

シリングロー、ホーングレン、
クローニングシールドにみる
原価計算研究の新動向

石塚 博 司

原価計算の研究に新しい波が打ち寄せた。経営管理への活用という観点から、原価計算問題に接近しようとする試みである。それはシリングロー (Gordon Shillinglow) ⁽¹⁾、第一波をひきおこされ、ホーングレン (Charles T. Horgren) ⁽²⁾、クローニングシールド (Gerald R. Crowningshield) ⁽³⁾ によって同じ傾向の研究書が発表されるにおよんで、やがて一つの有力な潮流にまで成長しようとしている。

本稿は、管理のための原価計算という立場を強く打ち出したこの三点の著書を紹介し、あわせて原価計算研究の新しい動向をさぐるようとするものである。

(1) Shillinglaw, G., Cost Accounting: Analysis and Control (Richard D. Irwin, Inc., 1961, pp. 779)

(2) Horgren, C. T., Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Prentice-Hall, Inc., 1962, pp. 801)
(3) Crowningshield, G. R., Cost Accounting Principles and Managerial Applications (Houghton Mifflin Company, 1962, pp. 696)

二

三点の著書の内容を目次にしたがって示せば、次のとおりである。

| シリングロー | ホーングレン | クローニングシールド |
|------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|
| 一、管理会計の基 本構造 | 第一部 原価計算 の基礎 | 第一部 基本的な 原理と手続 |
| 二、予算編成と予 算統制 | 一、経営組織にお ける会計担当者 の役割 | 一、序説 |
| 三、損益算定と棚 卸資産評価 | 二、原価用語と原 価計算の二目的 | 二、工場勘定、製 造原価報告書、 工場元帳 |
| 四、原価形態 | 三、原価—操業度 —利益の関係 | 三、単位原価の決 定 I—総合原価 計算 |
| 五、実際原価計算 制度—材料費お よび労務費 | 四、統制のための 原価の集計と製 品原価の計算 | 四、単位原価の決 定 II—個別原価 計算 |
| 六、材料費と労務 費の標準原価 | 第二部 当座的業 務活動の計画と 統制—標準原価 | 五、材料費の統制 と計算 |
| 七、標準原価計算 制度—材料費お よび労務費 | | 六、労務費の統制 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|------------------|-----------------------------|---------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|------------------------|--------------------|------------------------|------------------|-----------------------------|-------------------------|----------------------------|----------------------------|--------------------------|----------------|--------------|----------|------------|-----------------|----------|
| 八、弾力性予算と製造間接費の統制 | 九、製造間接費の部門配賦 | 一〇、製造間接費の製品への配賦 | 一一、総合原価計算の諸問題 | 一二、連産品と副産物 | 一三、非製造原価の統制 | 一四、計画設定予算(I) | 一五、計画設定予算(II) | 一六、意思決定の量的要素 | 一七、資本支出分析 | 一八、増分分析と操業度分析 | 一九、直接原価計算 | 二〇、製品価格設定 | | | | | | | | |
| および予算 | 五、標準原価序説 — 直接材料費および直接労務費 | 六、予算総説— 利益計画 | 七、原価の動き、製造間接費および弾力性予算 | 八、責任会計、業績報告書およびモーティベیشن | 九、標準原価と製品原価の計算— 間接費差異分析 | 一〇、間接費— その純化、限界および補助部門 | 一一、標準原価と弾力性予算の適用例題 | 第三部 特殊の意思決定と長期計画のための原価 | 一二、業績測定、と計算 | 七、製造間接費I — 製造間接費の予算および配賦 | 八、製造間接費II — 製造間接費の記録 | 九、製造間接費III — 製造間接費差異の分析 | 一〇、標準原価I — 基本概念と原則、差異分析 | 一一、標準原価II — 標準原価計算の手続 | 第二部 会計資料の管理的活用 | 一二、原価の変動性の分析 | 一三、販売費分析 | 一四、損益分岐点分析 | 一五、原価、操業度、利益の分析 | 一六、損益の分析 |
| 定 | 二一、内部利益の報告 | 二二、内部振替価格 | 価格設定、その他の意思決定のための直接原価計算 | 一三、関連原価— 特殊の意思決定の基本概念 | 一四、資本予算(個別の選択問題)序説 | 第四部 特殊問題詳論 | 一五、連結原価と副産物原価 | 一六、総合原価計算の技術 | 一七、仕損、減耗、不良品、作業屑 | 一八、非製造原価 | 一九、在庫の計画、統制および評価 | 二〇、経営効率判断のための資本利益率 | 二一、資本予算詳説 | | | | | | | |
| 一七、意思決定のための原価 | 一八、予算制度I — 現金予算 | 一九、予算制度II — 資本予算、資本利益率 | 二〇、直接原価計算 | 第三部 総合原価計算詳論 | 二一、仕掛品、減損および仕損 | 二二、多種製品の原価計算 | | | | | | | | | | | | | | |

