

日本企業の原価管理システム

松下ホームアプライアンス社の 原価管理および原価計算

井 原 豊 昭

松下ホームアプライアンス社は、松下電器産業株式会社（以下、松下電器と略）のアプライアンス・環境システム事業分野で家庭電化／冷凍空調／住宅設備の事業ドメインを包括する社内分社である。同社は、松下電器の事業構造改革と成長発展に向けた取り組み『創生21改革』の一環として、従来の社内分社である電化・住設社、空調社、エアコン社、子会社の松下冷機(株)の4社を統合して平成15年4月に設立された。

松下ホームアプライアンス社は、洗濯機・食器洗い乾燥機・電気調理機器・掃除機・冷蔵庫・エアコンなどや冷凍冷蔵庫ならびに空調用コンプレッサー、酸素エアーチャージ、更に家庭用燃料電池など幅広い多品種に亘る事業を行っている。また、海外事業の拠点としてタイやマレーシアなどASEAN、北米、中国、欧州、インド、ブラジルに海外会社35社を傘下に持つグローバル&グループ事業を展開している。同社の連結ベースでの売上は、1兆2千4百億円（2006年3月推定）に達し、世界でも最大規模を持つ家庭電化製品メーカーの一つといえる。

同社がもつ事業の特徴は、各製品に搭載する部品にはブラックボックス技術を有し、デバイス事業からアッセンブリー事業に至る幅広い生産体制を敷いており、その生産形態の種類に適した製品別原価計算システムを採り入れている。

§ 1 はじめに

松下電器産業株式会社（以下、松下電器と略）の原価管理や原価計算の仕組みについて、その理念と管理プロセスを考察することとする。

松下電器は、同社および同社グループ企業を対象にした業務運営規程の一つに経理規程がある。その経理規程の第13章 原価管理（基本規程編）から抜粋してみると次のように定められている。

同章の第1条に「原価管理は、研究開発から生産、販売、サービスに至る全ての経営活動を通じて、適正利益を確保するための管理活動をいう」とその目的を明記している。

さらに原価管理の総括と方針については、第2条に「原価管理は事業場長が総括する」とし「事業場長は、自主責任経営を基本に適正利益確保のための有効かつ適切な原価管理に関する方針を明示する」と定めている。

次に原価管理の体制について、第3条では「事業場長は、事業場の実態に最も適合した合理的な原価計算制度を定め、原価責任部門、管理推進組織の決定等原価管理に必要な体制を整える」と事業場長の役割と責任を規程している。

また、第13章 原価管理（業務基準編）の第1条は、原価計算の目的として、その2項の「予算編成ならびに予算管理に必要な原価資料の提供」、4項の「事業場長ならびに各予算単位責任者の原価管理推進に必要な原価資料の提供」と定めている。

さらに第2条では「原価計算は、原則として見積原価計算、標準原価計算、実績原価計算の区分にしたがって行う」と定めている

特に、標準原価計算の目的と策定プロセスについて、同章の第6条に「標準原価計算は、事業計画を基本として部門単位予算と有機的な関連をもち、合理的かつ科学的に策定され実際原価との対比・検討により真に経営経理に役立つことを目的とする」とし、さらに、その策定プロセスに関し同章の第8条は「事業場長は、生産・販売計画を基礎として設備・人員・購買などの

具体的計画を決定する」とし「この基本計画にもとづき各部門が予算を編成し、材料消費量、作業時間、歩留、材料購入価格及び部門予算等の基礎として標準原価を計算する」と規程している。

松下電器の原価管理と原価計算は、同社で定められた経理規程を遵守しつつ、各々の事業における生産形態の種類別（半導体等デバイス工場、部品製造から組み立て製造までの一貫工場、アッセンブリー製造工場等）に適合した合理的な製品別原価計算パターン（直接原価計算など）の実施を容認している。

本稿の目的は、同社の組織理念としている自主責任経営を基本とした分権化組織、松下ホームアプライアンス社の活動内容が具体的に表現される事業計画制度とその機能、事業計画策定の中核となる予算制度（バゼット・システム）、その基本的構造である部門予算、更に標準原価計算との有機的な繋がりなどを解明し原価管理のプロセスと原価計算の仕組みの有用性を論及するものである。

§ 2 原価管理の理念と管理プロセス

1.1 原価管理を基盤とした事業計画制度

松下ホームアプライアンス社における経営推進の組織は、自主責任経営を基本とした業務権限の委譲と経営責任の範囲を明確とする分権化組織形態である。したがって、従来型の商品事業部制を解体して、新たに再編したドメイン別事業（分社単位）を管理・運営する経営推進の組織も自主責任経営を基本とした分権化組織である。

この組織形態（分社制）を支える経営管理は、事業計画制度と月間単位で事業業績を把握する月次決算制度から成り立っている。

それ故、事業計画制度と月次決算制度は、ドメイン別事業組織（分社制）の経営管理にあたって、会社運営の根幹となる極めて重要な機能と位置づけている。

ここで原価管理を基盤とした事業計画制度を取り上げたのは、経営という立場で組織的に新たな付加価値を創造し、より成長・発展の方向を示すシナリオの具体的表現が事業計画に他ならないという経営思想に基づいている。

