

ドイツにおける戦略的 原価マネジメントの構想について

——ホルヴァートと彼のグループによる提唱の検討を中心に——

長谷川 拓三

はじめに——最近の日米独における原価マネジメントの展開状況の概観

- I 戦略的原価マネジメントの意味と必要性
- II 戦略的原価マネジメントの任務と構造
- III 戦略的原価マネジメントの用具としての
プロセス原価計算と原価企画
 - (1) プロセス原価計算の目標
 - (2) プロセス原価計算の構造
 - (3) 原価企画とプロセス原価計算の相互協力
- IV 戦略的原価マネジメントを成果的に投入する際の
留意点——むすびに代えて

はじめに——最近の日米独における原価マネジメントの展開状況の概観

企業活動のグローバル化の進展とその下での競争の激化現象、およびこの状況下で、急速な技術革新に支えられて、競争優位の獲得ないしは維持のために要請される消費者からのニーズに応じた製品バリエーションの多様化（もともと、消費者ニーズの多様化現象を過度に喚起したのは企業であるという見方もできよう）・高品質化・低価格化競争現象は、今後、企業が生き残るための戦術的・戦略的方策の枠組みを決定的に規定していくであろうと認識することができよう。

このような現象下つまり環境下での競争優位の獲得・維持への支援という観点から、アメリカでは、伝統的な管理会計あるいは管理原価計算の技法・システムの適合性喪失（レバンス・ロスト）が顕現化され、そのことによって早急に適合的（レバンス）な新しい技法・システムの発見と構築が1980年代中頃から望まれた。本来ならばこの機に、管理会計あるいは原価計算の本源的役割、したがってこれらの会計情報の意味、機能および利用限界を厳格に再検討することから出発すべきであったであろうに、果たしてこの時期、アメリカ経済・企業の現実、この再検討の余裕と時間を与えるものではなかった。

そして、周知のごとく、アメリカでは、若干の実務から析出されたいわゆる活動基準原価計算（Activity-Based Costing）が注目され、キャプラン（R. S. Kaplan）、クーパー（R. Cooper）など多くの研究者達さらには非営利的研究集団CAM-I（Computer Aided Manufacturing-International, Inc.）が、この原価計算方式の普及に努めるべく、多数の著作でその有効性・適合性を論理的、経験的および発展的考察をまじえながら研究活動を続けている。この原価計算についての初期の論述では、とりわけその戦略製品識別機能が強調されていた。しかしながら戦略製品の識別機能ということから広げることができるマネジメントだけでは、競争優位の獲得には無理があるという指摘・批判¹⁾を受けてか、今日では、活動基準原価計算からの情報を利用してプロセス改善分析を目指す「活動基準マネジメント」（Activity-Based Management）へとその展開が押し進められている²⁾。また、シャンク（John K. Shank）とコヴィンダラジャン（Vijai Govindarajan）は、グローバル競争優位の獲得を目指した「戦略的原価マネジメント」構想を展開するにあたって、ポーター（Michael E. Porter）の主張する「価値連鎖分析」の重要性に賛同し、そこで、活動基準原価計算（特に、そこでのコスト・ドライバー分析）が如何様に価値連鎖分析のために有効に適合されうるかを考察している³⁾。

その一方で、最近のアメリカおよびイギリスの管理会計に関する文献の論

述をみるに、多くの研究者やコンサルタントが熱心に主張するほどには、活動基準原価計算は、実務に普及しえていないのも読みとれる。これに関連して、今日までに提唱されてきた活動基準原価計算の方式自体の実戦的適用上の多くの困難もまた、しばしば指摘されるに至っている。しかしながら、多くの論者が、競争戦略マネジメントを構築する際に、伝統的な管理会計の適用範囲の拡大や重点的役割の変更を提唱する中で⁴⁾、その支援用具としての「コスト・ドライバー分析」についての一層の研究の重要性をたいてい主張している、ということは観察できる。

