスト概念、ポートフォリオ方法のような戦略的着想に対する関係を得ることができる。

(4) 間接費管理の手段の総括

これまでの考察の結果、間接費の計画、指導と統制のために広範囲な手段が用いられることが明確となった。一期間の計画原価計算の拡張された計画方法と統制方法から、間接費分析と間接費予算の方法、さらに投資計算の方法と質的な戦略計画の方法にまで及ぶ。これによって、間接費を短期的、中期的、長期的計画の手段によって制御しようと企画する。したがっ

て、最も重要な利用基準が業務的、戦術的、戦略的行動面に対する序列である。図13に示されるような種々の意思決定変数が関連する。さらに、この手段によって、出来るだけ最適な意思決定または多くの行動制御に方向づけられることが明らかとなった。より重要な序列基準 (Ordnungskriterium) が計画志向並びに指導志向にある。このシステケ化は、間接費マネジメントの手段の形成のための二つの重要な発展傾向を明白にしている。一つには、原価計算と投資計算において支配的である計算方法と計画方法と行動制御のアプローチが補完される。現実において、最善の代替案を見出すための情報の獲得並びに計画された行動代替案の実施のための手段も必要である。その際に、計画志向的アプローチと指導志向的アプローチの境界が部分的に流動的である。標準原価計算と目標原価計算は、行動会計の認識と同様に、それらがプロジェクト・マネジメント、エイジェンシー理論、予算編成の着想と緊密な関係を示すとはいえ、原価計算の領域に帰属する。要するに、計画志向的手段が指導志向的手段と結合されなければならない。

次の発展傾向として、間接費マネジメントは短期的原価計算的方法と中期的・長期的・投資理論的着想と質的戦略的着想との結合が要請される。間接費の大部分は長期的に関連した潜在力に依拠するので、絶対的に不可欠である。原価計算的手段によって、大部分の間接費は現実的に目的志向的に制御することができない。したがって、むしろ長期的目的とそれに適応する投資理論的着想から出発する。それゆえに、間接費マネジメントは、(1)指導の局面と、(2)戦術的並びに戦略的意思決定事態が中心である。よって、適切な手段を得てそれを投入することがその中心的課題である。間接費管理の拡大された手段を得るために、有効的構成要素をさらに展開しより良く結合させることが重要である。

図13 間接費指導の手段一覧⁵⁴⁾

活動領域	業務的		戦術的		戦略的
活動期間	約1年まで		約1年から5年		5年から10年
活動対象	プロセス投入量と産出量		潜在力 —材料 —ヒト —情報		利益潜在力
意思決定変数	生産量 注文量 ロット量 労働配分 順序 人的投入 その他		製品種類 プログラム 能力 人的能力 物的能力 その他		取引領域 製品範囲 製品戦略 原価戦略 市場戦略 その他
指導システムの方向性	計画志向	指導志向	計画志向	指導志向	計画一，指導志向
手段	予測計算としての弾力的計画原価計算 プロセス原価計算 限界計画原価計算 経営計画原価計算 相対的直接原価計算	標準原価計算 行動会計 予算編成方法	プロセス原価計算 全部原価計算 プロジェクト原価計算 投資計算	目標原価計算 プロジェクトマネジメント エイジェンシー理論	投資計画と統制計算 ライフサイクル概念 ポートフォリオ方法

注

- 1) Scherrer, G., Probleme der Kostenkontrolle in der aktivitätsorientierten Kostenrechnung.
- 2) Miller, J. G./T. E. Vollmann, The hidden factory, in : Harvard Business Review, 1985/5, S.4.
- 3) Küpper, H. U., Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements, S.32.
- 4) Riebel, P., Einzelkosten-und Deckungsbeitragsrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden 1990, S.36.
- 5) Schweitzer, M./Küpper, H. U., Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl., Landsberg a.L. 1991, S.317.
- 6) Derselbe, a.a.O., S.108f.
- 7) Küpper, H. U., a.a.O., S.36.
- 8) Kern, W., Produkte, Problemlösungen als. In : HWProd. Hrsg. V. Werner Kern, Stuttgart 1970, S.1433-1441.
- 9) Scherrer, G. a.a.O., S.50., Horváth, P./Mayer, R., Prozeßkostenrechnung, In : Controlling (1) 1989, S.214-219.
- 10) Scherrer, G., a.a.O., S.50.
- 11) Horváth, P./Mayer, R., a.a.O., S.215.
- 12) Derselbe, a.a.O., S.216.
- 13) Coenenberg, A. G./Fischer, T. M., Prozeßkostenrechnung—Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, In : DBW, (51), 1991, S.27.
- 14) Horváth, P./Mayer, R., a.a.O., S.216.
- 15) Derselbe, a.a.O., S.102.
- 16) Cooper, Robin, Activity Based Costing—Wann brauche ich ein Activity Based Cost System und welche Kostentreiber sind notwendig? In : KRP, 1990, S.210-220, S.271-279 u.S.345-351.
- 17) Horváth, P./Renner, A., Prozeßkostenrechnung—Konzept, Realisierungsschritte und erste Erfahrungen, in : Fortschrittliche Betriebsführung/Industrial Engineering 39 (1990) S.102.
- 18) Schweitzer, M./Küpper, H. U., a.a.O., S.238f.
- 19) Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden 1988, S.324ff.
- 20) Derselbe, a.a.O., S.430.
- 21) Derselbe, a.a.O., S.536.