したがって事業計画制度は、経営推進の要として経営管理の基盤を形成し適切な事業計画の策定こそ、より良い経営推進のパロメーターとの考え方による。

1) 事業計画制度の内容と条件

事業計画が経営推進の要であり、経営管理の基盤となるためには、次の3つの条件を満たしていることが重要である。

- (1) 事業のビジョン実現に向けた事業戦略には、経営の革新性、事業の創造性、活動の具体性などが事業計画に十分に織り込まれ、目標利益（同社では適正利益と称す）の達成への方向付けのシナリオが明確となっていること。
- (2) 上意下達、下意上達のスムーズなコミュニケーションを通じて、各部門長（予算単位責任者）が十分納得し得たもので、かつ部門間の調整が計られたものであること。
- (3) 事業計画の内容およびテーマ毎に科学的、合理的な裏付けがあり、また経営合理化のテーマ毎に、その効果と着手・進捗の目途などタイムスケジュールが明確となっていること。

それ故、事業計画は、事業場経営の「中核」を形成するもので「開発」「購買」「生産」「販売」「サービス」などの経営主要業務活動および「経理」「人事」「企画」など経営補助業務活動によって生ずる「コスト」「合理化プロジェクト」「決算」などで示された経営数値すべてが、事業計画と対比・検討され、コントロールしうるものでなければならない。すなわち事業場の経営活動は、事業計画に基づいておこなわれ、その経営活動成果が事業計画との対比で測定されるが故に、言わば行動規範に値しうる尺度としての事業計画書となっている事が重要である。

2) 事業計画制度における原価管理の機能

原価管理は、いうまでもなく利益管理の一環であり経営管理の重要な側面である。したがって経営管理制度としての事業計画は、原価管理と有機的に結びついて運用されなければならない。

事業計画制度と原価管理を結びつける仕組みとして、標準予算制度（バゼット・システム）が取り入れられている。

バゼット・システムとは、トップ（事業場長＝分社長）方針に基づいて各部門の行動目標が「標準値」という姿で貨幣価値計数的に示され、標準原価計算を通じて事業計画に織り込まれる。そして事後の月次決算において各部門の活動成果は、標準（計画）と実績（決算）との差異を分析し、その要因を把握し評価される。

経理責任者は、原価差異要因を分析し、その根底に内在する経営上の問題点を取りまとめトップに建言すると同時に各部門にフィードバックする役割を担う。

したがってバゼット・システムは、各部門が直ちに問題解決のための適切な改善スケジュールを立て、再発防止とコスト・リダクションに結びつける具体的な対応策をトップに報告する仕組みとした経営管理といえる。

1.2 事業計画・原価計算・決算との繋がりとコントロール

原価管理を主要なツールとしたバゼット・システムは、事業計画の策定段階で、各部門（予算単位）の行動計画に具体的な達成目標（標準値）を織り込んだものでなければならない。したがって原価管理に役立つ仕組みとして、事業計画と月毎の活動実績である月次決算とが有機的関連をもって一元化されていることが肝要であるといえる。

原価管理体制と原価計算の仕組みを一連の流れとして示すと次のようになる。

見積原価（企画原価）				決裁原価	標準原価		実績原価	
目	C	B	A	価格決定	当初標準	標準修正	月次実績	期間実績
標	級	級	級					
事業計画						決算		

すなわち原価追求のあり方は、新製品企画の段階における見積原価（企画原価）から“あるべき姿”である標準原価と実績原価を一連のものとしてとらえ、開発段階から実績までの原価の流れを漏れなく追跡でき、事業計画との有機的チェックおよびコントロールが可能とならなければならない。

1.3 原価管理のチェックポイント

新製品企画段階への見積原価の設定は、目指すべき製品の性能、機能、特徴と新規性、市場性、持続性など各視点から情報分析し市場性のある目標価格（販売価格）で、なおかつ適正利益が確保できる原価となっているかを検討する。

(1) 原価見積段階でのチェック

開発段階から原価・利益を検討し、量産決定時の収益を再度確認する。

商品企画－設計－金型手配－ブリプロ－量産試作の各ステップ毎に原価内容を検証し新製品の原価見積時の原価配分（各レート）が、新製品発売時に合わせた見積りとなっているか、また目標価格設定の合理的根拠と業績貢献度も明記する。

(2) 価格決定（決裁原価）段階でのチェック

適正利益を確保できる値決めとなっており、事業計画との関連、今後のコストダウンの裏付けなど十分に把握されていることが重要なポイントとなる。

(3) 決裁原価と実績原価のチェック

価格決定は、量産試作段階で行われる。したがって生産が開始されると実績原価を把握し決裁原価および標準原価とを対比して原価内容を確認する。

(4) 事業計画と標準原価

原則として事業計画を構成している原価は、標準原価で計上されており計画と実績との差異を原価差額としてとらえられる。しかし事業計画編成時点で見積原価で織り込まれ量産時にはじめて標準原価が設定される製品もある。その場合、決算上の原価差異は、標準原価と実績原価との比較であるため、見積原価で織り込まれた事業計画は、事後（月次決算時）に目標値を織り込んだ標準原価として修正（原価修正）される。