日本では、周知のごとく、世界的に有名になったトヨタに代表される JIT（ジャスト・イン・タイム）生産システムに適合する管理会計として生成・展開されてきた「原価企画」が注目されている。そこで、実務における原価企画活動の展開状況を観るならば、それは、もともと日本の経営システム・風土の下で、しかもほぼ一貫して生産規模の拡大が可能であった中で、企業の内外からの大きな抵抗もなく、中期利益計画の達成に向けて、比較的スムーズに成功裡に有効な原価低減手段として実践されてきていたと認識することができるであろう。

ところが、バブル経済の崩壊、日本経済状況の悪化、激しい円高、世界的規模での不況さらにはアメリカ企業の生産性の追い上げなどの要因により、JIT 生産システムおよびこのシステムの下での活動をより成功に導くための原価低減的支援活動である原価企画を先導的に実施してきた自動車産業の販売台数は、大幅に落ち込んできた。その結果、現在では、生産台数の削減を余儀なくされている。ここにきて、JIT 生産システムおよび原価企画の有効性の裏に張り付いていたリスクの面が顕現化してきたと思える。

このリスク面とは、次の事実を指す。すなわち、確かに JIT 生産システムや原価企画に拠った完成品メーカーの経営では、そこでの原材料・部品・完成品などの在庫、固定的設備さらには変動費の発生を相当に削減することに成功してきたのであるが、このことは、その一方で、部品メーカーや材料

供給メーカーとしての製鉄会社等における生産設備の拡充、多量のロット別在庫の実在および従業員削減（合理化）の制限（場合によっては、従業員やパート人員の増加）という被りの上に成り立っていたという事実である。

果して、これらのいわゆる系列的・重層的な日本の下請産業では、完成品メーカーの生産量の持続的拡大時には、受注の継続的増加を得て、この被りを比較的に問題とすることなく活動することができたのであるが、最近の完成品メーカーの販売不振による当然の流れとしての受注量の減少により、この被りはすべて過剰な利益圧縮要因として表面化し、経営成果を大きく押しさげる要因となっているのである。

したがって、このようなリスク面の顕現化は、単に一企業だけでなく、系列企業・関連企業をも捲き込んで経済全体に影響する極めて重大な問題であると認識することができる。この事情から我が国では、今後、JIT生産システムおよびそれに適合する管理会計とりわけ原価企画の有する有効面だけでなく、リスク面をも検討しながら、さらには経営環境やその将来的変化を考慮しながら、リスク面をできるだけ浮上させない戦略的なマネジメントの体系的構築を模索する必要があると考えられる。その場合に、いうまでもなく「原価企画」は、このような戦略的なマネジメントの重要部分を構成する「原価マネジメント」の一用具として、他の「原価マネジメント」用具との良好な連携の中で、如何なる役割つまり位置を担えるかの再検討が加えられねばならない。さらにこの場合、最近の日本的な系列・重層の下請制度の部分的崩壊の進行や海外現地生産シフトへの加速化という原価企画の成功裡な活動にとって現時点ではハードルとなると考えられる事象⁵⁾も考慮して、発展的に検討することが迫られることになるであろう。

次にドイツの最近の展開について目を向けてみよう。ドイツでも、グローバル競争優位の獲得という観点から、アメリカと同様に、伝統的な原価計算の原価マネジメントへの不適合がしばしば問題視され、新しい管理会計あるいは原価計算および企業管理システムを構築するための研究が盛んである。

これに関して、ドイツの実務人や大学研究者達の活動や思考に大きなインパクトを与えているシュトゥットガルト大学のコントローリング講座の主任教授であるホルヴァート（Péter Horváth）とその協力者（Mitarbeitern）による「戦略的原価マネジメントの構想」とその実務への精力的な普及活動が注目されている。この構想は、アメリカおよび日本の経験的研究や理論研究の成果を積極的に摂取しながら、それらをドイツの事情に適合できるようにシステム化することを企て、さらには伝統的な管理原価計算（特に、ドイツ企業に現在最も普及している限界計画原価計算〔Grenzplankostenrechnung〕）の不適合（Relevance Lost）部分を指摘しつつ、展開されている。