| |
|--------------------------|
| 第五部 会計制度 |
| 二二、会計制度と内部統制 |
| 二三、工場元帳と特殊仕訳帳 |
| 二四、IDPとE D P |
| 二五、賃金計算 |
| 第六部 再論 |
| 二六、CPA試験問題 |
| 二七、意思決定—不確実性、主観性および会計担当者 |
| 二八、原価計算と統計手法 |
| 二九、原価計算とOR |

三

以上の目次を一見しただけでも、これらの著書がいずれも、従来の原価計算書とは著しく趣を異にした接近法をとっていることが見出されるであろう。

かつて、原価計算とは、製品単位当りについて、原価はいく

らかかったかを計算することであると考えられてきた。各種の材料や労働や用役が生産物に転化する過程を、会計機構の上でどのように跡づけたらよいかという問題に理論的実践的な解答を与えることが、原価計算論の第一の研究課題だったのである。原価計算は、もともと、財務会計から分化発展したものであるから、損益計算書において売上高から控除される売上原価、貸借対照表に資産として表示される棚卸資産原価には、どんな原価を計上すべきか、そしてそれはどのようにして計算されるべきか、という問題に重点がおかれたのも、しごく当然のなりゆきであった。こうして、従来の原価計算書は、純粹に会計的観点から、原価計算制度をいかに設計するか、原価計算手続をいかに展開するかという計算技術的側面から接近をはかったものが大部分であった。

やがて、原価計算は、財務会計の単なる補助計算としてのみ存在するものではないことが認識されるようになった。この動きは、最初、科学的管理法の思想と結びついた標準原価計算の発展として表面化した。生産活動のコントロールに原価資料を役立てようとする動きである。さらに近年になって、原価計算は各種の経営計画設定のために有用な原価情報を提供しようことが認識された。これが原価計算の計画設定目的である。

こうして、原価計算の研究においては、財務会計目的と並んで、あるいはそれ以上に、経営管理目的が重視されるようになった。それとともに、原価計算研究書には、標準原価計算、変動予算、直接原価計算、営業費分析、特殊原価調査、その他の

経営管理に役立つ計算技術が盛り込まれることになった。

しかし、この場合にも、原価計算問題への基本的な接近方法には、きわだった転換は行なわれなかった。中心をなすものは、依然として会計手続そのものであった。製造原価の費目別（要素別）計算、部門別計算、製品別計算、販売費および一般管理費の計算といった計算手続に関する論述が中心となり、そのあとに、いわば補論として、前述の諸技法がつけ加えられただけであった。要するに、従来の原価計算書は大部分、会計専門家を対象とした会計手続に関する技術指導書として書かれてきたのである。

これに対して、シリングロー、ホーングレン、クローニングシールドによって次々と公刊された三点の著書は、いずれも従来と全く異なる観点から原価計算問題に接近している。

「私は、この問題に会計情報の管理的利用者の観点から接近しようとした。私が会計上の概念と手続を選択する際に用いた基準は、それは経営者の必要をみたすかどうかという点である。」（シリングロー）