1.4 原価管理と経理部門の役割

原価管理を基盤とした事業計画制度と月次決算制度が経営管理を遂行する上で極めて重要な機能を持つことから原価管理の総括推進部門は、経理部門に属し具体的な役割を果たすこととしている。

ここでの経理部門における原価管理に対する役割は、コスト・ダウンとコスト・マネージメントの両側面からアプローチを行う。すなわち

(1) コスト・ダウンの側面（コスト引き下げ活動）

コスト引き下げの具体的な活動は、技術・購買・製造などのライン部門が直接担当しVA・VE、国際購買などの実践活動を行う。

これに対して経理部門は、直接コスト引き下げ活動そのものは行わないが、スタッフの立場から事業計画を通じ原価見積の面から積極的に提言すると同時に、そのための手法の開発という側面を担当している。

(2) コスト・マネージメントの側面（コスト・ダウンの進捗状況確認と業績への影響度）

コスト・マネージメントは、原価管理に関する仕組みや諸制度を設定することにより発生する経営上の問題点を迅速かつ的確に摘出し、改善への行動がスムーズに行うことができる。また、プロジェクトの成果（進捗状況のチェックを含む）も客観的な立場で計数的に把握し業績への貢献度を測定することができる。

以上のように原価引き下げ活動（コスト・リダクション）そのものは、ラ

イン部門毎に自主的に行うが、客観的立場からライン活動成果の内容を総合的、有機的にとらえ、その成果を把握・確定しコントロールする部門として事業場経理部門が重要な役割を負っている。

§ 3 原価管理の概念

1.1 原価管理の内容と範囲

原価管理の概念は、生産工程において直接的に把握できるコスト（材料費、工数など）の管理を意味する場合と広義に解釈して企業活動全体にわたり発生するコストを対象として管理する場合とがある。したがって原価管理の対象は、管理すべきコストの内容と範囲を明確にしておくことが重要となる。

同社の原価管理の概念は、原価を広義にとらえ「企業が企業目的を達成するために行った生産・販売活動において消費された価値の全体」とし、管理の対象とする原価は、企業内において発生するすべてのコストを包括するとし直接把握できる材料費、工数などは全体原価の一部を形成するとした考え方にもとづいている。

ここでいう企業目的とは、適正利益の追求を意味し、利益を算出する基本式を適正利益＝売上高－費用（広義の原価）で表す。企業目的である適正利益は、販売活動と生産活動という2つの組織努力の函数から成り立っている。すなわち原価管理とは、利益管理の一環であり経営管理の重要な側面との考え方に基づく。

その管理（マネージメント）の機能とは、

- ①計画機能；経営諸活動の方向を決定して方針・目標を設定し各部門の業務活動のよりどころとする。
- ②組織機能；各人の職務を定め効率の良い組織を編成する。
- ③指示機能；指示を与え適切な職務の遂行を確保する。
- ④調整機能；均衡のとれた組織及び与えられた指示を全体目標に調和する。
- ⑤統制機能；実行された活動を計画に照らし評価し、その業績をチェック

しつつ改善に結びつける。

この5つの機能が十分に発揮できる管理の仕組みの構築が重要となる。

1.2 原価管理活動とは

ある原価をとらえ原価管理を推し進める場合、その原価が適正かどうかの判断が必要となる。管理のアプローチの方法、まず原価の発生要因を突き止めることから始め何事も結果には必ず原因が存在し、結果分析には原因との正しい関連を把握するとともに因果関係の見極めが重要となる。

原価の発生は、企業の付加価値創造のプロセス上で営まれる組織活動と密接な因果関係を持っており、両方の正しい関係を見つけることが原価管理を成功させる鍵となるとしている。

1.3 原価の二面性

原価管理は、原価発生と組織活動との因果関係を正しく把握することから始めるとしたが、より効果的に管理するためには原価自体がもつ二つの面に着目しなければならない。

一つは、原価が発生した状態において事前に予定した価格で購入したかどうか（原価のインプット面）であり、もう一つは原価を費消して生み出した価値が事前に予定した基準に照らして効率的であったか（原価のアウトプット面）で、この二つの面から原価管理が成り立っている。このどちらか一方が欠落しても、原価管理は、十分な機能を発揮することが出来ず、それ故、原価の持つ両面からアプローチしてこそ原価管理活動が生きてくると考えられるからである。

1.4 原価管理の制度

前述したように原価とは企業目的達成のために行った企業活動において費消された価値全体を指しマネジメント・サイクル（Plan-Do-See）の中で正しい管理されなければならない。

そこで企業活動上で発生する全ての原価を管理するためには管理の仕組み、すなわちツール（制度）が必要となる。

そのツールが真に原価管理に役立つ制度となる為に、次の条件を満たしたものでなければならない。

- 1) 企業内の全ての組織機能が対象となること。
- 2) 直接費および間接費を含めたトータルコストで管理できること。
- 3) 事業計画（事前計算）、月次決算（事後計算）が有機的関連をもって結びつけられ一元化されたシステムとなっていること。
- 4) 原価管理に用いられる数字が経理の勘定組織と直接結びついていること。