本稿の目的は、この構想を表明し解説しているいくつかの研究成果を紹介・検討しながら、グローバル競争を意識したドイツの研究状況とその思考を探ることにある。

〔付 記〕

筆者は、一昨年（1992年）の4月から1年間、ホルヴァート教授（Prof. Dr. Péter Horváth）のもとで研究する機会を与えられた。その地で、ホルヴァート教授や彼の7名のアシスタント（Ronald Herter, Hans-Jürgen Lemke, Stefan Niemand, Werner Seidenschwarz, Ronald Gleich, Joachim Lamla, Markus Wolbold）、さらには「IFUA-Horváth & Partner GmbH」のメンバー（Reinhold Mayer, Holger Sommerfeldt usw.）〔ホルヴァート教授はこの会社の代表取締役である〕と接し、彼らの思考様式を教示してもらった。しばしば、管理会計の本源的機能について、したがって、その認識によってたつ管理会計の研究視角について、筆者の考えと相違する点があり、口頭、時には筆談をまじえながらの意見交換をした。（なお、筆者の管理会計の本源的機能にかかわる考え方については、次を参照されたい。T. Hasegawa, “Entwicklung des Management Accounting Systems und der Management Organisation in japanischen Unternehmungen”, *Controlling*, Heft 1, Januar / Februar, 1994, S. 4-11.）また、ホルヴァート教授の紹介により、Porsche AGの「コントローリングと経営経済」部長のUdo Cervellini, Carl Zeiss Jena GmbHの代表社員であるGeorg Steinbichler, SAP AGのW. Sinzig, その他Siemens AGやMercedes-Benz AGの企業人らとも、戦略的管理会計の展開方向と実務上の留意点について話し合った。これらのことが、本稿の執筆動機のベースにあることを、彼らへの感謝の念をこめて、付け加えておきたい。

I 戦略的原価マネジメントの意味と必要性

まずはじめに、ホルヴァートと彼のグループが研究対象としている活動の構想とその分野および基本思考を確認しておこう。これに関しては、1992年度のシュトゥットガルト大学経営経済学部（Betriebswirtschaftlichen Instituts der Universität Stuttgart 1992）の年次報告誌で、次のごとくに記載されている。

「本講座（ホルヴァートを正教授とする「一般経営経済学およびコントローリングのための講座」）における研究活動の中心は、〔企業〕コントローリングの伝統的な中心領域（Kernbereiche）（これは、製造領域を意味している）を一層拡張的に展開する（つまり、製造領域より上流に位置する研究開発領域や情報管理領域などもコントローリング活動の重要部分に含める）とともに、今日話題となっている重要テーマを取り扱うことにある。その場合、特別の重要視を、理論上の研究もさることながら、とりわけ企業実務に対して推奨できる方式を構築することにおいている。」⁶⁾

「コントローリング〔活動〕を、〔従来一般的であるように〕個々の職能領域に出発点を置いて実施するという考えを放棄して、個々の職能を超えた見方（諸職能での活動を全社的見地から調整・監視するという見方）をもって、そこから実施し始めるという考え方に改めるならば、コントローリング〔活動〕に強く影響を与える最近のいくつかの〔研究の〕展開が自ずと明確なものとなってくる。これらの展開の一つは、企業のマネジメント領域〔の活動〕をすべて戦略的志向へと整えるということである。如何なる戦略をとるべきかの決定は、いくつかのコントローリングの用具を利用することによって確実に得られる。これらのコントローリング用具はすべて、戦略的原価マネジメント（strategische Kostenmanagement）の概念の下に包含することが可能なものである。これらのコントローリング用具が、本講