「本書は経営者がその目標を選択し、達成するのを助ける高度の数量的考案としての原価計算に焦点をあわせている。資料を集計するための会計制度や手続にも、十分注意を払っているが、重点は近代の原価計算をダイナミックでヴァイタルなものにする概念に向けられている。要するに、本書の主要なテーマは、「異なる目的には異なる原価を」である。」（ホーングレン）

「本書は、原価資料の集計よりも活用に重点をおいている。この目的をはたすために、少なくとも最近まで、伝統的な方法として認められてきた接近法とは、かなりかけ離れた接近法を採用している。」（クローニングシールド）

以上は、三点の著書の序文の一節であるが、それはいずれも、原価資料の作成技術それ自体ではなしに、原価資料の管理的利用者の立場から原価計算の諸問題をとりあげようとしていることを示している。まさに、「管理的原価計算という考え方は、会計を簿記の足かせから解放する」（ホーングレン、一三頁）ものである。

四

さて、この三点の著書に共通の特徴点をあげれば、次のようになるであろう。

(一) 原価計算を広く内部報告会計ないし管理会計としてとらえていること

シリングローは「原価計算という用語は、むしろ誤解されやすい。それは、今日ではもはや、原価に関する会計だけに限定されないからである。内部的管理会計 (internal managerial accounting) という用語を用いた方が、ずっと正確である」(序文)と述べ、ホーングレンはこれを「管理的原価計算」(managerial cost accounting)と表現する。

彼等にとつて、原価計算とは、単に製品を製造するのにいくらかかったかを会計機構の上で追跡することだけではない。

「それは、経営者が当面の活動を統制し、合理的な計画設定と意思決定を行なう際に役に立つ情報を提供するものであって、製造活動ばかりでなく、調達、管理、販売等の一切の経営活動を対象とする。」(シリングロー、二頁)

このように原価計算を広く理解することにより、いきおい彼等は、従来の原価計算書とは全く異なった体系のもとに議論を展開し、また、原価計算書ではあまり扱われなかった項目を多数とりあげる。たとえば、経営管理機能、経営管理組織、コントローラー制度、予算管理制度といった従来の原価計算書ではかたずみで部分的にしか論じられていなかった問題を、最初に真正面からとりあげ、資本予算、現金予算、利益増減分析、事業部制下の会計といった従来の原価計算書にはあまり登場しなかった項目に、それぞれ重要な地位を与える。

これらの著書は「原価計算」という表題をつけられてはいるが、その内容はまさに「管理会計」である。管理会計という題名で出版されたにしても、少しも奇異な感じを受けないであろう。しかも重要なことは、これらの著書が、計算手続の側面にウェイトがかかりがちな「原価計算論」と管理論的側面に重点がおかれがちな「管理会計論」のかけ橋の役割を果していることである。単なる論理の積み上げではなく、具体的な計算手続や計算方法の基礎の上に管理論を展開しているところに、あるいは計算のための計算に終始することなく、具体的な管理目的との有機的な関連のもとに計算手続や計算方法を展開しているところに、これらの著書の一面のみかたよらぬ強みが見出さ

れる。

(二) 原価概念および原価の計算に多面的な接近をはかっていること

「原価は、それが集計される特定の目的と関連させて把握する場合にのみ意味をもつ。いいかえれば、異なる目的に対して異なる原価が存在する。あらゆる場合に適用される単一の正確な原価概念などは存在しえない。このような態度をとること」が、原価計算の研究を真にみりあるものにする。」(ホーレン、一九頁)

そこで、たとえばシリングローは、操業度変化に伴なり原価の分類として固定費と変動費を、意思決定のための原価として増分原価と埋没原価、未来原価、回避可能原価、機会原価などを、会計制度上の原価の分類として直接費と間接費、製品原価と期間原価、管理可能費と管理不能費などについて説明する(第四章)。なお、ホーレンは変動費と固定費の分類および管理可能費と管理不能費の分類を計画設定と統制のための原価として説明し(第二章)、未来原価、差額原価などいわずの関連原価は、特殊の意思決定のための原価として別に扱っている(第一三章)。またクロニングシールドの場合は、会計制度上の原価と意思決定のための原価に二大別し、それぞれについて細かく説明する(第一章および第一七章)。