以上の条件を備えた制度になって、はじめて原価管理が経営管理として機能する。その具体的な原価管理制度（ツール）は、バゼットシステム、すなわち予算制度にその機能を見出すことができる。その原価管理の中心的制度となる予算制度の目的と仕組み、および内容について解明する。

§ 4 予算制度（バゼットシステム）体系

1.1 予算制度の意義

予算制度とは、トップの事業計画方針を合理的な裏付けのある具体的な数字で表し、その方針を組織の末端に至るま徹底させるとともに、具体的に示された目標に対する遂行度とその責任の所在を明らかにし、各部門活動を統制するという経営管理制度である。

したがって「予算」は、個々の業務能率と利益の根源を正当に測定し得る基準としての機能を有し、常にトップは、この基準に照らし合わせて経営上の諸問題を把握し内外の環境変化に適宜に対応することができるからである。

1.2 予算制度の基本的構造

予算制度は「部門予算」と「標準原価計算」との二つの要素から構成され

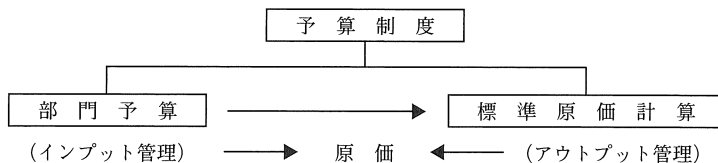
る。

この二つの要素は「各々の目的は異なっているが、いずれも目指す目標は同じであり、部門予算は標準原価計算の基礎となるもの」との考え方に基いている。

したがって、この二つの要素は、互いに有機的関連をもちつつ一体となって原価を管理していくことに予算制度（バゼットシステム）の特徴がある。

原価の二面性をとらえ、アプローチすることが有効な原価管理につながるとしたが、インプット面で管理する役割をもつ仕組みが「部門予算」であり、アウトプット面で管理する役割を果たす制度が「標準原価計算」といえる。

図表 1-1 予算制度の2つの構成要素



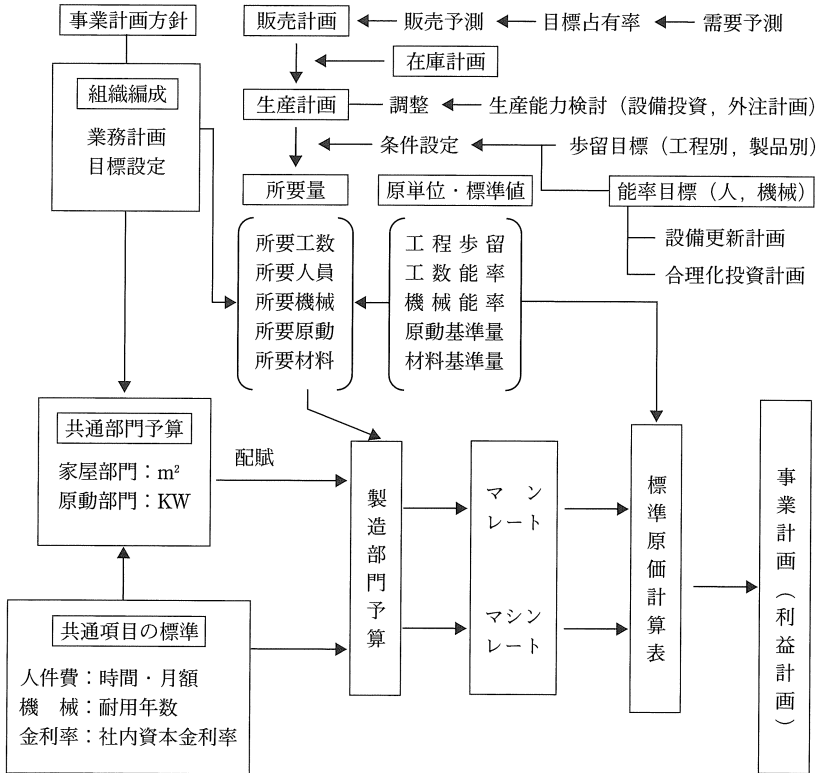
「部門予算」と「標準原価計算」が同じ数字に立脚して有機的な関連をもちながら一体となる原価管理システムは、事業計画の基盤となり、その策定プロセスを具体的に表すと図表 1-2 となる。

部門予算と標準原価を繋ぐ予算配賦レートの設定が、事業計画策定に重要な役割を果たすこととなる。すなわち、トップの事業計画方針に基づいて各部門の各々業務活動計画を貨幣価値計数的に表現したものが予算であり、その予算は、各々の業務活動との関連において、予算配賦レートを通じ標準原価に織り込まれて事業計画が策定される。

正しい標準原価を作成するためには、正しい予算と正しい予算配賦レートが必要となる。如何に正しい予算を編成し正しい予算配賦レートを導き出すが、標準原価計算、事業計画書の作成に至るプロセスにおいて最も重要なポイントとなる。