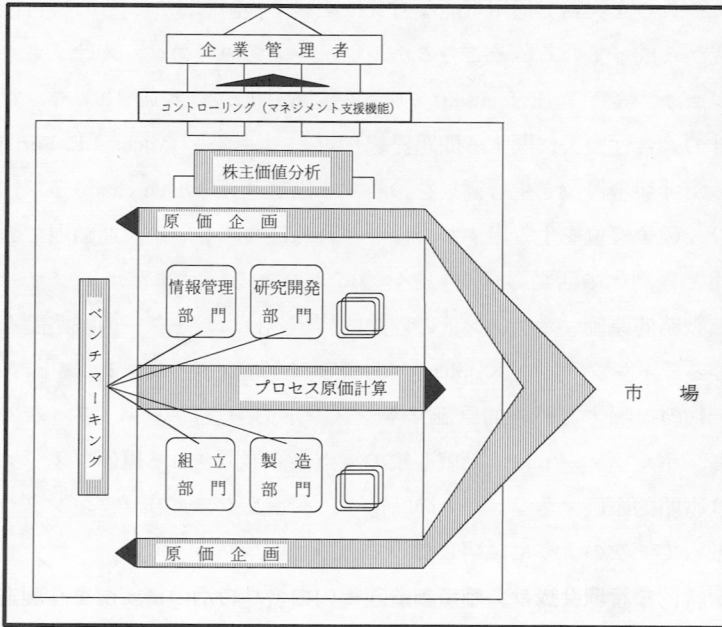


図1: 講座「コントローリング」での現在の研究活動の概要

Jahresbericht des Betriebswirtschaftlichen Instituts der Universität Stuttgart 1992, S. 98.

座での当面の重要な中心的研究対象である。：これらは具体的には、『プロセス原価計算』(Prozeßkostenrechnung)⁷⁾、『原価企画』(Target Costing)、『ベンチマーキング』(Benchmarking)⁸⁾、『株主価値分析』(Shareholder Value Analysis)⁹⁾および『一企業を超えた価値創造連鎖の研究』(die Untersuchung unternehmensübergreifender Wertschöpfungsketten)¹⁰⁾を意味する。¹¹⁾

さらに、ここに挙げられたコントローリング用具相互の結びつき、つまり企業管理上の位置づけが、図1のように示されている。

以上の記述と図1から容易にわかるように、ホルヴァートと彼のグループの活動の枠組みは、主として今日のアメリカや日本で話題となっている経験的研究や理論研究の諸成果を積極的に摂取し、自国の企業の実状を考慮しな

から、それらを実務で適用可能な方式にすべく検討し、かつその整合性を計る研究から成っている。そこでのホルヴァートの思考のベースは、キャプランとジョンソン (T. H. Johnson) の共著書 *Relevance Lost* (1987年) での管理会計の適合性喪失に関する問題提起¹²⁾と、ポーター (Michael E. Porter) が提唱した「競争優位を生む源泉を診断する価値連鎖 (value chain) の考え方」および「競争優位を生み出すためになされねばならない価値連鎖内での低コスト化と差別化の活動の達成」ということにある¹³⁾。またホルヴァートの考える戦略的原価マネジメントの理論的枠組みは、ポーターの戦略論を継承しているシャンク (John K. Shank) およびゴヴィンダラジャン (Vijai Govindarajan) の提唱する戦略的原価マネジメントの考察に基づいている¹⁴⁾。すなわち、ホルヴァートは、価値連鎖の視点から展開される原価マネジメントつまり戦略的原価マネジメントの特徴を、シャンクおよびゴヴィンダラジャンに倣って、次のように説明している。

「伝統的な管理会計は、価値創造連鎖内の一つの活動に、つまり製造活動に焦点を当てている。〔従来の〕各種の計画原価計算〔システム〕は、製造業における製造〔領域の活動〕を中心に据えて展開されてきたものである。そこでは、製造領域以外の活動は、単なる固定費ブロック部分と見做されてきた。〔従来の管理会計と我々 (ホルヴァートとそのグループ) のシャンクらに倣って展開する〕戦略的原価マネジメントの本質的な違い〔つまり、視点の拡大化〕は、まず第一に、戦略的原価マネジメントでは価値創造連鎖 (Wertschöpfungskette) 内のすべての価値形成諸活動が分析されるということである。さらに言えば、そこでは、製造〔領域〕よりも上流のプロセスに位置する研究開発〔領域〕の諸活動の分析に主要な着眼点が置かれているということである。〔このことは、製品の研究開発活動が消費者ニーズや資材供給業者の価値創造を考慮して実施されなければならないということから、〕価値創造連鎖の分析は、企業内組織と企業外環境との間で切断されるのではなく、連結されてなされるということの意味する。