「原価に関する会計というような狭い観点からすれば、原価は、製造原価、営業費、単位原価、全部原価といったものに限定されてしまう。この場合には、棚卸資産評価と損益算定にの

み関心が向けられているのである。近代的な会計担当者の観点はもっと広い。彼の場合は、製品原価を計算するための原価計算の重要性を認識しながらも、さらに一歩進んで、計画設定と統制実施のための原価概念にも強い関心を払う。(ホーングレン、三四頁)

要するに彼等は、経営内部における会計資料を用いた一切の計算を原価計算と考える。そこで、会計資料が種々の目的に活用されるのに照応して、原価の概念ないし分類も多面的にとりあげなければならないとする。そして、これらの原価の概念や分類を、単にその解釈の仕方を説明するだけでなく、全巻にわたって、経営管理の諸問題や諸手法と密接に関連させて、具体的に展開しているのである。

(三) 原則として、すべての計算手続を管理目的との関連においてとりあげていること

原価計算書である以上、当然に、一般に認められた原価計算手続について説明を加える必要がある。しかし、それを会計手続そのものとして論じないで、経営管理との関連においてとりあげているところに、これらの著書の特徴が認められる。とくに、シリングローとホーングレンの著書にその特徴がよくあらわれている。

たとえば、直接材料費および直接労務費の計算について説明するときは、これを標準原価管理と関連させ、製造間接費の計算について説明するときは、これを弾力性予算と結びつけて論ずる。(これは、標準原価管理と予算管理の、そして直接費と

間接費の本質に則した賢明なとり扱いであると思う。) また、部門別計算については、これを責任会計制度と結びつけて説明する。さらに、副産物や連産品の原価の算定についても、ただ会計上の原価の控除計算や按分計算を説明するだけでなく、意思決定やコントロールのために、これに関する原価資料を利用するときは、いかなる注意が必要であるかという点を重視する。営業費についても、損益算定のための計算よりも、むしろ計画設定やコントロールの見地からは、どんな分析や計算が必要であるかという点に焦点をあわせている。

要するに、従来の原価計算書において、ややもすると見られがちな計算手続と管理手法の間の断層をみごとに結合させ、両者を一体化している点、苦心のあとがうかがわれる。

(四) 経営者の意思決定に利用される原価資料の収集と計算をとくに重視していること

近代の原価計算をとくにダイナミックなものにしているのは、解決を要する将来の個別的な課題に対する経営者の意思決定と原価計算との関係についての研究の発展である。著者たちもこの問題の重要性を認識し、かなり多くの頁をさいている。

まず、意思決定とは、シリングローによれば、「特定のプログラム、製品、物的設備などの開始、変更または終結を扱うものである」(二二五頁)。ホーングレンはこれより簡潔に定義する。「意思決定とは選択することである。選択は代替的な措置の間で行なわれる。採用可能な各々の措置は、将来になつては

じめてその結果がわかる。ところが、将来を正確に予測することとほめたにできることではないから、それは常に不確実性をおびたものとなる。」(ホーングレン、七二六頁)

要するに、意思決定は未来に関するものであり、そのために将来どうなるかの予測を常に含んでいる。それ故に、意思決定には常に不確実性がつきまとう。逆説的には、このような不確実性が存在するからこそ、経営者は次々と無数の意思決定をしなければならぬ。

最終的な決定を下す際に、どんな精神作用が働くかは、誰にもわからない。経営者の知性が完全に働けば、最も有利な代替案が選ばれるであろうが、実際には、知性、意志、感情、時間の制約、予感、先入感といったものの相互作用のもとに、選択が行なわれる。そのために、結果的には不適切な意思決定だったという場合が少なくない。