この仕組みを「予算・原価管理」と呼ばず「予算制度＝バゼット・システ

図表 1-2 事業計画策定プロセス



ム」と呼称するのも、正しい予算の編成が経営管理の精度を高める上で最も重要な要素との思想に基づいている。

1.3 部門予算編成の目的と意義

部門予算は、経営管理や原価管理に機能する目的をもって編成するもので、次の6つの側面から真にマネジメントに有用な要件を備えた予算内容とすることが重要である。

- 1) 予算編成は、トップ経営方針を実現するため各業務単位毎に業務の必要性と内容を検討する。

従来の実績を参考とせず、現在の人員や設備、組織自体の在り方などを含め、ゼロベースで見直し予算の編成に入る。

2) 予算は、事業活動に関わるすべての組織単位が必要とする費用を包括した総予算とする。

経営者の関心が企業全体の業績結果であり、その業績と個々の組織活動内容とが密接かつ有機的な繋がりを持つからである。したがって経営活動に必要とする全ての業務単位を対象とした予算が編成され、全てのコストが配賦レートを通じて標準原価に織り込まれる。

3) 予算単位は、業務機能（単位）毎に設定され予算責任者が任命される。

この場合、業務機能単位は、職制上の組織と切り離して設定され、例えば資材部署という職制は、一般的には購買業務、倉庫業務、検収業務の3つの機能単位に分けられる。

この3つの機能単位は、職制上一つの部署（資材部または課）でも、業務活動や費用内容と調整の仕方さらに標準原価へ展開していく費用配賦の仕組みなどが異なっている。したがって予算単位は、購買単位（ユニット）、材料倉庫単位、材料検収単位に分けて予算編成される。この業務機能別単位を「予算単位（Budget-Unit）」と称している。予算単位（予算部門）が決まれば、予算責任者を任命し予算編成と執行の責任を負う。

予算責任者の資質要件は、必ずしも役職にこだわらず担当業務に責任を持ち、予算と実績との差異に対し原因究明と対策が立てられる専門能力を有する人物が選任される。何故ならトップの事業計画方針に基づき、その目標達成に予算責任者が、自らの業務活動とそれに必要な予算を作成することから高い専門能力が求められるからで、ここに権限委譲という予算機能の特徴づけている。

4) 予算には必ず向上目標が織り込まれていなければならない。

予算は、単なる過去の実績に基づく推測値とか各業務部門の費用見積もりの集積値でなくトップの事業計画方針を受けて各部門の向上目標を織り込まなければならない。

向上目標が標準値という姿で合理的に予算に織り込まれてこそ経営管理や原価管理の尺度として役立ち事業計画を科学的、合理的に裏付ける役目を果たすことができる。

- 5) 共通部門の予算に織り込まれた目標（標準値）は、部門活動の実態に則した配賦の基礎を明確にし予算レートの基準が“図表1-3”の如く設定される。

図表1-3 予算単位と予算配賦レートの基準

予算単位（職制）	予算レート（配賦）の基準
家屋部門（総務課）	床面積占有度（m ² ）
原動部門（施設課）	電力（kW）・ガス（ kg ）供給量
福祉部門（人事課）	従業員数（パート等含む）
メンテナンス部門（生産技術課）	保守点検・修理作業時間
無人化製造・組立ライン（工場）	機械作業時間
目視確認検査ライン（工場）	人間作業時間

- 6) 予算における統制機能は、全体の経営活動を貨幣価値計数的に把握する経理部門が担当する。

事業業績の把握および業績評価は、月次決算を通じて事業計画との比較から差異を分析し目標（計画）達成のためのアクションがとられる。同時に業務活動部門（予算単位）毎に分解して差異要因を明確にし、スピーディかつ効果的な対応策が採られる。このような統制機能は、各部門の成果（差異）を全体組織の中で有機的に把握し経営上の問題点や経営課題が業務機能別に明らかとなる。したがって効果的統制は、事前計算（予算）と事後計算（月次決算）との仕組みが一元化されていることが重要であり、コスト・マネジメントの業務は、事業組織上、経理部門の重要な機能と位置付けられる所以である。

§ 5 松下ホームアプライアンス社の原価計算 「その機能と基本構造」

各業務部門の目標が標準値として予算に織り込まれ、この予算が配賦レートを通じて適切な姿で標準原価に展開され事業計画に結びつく。この一連の事前計算プロセスから「標準原価とは、向上目標を織り込んだ計画を達成するための実行意思を表す価値計数的表現」といえる。

1.1 標準原価計算の役割・機能

標準原価が経営管理や原価管理に真に役立つためには、原価計算目的を満足させるものであると同時に、正しい原価、すなわち真実の原価でなければならない。したがって標準原価計算は、次のことが重視される。

1) 生産物と原価との間の因果関係をつかむ。

「原価とは、企業目的のために行った生産・販売活動の段階で消費された価値の全体」を指す。この場合この消費された価値全体のうち、どの部分が特定の生産物に結びけられるかの因果関係を見出すことが必要である。原価計算の目的は、1単位量当たりの生産物生産に因果的に関連あるコストを計算することである。