ここに、伝統的な管理会計と戦略的原価マネジメントとの本質的相違が明確に現れるのである。伝統的な管理会計の視角は、第一に、組織内部に向けられている。それは、組織内部のプロセスを分析する。その視点は、“付加価値” したがって購買価値と販売価値の差額を最大化することにある。このような会計システムは、企業とその環境（つまり、消費者、部品メーカー、原料供給業者など）の切断部分の内部で閉じてしまう。それに対して、価値創造連鎖に拠った視角とは、次のごとくである。すなわち、価値創造連鎖の対象は、企業とその環境の切断部分で閉じない（終わらない）。ここでは、供給業者から得る原材料・部品から最終の消費者に渡る製品に至るまでの全価値創造連鎖を考察する。さらにまた、企業外部にも焦点が当てられている。企業内の諸活動は、全価値創造連鎖の一部分のみを構成していると考えられる。〔伝統的な企業内〕付加価値の考え方では、価値創造活動が、〔企業内部から出発するので、〕スタートが遅れるし、〔企業からの出口で止まるので、〕その終点が早すぎる。〕¹⁵⁾ したがって、これでは競争優位を獲得できないと批判されるのである。

筆者自身、価値連鎖の考えから展開される戦略的原価マネジメントに関し、ホルヴァートの構想（およびその原型的構想を提唱しているシャンクとゴヴィンダラジャン）に学ぶところも多いが、少し違った観点から、これに対する期待とともに不安も抱いている。しかしながら、この期待と不安について、本稿で詳細に論じることは控えている。これについては、あらためて本誌の次の号で論じる予定である。もっとも、以下で、ホルヴァートと彼のグループが展開し提唱する戦略的原価マネジメントの構想を紹介・検討するなかで、筆者の抱くこの期待と不安を少しまじえさせたいとは考えている。

II 戦略的原価マネジメントの任務と構造

ホルヴァートは、戦略的原価マネジメントの主要任務を以下の記述のごと

くに考えている。

「原価とは、〔それ自体をいくらながめたとしても、〕単に資源費消の状態を描写しているだけである。だから、企業経営を目標に向けて遂行するためには、原価を把握しそれを良好に利用するというだけでは不十分なのである。むしろ我々は、今日、原価を発生させる要因を知り、それを構成化する用具 (Instrumente) が必要なのである。この場合に、『戦術的原価マネジメント』と『戦略的原価マネジメント』を〔明確に〕区分しておかなければならない。『戦術的原価マネジメント』とは、既存の意思決定フィールドの枠内で〔適切な〕意思決定を行うために必要な情報の利用を可能にする〔任務をもつものである〕。ここに言う意思決定には、〔直接的製造活動領域に対して〕間接的な〔例えば、研究開発活動、部品・原料の調達活動さらには物流活動のような〕企業領域における能力適合 (Kapazitätsanpassungen) に関わる意思決定、ジャスト・イン・タイムに関わる短期的処理決定、自製か外注かの意思決定などが含まれる。それに対して、『戦略的原価マネジメント』とは、新たな意思決定フィールドを形成するに際して、したがって〔より目的的に言うならば〕競争優位を探索するに際して、それを支援するものである。その場合、“戦略的” (strategisch) という表現は確かに不正確である。当然のことであるが、原価計算や原価マネジメントは、如何なる新戦略も生み出しえないであろう。むしろ、これらの任務は、戦略を発見するに際しての支援ないしは戦略を戦術上の計画設定に組み入れるに際しての支援にある。』¹⁶⁾

このように原価マネジメントの任務を明記した上で、ホルヴァートは、自分の構想する、「戦略発見プロセス」および「戦略の戦術計画設定への組み入れプロセス」を支援する戦略的原価マネジメントの作用プロセスとその諸要素 (用具) を、図2のごとくに示している。なお、ここでホルヴァートが想定している戦略とは、とりわけ、相互に関連する価格戦略、品質・機能を考慮した製品開発戦略および原価低減戦略であり、一括して言えば競争優位