- 22) Bain, Joel, S., Depression Pricing and the Depreciation Function, In : The Quarterly Journal of Economics, 1936/37, S.705-715., Kilger, W., a.a.O., S.401ff.
- 23) Küpper, H. U./Zhang, S., Der Verlauf anlagenabhängiger Kosten als Bestimmungsgröße variabler Abschreibungen, In : ZfB (61), 1991, S.109-126.
- 24) Küpper, H. U., Bestands- und zahlungsstromorientierte Berechnung von Zinsen in der Kosten- und Leistungsrechnung. In : ZfbF (43), 1991, S.30-20.
- 25) Derselbe, Entwicklungslinien der Kostenrechnung in Dienstleistungsunternehmen. In : Grenzplankostenrechnung. Hrsg. V. August-Wilhelm Scheer, Wiesbaden 1988, S.55-82.
- 26) Kilger, W., a.a.O., S.489ff.
- 27) Cooper, R., a.a.O., S.210-220.
- 28) Horváth/Mayer, a.a.O., S.214.
- 29) Kloock, J., Prozeßkostenrechnung als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung, Teil I u, Teil II, In : Krp, 1992, S.183-193 u. S.237-245.
- 30) Küpper, H. U., a.a.O., S.46.
- 31) Franz, K. P., Prozeßkostenrechnung—Ein neuer Ansatz für Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitskontrolle. In : Rechnungswesen und EDV. 12. Saarbrücken Arbeitstagung 1991. Kritische Erfolgsfaktoren in Rechnungswesen und Controlling. Hrsg. V. August-Wilhelm Scheer, Heidelberg 1991, S. 173-189.
Küpper, H. U., Prozeßkostenrechnung—ein strategisch neuer Ansatz ? DBW-Dialog. In : DBW, (51), 1991, S.388-391.
Kloock, J., a.a.O., S.183-193 u. S.21-245.
Glaser, H., Prozeßkostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument. In : Rechnungswesen und EDV. 12. Saarbrücker Arbeitstagung 1991. Kritische Erfolgsfaktoren in Rechnungswesen und Controlling. Hrsg. V. August-Wilhelm Scheer, Heidelberg 1991, S.222-240.
- 32) Küpper, H. U., Vergleichende Analyse moderner Ansätze des Gemeinkostenmanagements. a.a.O., S.49.
- 33) Derselbe, a.a.O., S.51.
- 34) Horváth, P./Seidenschwarz, W., Zielkostenmanagement. In : Controlling (4) 1992, S.147.
- 35) Derselbe, ebenda S.147.
- 36) Jehle, E/Beyss, B., Gemeinkostenenkung durch Wertanalyse nach DIN 69910. In : REFA-Nachrichten, Heft 5, 1985, S.29-38.
- 37) Küpper, H. U., a.a.O., S.56.
- 38) Derselbe, a.a.O., S.58.

- 40) Derselbe, a.a.O., S.59.
- 41) Horváth, P., Revolution im Rechnungswesen : Strategische Kostenmanagements. In : Strategieunterstützung durch das Controlling : Revolution im Rechnungswesen ? Stuttgart 1990, S.175-193.
- 42) Franz, K. P., a.a.O., S.1492.
- 43) Küpper, H. U., a.a.O., S.63.
- 44) Kloock, J., S.494.
- 45) Franz, K. P., a.a.O., S.1492.
- 46) Kilger, W., a.a.O., S.73.
- 47) Schweitzer, M./Küpper, H.U., a.a.O., S.249ff.
- 48) Wübbenhorst, K., Konzept der Lebenszykluskosten. Grundlagen, Problemstellungen und technologische Zusammenhänge. Darmstadt 1984.
- 49) Riebel, P., a.a.O., S.150ff.
- 50) Lücke, W., Die kalkulatorischen Zinsen im betrieblichen Rechnungswesen. In : ZfB-Erg.-H. (35), 1965, S.3-28.
- 51) Küpper, H. U., a.a.O., S.68.
- 52) Derselbe, a.a.O., S.53.
- 53) Derselbe, a.a.O., S.69., Franz, K. P., a.a.O., S.1492.
- 54) Derselbe, a.a.O., S.71.