2) 標準原価は、策定時点において「かくあらねばならぬ」コスト（規範性）で構成されなければならない。

標準原価を構成するコストは、まず生産活動に対して何らかの有効な貢献を果たす必要があり、合理的な組織と効率的な生産方法を基礎とした計算でなければならない。

3) 標準原価に織り込まれる基準値（この場合「標準値」を指す）は、期間または年間を通じて達成可能なものとする。これは事業計画を基礎とした標準原価であり、基準値は、当期中に達成し得る目標として設定される。

4) 標準原価は、生産活動にかかわる全てのコストから構成される。

生産活動を通じて消費される価値とは、材料費、工数などの直接的費用

のみならず設備費用、経費など間接的費用もその対象とする。すなわち直接費も間接費も企業コストと認識し、企業活動を通じて発生する「避けられない」コストすべてを、造り出される製品で負担することとなる。

- 5) 標準原価に織り込まれる設備および外部購入の材料部品在庫などは、市場価格水準を適用した再調達価格を基礎として計算する。

企業の存続・維持（実態資本維持）を支える唯一の原資は、経営プロセス、すなわち企業活動の結果、消費された全ての価値を上回る収入によって導かれた利益であり、原価は企業の現状を維持すべき取替費用のすべてを含み、再調達価格を基礎として算定される。したがって標準原価を正しい原価、真実の原価に近づけるためには常に市場価格思考をもつこととしている。

- 6) 標準原価に織り込まれる減価償却費は、定額償却法とする。

原価管理の目的がコスト低減や生産性向上などである限り、これらは企業自ら取り組んだ努力の結果として把握されるもので、単に計算方法を選択して年々変化する減価償却費によりコスト低減や生産性向上という錯覚を避けなければならない。

特に機械装置やその他生産設備を使用する対価として発生する減価償却は、定額償却法が合目的といえる。それは定率償却法による逐年減少する減価償却法が、経営管理や原価管理目的に用いる原価計算に関する限り判断を誤る危険性があるからである。

また、耐用年数が経過し償却が完了した機械装置やその他生産設備であっても継続使用していれば、そのもの自体に価値があると判断し当該設備を再調達価格で評価した上で減価償却を実施する。

計画作成時の生産設備(工場棟含む)再調達価格÷(※)バゼット耐用年数
※バゼット耐用年数とは、バゼット・システムの基本的な考え方に基づく略称で各生産設備毎に主として経済的機能を予測して測定される年数を指す。

経済的機能耐用年数は、半導体設備で平均2～3年、家電製品設備で7

～10年等と社内設定し定額法による減価償却は月次決算に用いられる。年度末時点で外部公表する年度決算書は、法定耐用年数による償却率に切り替え調整される。

7) 標準原価には使用資本の対価として金利コストを織り込む。

生産販売活動に使用される必要な資本（売掛金、棚卸資産、固定資産など）全体が金利コストの対象となる。これら使用資本は、本来、金利を生むべき資本が固定化されたものとの考え方に基づく。ここで適用される金利レートは、適正な金利率（加重平均資本調達コスト率）を設定し一定年度間を固定化し社内金利レートとして全社的に採用される。

8) 標準原価は、合理的な目標値であるが意欲的な目標値を設定する傾向は避けられない。そこから生じるギャップをヒューマン・リスクとして原価に算入する必要がある。

この考え方は、標準原価は合理的・科学的裏付けにより積み上げられた「避け得られないコスト」のみにより構成される基準原価であるが、原価見積とか予算編成の過程では意欲的な標準値や予算設定となる傾向が強い。また不測の事態（景気変動など）の発生に伴い操業度が低下することによる固定費レートの、事業計画策定時に算定した予算レートと大きく異なると経営意思決定に判断を誤る恐れがある。

そこで事業計画策定時に、このようなギャップを事前に予測し「バゼット・リスク引当金」として原価に算入する方法を採り入れている。

これは「キャパシティ・リザーブ」と称し経営の余裕度を知る目安ともなる。

1.2 標準原価計算の基本構造

標準原価は、常に経営活動のあるべき原価に各活動部門が達成すべき目標を立て、計数的で科学的に組み立てた内容でなければならない。そのためには省資源・省エネルギー、リサイクルなど経済的な検討を加えて改善目標ならびに合理化目標を意欲的に織り込むことが重要である。その上、信頼し得る

標準を設定するだけの技術的前提が必要であり部門責任者別に原価統制を明確にし全員が原価意識をもって取り組むものとしなければならない。

1) 製品別標準原価構成と表示内容

標準原価計算構成と内容は、全社統一した経理規程を遵守しつつも、各々事業場における生産形態の種類に適合した合理的な製品別原価計算（工程別総合計算、加工費工程別原価計算、直接原価計算法など）を取り入れている（本社決裁事項）。

原価の基本的構造は、“図表1-4”となる。

2) 製品別標準原価の算定基準

製品の製造に投入される材料・部品（所要量）や作業（所要時間）を製品個別単位毎（あるいは製品ロット単位毎）に定めた規範的標準所要量（目標）を基準として、これに目標数値（標準材料・部品購入単価、標準時間レート、標準予算レートなど）を換算して製品別標準原価を算定する。