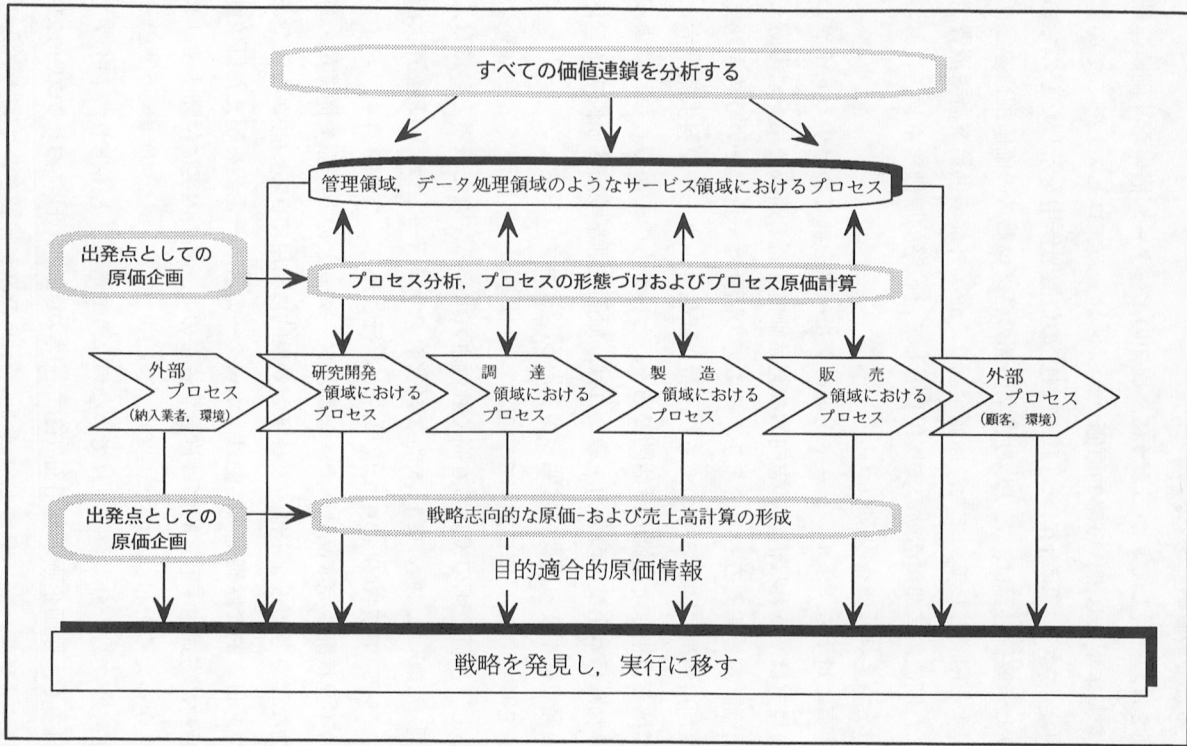


図2: 価値連鎖の中での戦略的原価マネジメントの諸用具

P. Horváth, "Zur Zielsetzung und zum Inhalt des Buches", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 3.

を獲得するための戦略である。

この図2は、一見してわかるように、周知のポーターが描いた「価値連鎖の図」¹⁷⁾を基本型にして、戦略的原価マネジメントのプロセスとそこでの諸用具（特に、「プロセス原価計算」と「原価企画」）の位置と作用を示したものである。プロセス原価計算は、とりわけ企業内部の各プロセスの価値創造連鎖活動を支援する用具として、また、原価企画は、企業外部の供給業者や消費者と結ばれた価値創造連鎖活動の支援用具として、戦略的原価マネジメントの構想に組み込まれているのである。