そこで、経営者の意思決定の成功率を高めるための試みがなされなければならぬ。それには、まず意思決定の過程を分析することから始める必要がある。

こうして、ホーングレンは意思決定の過程を次の七段階に分ける。(七二頁)

- (1) 問題点と経営者の望んでいる特定の目的を明確にする。
- (2) いくつかの代替的な措置を明らかにする。
- (3) 各々の代替案の結果を測定し、その実施担当者を決定する。
- (4) 各々の代替案の原価と収益を計算し、その不確実性の程

度を測定する。

- (5) 代替案のうちから一つを選択する。
- (6) その決定を行動にうつす。
- (7) その結果を評価する。

会計担当者は、意思決定を行なう者ではないが、適当な資料を集め、これを報告する責任者として、意思決定の過程に重要な役割をはたす。とくに代替案の発見と測定は、会計担当者のなすべき仕事である。会社の歴史的記録を扱っており、その記録に含まれる数字の意味と限界を知りつくしているのであるから、この点に関する会計担当者の責任は重大である。(シリングロー、四九三頁)

ところで、意思決定のための会計資料を作成する最初の段階は、その意思決定に関連する原価を関連のない原価から分離することである。(クローニンギンシルド、四八一頁)そして、意思決定は将来の代替的な措置の選択であるから、関連原価は期待される未来原価でなければならない。しかも諸代替案のもとで差額を生ずるような原価のみが関連をもつ。したがって、関連原価は未来差額原価であるということが出来る。(ホーングレン、三七五頁)

それでは、関連原価はどのようにして認識し測定したらよいのか。これについては、三者とも、いくつかの仮設例を設計し、その各々について解決を与えていくという方法をとっている。その場合、シリングローとホーングレンは資本支出を伴なう意思決定と、それを伴わない意思決定とに二大別し、数章にわ

たつて詳述する。とくに割引率法を中心にした資本支出計画に
関する論述は、いずれも、この分野の最近の文献を総合し、明
解な論理によつて貫かれていゝということができよう。クロー
ニングシールドの著書は、その点簡潔すぎて不満が残る。

紙巾の關係もあり、細部にまでわたつて紹介することはでき
ないが、従来原価計算書で、これほどまでに、意思決定のた
めの原価の計算を広くそして深く検討した著書はなかつたよう
に思う。

五

以上、きわめて概括的ではあるが、三点の著書を紹介し、原
価計算研究の新しい動向をさぐつてみた。経営管理のための原
価計算という立場を強く打ち出し、終始一貫して、異なる目的
のためには異なる原価をとつて考へ方を徹底させた点、これら
の著書には、従来原価計算書の論述法の常識を破つた新しい
いふきが感じられる。

もちろん、まだ十分に熟していない新しい接近法を採用した
ことにより、弱点も随所に見出される。積み込めるかぎりのも
のをすべて積み込んだというような盛り沢山の感じを受ける
し、著書の体系も雑然として十分に整理されていないという感
じも受ける。たとえば、シリングローの著書では予算管理の項
目が、ホーニングレンの場合は資本予算、総合原価計算の諸手続、
意思決定の問題が、そしてクローニングシールドの著書では、
総合原価計算に関する説明が前後に分断されてしまつてゐる。

また、シリングローの場合、營業費の計算と分析についての説
明が他の問題にくらべて簡單すぎるし、ホーニングレンの場合、
計画設定の概念が必ずしも明確でなく、クローニングシール
ドにおいては、原価・操業度・利益の關係とその適用にのみ注
意が向きすぎている感がないでもない。さらに三著書とも、経
営管理との關係を重視するあまり、原価計算の會計手続につ
いての説明が不十分であることなどである。

もっとも、この点については、これらの著書が、會計専門家
ないし會計専攻学生のみでなく、広く経営の財務的側面に関心
を寄せる人々をも対象として書かれていゝという点からして、
このような批判を加へること自体無理なのかもしれない。いづ
れにせよ、原価計算問題へのこのような接近方法は、十分に意
義のあることであり、今後ともこつこつといった傾向の著書はあらわれ
つづけるような気がする。