図表1-4 製品別標準原価計算表（台&ロット単位）

原 価 要 素	金 額	構成比
標準直接材料費		%
標準直接労務費		
標準製造間接費 （標準製造原価）	()	()
標準材料諸掛費		
標準付加費		
標準諸引当費		
標準工場原価		
標準一般賦課費		
標準販売直接費		
標準一般管理費		
標準総原価		
標準利益		
標準仕切価格		

“図表1-4”の製品原価要素別に各原価内容と原価算定について説明する。

- (1) 標準直接材料費、製品1単位(台&ロット)を生産するために必要とされる原材料や部品の標準消費量に、それぞれの標準単価を乗じて計算される。この場合、標準材料消費量は、部品加工工程から組立工程に至る各製造プロセス上で発生する工程不良率を予測し各工程毎に標準工程歩留係数を設定し材料消費量に織りに込まれる。すなわち、

標準材料消費量 = 標準正味材料消費量 × 標準工程歩留(歩留係数) となる。

- (2) 標準直接労務費は、製品1単位(台&ロット)を生産するために直接関わった作業者の作業量(標準作業時間)に、標準賃率(標準時間レート)を乗じて計算される。この場合、標準作業時間は、標準正味所要時間に標準作業余裕率および標準工程歩留(=歩留係数)を設定して作業時間に織り込まれる。すなわち、

標準作業時間 = 標準正味作業時間 × (1 + 標準作業余裕率) × 標準工程歩留(歩留係数) となる。

- (3) 標準製造間接費は、製品の製造に要した基準とする時間による二つの方法、人間作業時間および機械作業時間を配賦基準として採りいれている。

- ① 人間作業時間(手作業を主とする製造に適した加工および組立ライン)を基準として採用した場合は、作業者の作業量(標準作業時間)に標準製造間接費率(標準製造間接費レート)を乗じて計算される。この場合の標準作業時間とは、標準直接労務費の項目で述べた内容に準ずる。
- ② 機械作業時間(無人化加工・組立を主とする製造ライン)を基準として採用した場合は、機械加工工程毎に製品(部品)1単位(あるいは1ロット)当たりの製造に要する機械作業量(標準機械作業時間、年間生産計画に基く機械の操業度が一定の基準操業度ベースに標準時間を設定する)に標準機械作業間接費時間率(マシンレート)を乗じて計算される。この場合、機械設備毎の基準操業度設定は、標準原価算定に影響を及ぼすことから、トップの意思決定に委ねられている。したがって、標準機械作業時間は、基準操業度での標準時間に機械余裕率を設定して機

械作業時間に織り込まれる。

すなわち、標準機械作業時間＝正味機械作業時間×（1＋標準機械余裕率）となる。

標準直接材料費、標準直接労務費、標準製造間接費の合計を標準製造原価と称している。これに製造補助部門（設計、品質管理、資材倉庫、メンテナンスなど）コストは、一定配賦基準より各製品毎に賦課され工場原価となる。

(4) 標準材料諸掛費、標準付加費とは、直接製造部門を補助する部門（製造補助機能）例えば、材料部品の調達・保管入出庫・検収等を担当する部門や設計試作・製品改良など担当する技術部門、品質管理を担当する部門等の活動費をいう。この活動費は、製品製造との関わり方により賦課基準を決め、各部門機能毎に設定した標準所定率（予算レート）を製品毎に受益の程度に乗じてコスト算入する。すなわち、

- ① 標準材料諸掛費は、材料部品調達・保管入出庫・検収入業務費、品質管理業務費からなり、製品別標準直接材料費に標準所定率（予算レート）を乗じて算定する。
- ② 標準付加費は、主として技術部門費で製品別標準製造原価に標準所定率（予算レート）を乗じて算定する。

(5) 諸引当費は、不可避な材料部品廃棄ロスや材料部品のリサイクルに掛かる費用からなり標準直接材料費に各該当引当率を乗じて算定する。

- ① 材料陳腐化引当費は、予め設定された引当率に製品別標準直接材料費に乗じて算定する。この材料陳腐化引当率は、次の式で設定される。

$$\text{材料陳腐化引当率} = (\text{前年度材料部品廃棄実績} - \text{改善目標額}) \div \text{当期標準直接材料費総額} \times 100$$

- ② リサイクル・コスト引当費は、予め設定された引当率に製品別標準直接材料費に乗じて算定する。このリサイクル・コスト率の算定公式は、
リサイクル・コスト引当率＝リサイクルに要するコスト推定総額÷標準直接材料費総額×100

(6) 一般賦課費とは、全社を統括する本社機構および分社本社、本部機構など部門共通費の分担額である。これらの賦課基準と賦課率は、全社および各組織機構で定められており、分権組織運営に関する重要な制度の一つである。

一般賦課費は、標準仕切価格に制度賦課率（機構毎に設定された率）を乗じ算定するが、一部の機構の部門費は一定期間、固定化して賦課している。

(7) 標準販売直接費とは、販売目標額達成に要するパブリシティ・広告宣伝費、販売レポートなどの見込費用である。したがって、製品別に共通して掛かる費用と個別に掛かる費用からなり、これら製品別総額予算に当該製品販売計画額を除して宣伝・拡売費率（予算レート）を設定する

$$\text{標準直接販売費} = \text{標準仕切価格} \times \text{製品別宣伝・拡売予算率}$$

(8) 標準一般管理費とは、事業場管理部門の費用で、一定期間の予算総額を当該期間販売計画額で除して管理部門費率（予算レート）を設定する。

$$\text{標準一般管理費} = \text{標準仕切価格} \times \text{管理部門予算率}$$

製品別標準原価計算は、事業計画（短期利益計画）策定の基本として位置付けられている（図表1-2を参照）。その考え方は、生産・販売計画数値をベースに経営目標値（利益）を設定し目標達成に要する設備・人員・購買・資金など具体的計画が決められる。この基本計画に基づき各部門（予算単位）は、業務計画を立て業務計画に基づき予算を編成する。同時に、合理的科学的な分析ならびに検討が加えられた材料消費量、作業時間、歩留、材料購入価格などをベースとして製品別標準原価が算定されるからである。

§ 6 おわりに

松下ホームアプライアンス社の原価管理および原価計算は、松下電器の経営管理理念（事業計画制度）と管理プロセス（予算制度）に基づき実施されている。

そして事業計画と原価管理を有機的に結びつける仕組みとして予算制度（バゼット・システム）であることを明らかにした。

このバゼット・システムは、業務活動最小単位とする部門予算(予算単位)と標準原価計算との二つの要素からなり、両要素が有機的関連をもって原価を管理するところに予算制度の特徴がある（図表1-1を参照）。すなわち部門予算を基礎に製品別標準原価を算定して策定された事業計画に結びつく原価管理制度は、トップからの業務権限委譲とその責任範囲を明確にする上で、極めて判り易く組織の末端に至るまで、経営上の問題点を発見し、スピーディな解決が容易となる。

この枠組み（事業計画、予算制度、標準原価）は、市場の需要予測から市場占有率を決め販売予測に基づいて販売計画を立て、この計画をベースに生産体制、人員体制、設備投資、資金計画などあらゆる経営資源の効果的配分、すなわち目標利益を確保するための経営効率化、生産合理化などによる原価引き下げ目標（活動目標）を部門（予算単位）毎に明示される。予算編成担当部門との検討・調整の結果が、部門の活動指標（経営数値）として事業計画に織り込まれ、業績評価の尺度として機能する。

バゼット・システムによる原価管理は、ある程度市場が形成され、一定量の生産・販売が見込まれ仕事量と付加価値創造のための活動が有効に発揮できる製品事業に機能するものと考えられる。

しかし、未確定要素の多い新規事業は、需要予測が立てにくく販売予測も不透明であり事業計画策定の基礎となるバゼット・システムによる個別標準原価計算や原価管理は極めて限られる。特に下記のケースの場合、

- ① 新規事業を立ち上げ、組織が未成熟な中で事業が軌道にのるまでの原価管理
- ② 市場環境の急激な変化に即応する戦略性の高い商品開発とその原価管理
- ③ 組織活性化による事業創造の環境づくりと予算管理
- ④ グローバル視点に立った戦略的事業拠点の展開とその経営管理

等経営戦略的思考と具体的な行動が求められている時、経営管理システム

としてのバゼット・システム本来の特徴を發揮するためには、柔軟性ある組織運営の構築とそれを可能ならしめる新たな管理の仕組みに変えていかなければならない。

現在、同社では戦略的意志決定や業務上の意思決定に役立つための原価管理の仕組み、すなわち原価情報の業務プロセス改革や業務活動革新をはじめとして、製造ラインのあり方（セル生産システム導入）、市場セグメント別営業体制、顧客対応に結びつく重要な意思決定などに機能する管理システムを検討中とのことである。

バゼット・システムを導入して、本来の形を変えつつも半世紀近くを経た。同社の経営管理システムとして、経営効果を高めたことに疑問を挟む余地はないと思われる。さらなる未来への業容発展のためにも、新たなバゼット・システムによる原価管理システムの構築が期待される。

(了)

注

本稿の作成にあたり、非常に多くの方々のご協力をいただいた。松下電器の基幹社内分社の一つである家庭電化製品事業分野を統括する松下ホームアプライアンス社の小牧泰喜常任監査役（前経理グループジェネラルマネージャー）、鴨居和之経理グループゼネラルマネージャー、東 邦郎原価チームリーダーはじめとして関係の方々には、お忙しいなか複数回にわたりお話をうかがう機会や資料の閲覧と懇切丁寧な説明を頂戴した。特に全体の日程や担当者など調整役として小牧常任監査役には大変お世話になった。ここに記して感謝申し上げたい。無論、ありうべき誤りは筆者の責任に帰すべきであることは言うまでもない。

参考文献

- 小林健吾. 1992. 『原価計算総論（増補改定版）』創生社.
小菅正伸. 1997. 『行動的予算管理論（増補第2版）』中央経済社.
門田安弘編. 2000. 『管理会計学テキスト（第2版）』税務経理協会.
西澤 脩. 1997. 『分社経営の管理会計』中央経済社.
櫻井通晴. 1997. 『管理会計』同文館.
谷 武幸. 1987. 『事業部業績の測定と管理』税務経理協会.
渡邊喜久. 2004. 『工業会計——理論と計算——〔改定版〕』同文館出版.