原価企画に対する、ホルヴァートと彼のグループをはじめとするドイツの一般的な見方は、それは消費者志向的な製品価格容認の達成を第一に考慮した目標原価計算と言えるものであり、そこでの活動は一企業という枠を超えての価値創造活動に関わるものであり、特に部品メーカーや原料供給業者との連携作業を目指した原価低減活動である、というものである。これによって獲得された日本企業の競争力を考えれば、原価企画を戦略的原価マネジメントの出発点に据える重要性は明らかである、というのがホルヴァートらの見解である¹⁸⁾。この見解に対して、ドイツではあまり異論がでていないようであるし、原価企画の役立ちも高く評価されている。ただ筆者としては、原価企画（活動）は、極めて日本的な経営システムや風土および経済状況（特に、バブル期の経済状況）の中で成果的に遂行されてきたのであり、ドイツの現在の不況状況や完成品メーカーと部品メーカーとの力関係や従業員の意識・行動などを考えるならば、どれほど効果的に利用できるか不安である。また、日本的な原価企画活動は、ポーターの言う一企業を超えた価値創造連鎖活動に形式的・形式的には符合するものの、その内実が付随するリスクが大きかったことは（これについては、本文99、100ページを再度参照のこと）、いまだドイツでは十分に認識されていないようである。ともあれ、ドイツでは、今日でも、原価企画の有用面（特に、日本の自動車会社にみられる成果的な原価低減機能およびポーターの価値連鎖概念との符合）のみが強調されており、とり

わけホルヴァートとそのグループによる実務への普及活動によって、「製品作り」の意識変更（特に、消費者志向に拠った価格設定戦略）に大きなインパクトを与えているのは確かである。

出発点としての原価企画に引き続き原価マネジメントとして、ホルヴァートは、図2に示されているごとく、プロセス原価計算を戦略的原価マネジメントの用具として提唱している。その理由の一つとして、今日のドイツの実務に広く普及している原価計算（特に、限界計画原価計算や補償貢献額計算〔Dekungsbeitragsrechnung〕）の不適合（レレバンス・ロスト）ないしは利用限界が挙げられている。つまり、ホルヴァートによれば、「〔価値連鎖の考えから展開される戦略的〕原価マネジメントは、〔価格設定や品質などに関わる〕戦略を策定する場合の支援用具として機能せねばならない。そのためには、まずもって、間接費領域〔つまり、調達領域、研究開発領域、物流領域、管理領域などのような製造支援領域〕で発生する諸原価〔の発生原因に即した内訳〕が確実に構造化され、それによって、原価計算による原価の発生原因に従った製品原価の計算ができなければならない。……〔しかしながら、〕従来の原価計算方法——補償貢献額計算や限界計画原価計算およびその他すべて——では、上述の要請をもはや履行できない。』¹⁹⁾と主張されるのである。

その根拠が次のごとく説明されている。

まず、従来の多段階式の直接原価計算（補償貢献額計算）は、固定費をそれが発生したと認識できた階層（例えば、製品、製品グループ、部門、全体企業）つまり場所に対応づけて分析する方式であるが、固定費を発生させた本来の原因を分析するものではない。「したがって、これでもって、企業のどんな事象によって固定費が発生し、またその額が変化するかに関する如何なる証言（Aussage）も得られない。」「このことが、固定費管理を阻止する。」「結論を言えば、補償貢献額計算は、意思決定に関連する原価の一部を、つまり比例費をもっぱら詳細に考察するものである。したがって、補償貢献額計算は、意思決定志向的原価マネジメントに対する今日的な要請（つまり、総原価

に占める固定費割合の増加するなかで、固定費発生の原因分析とこの結果にもとづいて価値連鎖活動を原価的に把握・管理するという要請) にもはや適合していない。」と言うのである²⁰⁾。

次に、限界計画原価計算(ドイツで最も普及している管理のための原価計算)について考察してみれば、「これは、なるほど第一次的に、比例費の詳細な把握・解明に関わっているものであるが、〔価値連鎖活動の比較的〕上流段階で固定費ブロック分析を様々な関連値(Bezugsgröße)(これは、原価に影響を与える要因を原価価値的に表した量である)の導入によって企てることも行う。この計算では、主要な注視は、製造領域に向けられている。しかしながら、〔今日、〕総原価に占める製造領域の原価割合はますます低下する傾向にある。製造に間接的な領域(製造支援領域)では、しばしば、複数の関連値でもって原価部門ごとに、その固定的性格をもつ間接費を構成づけることが試みられる。だが、このやり方には二つの重要な欠点がある。第一の欠点は、関連値の選出〔方法〕にある。つまり、ここでの関連値の選出は、まさに〔個々の〕部門に関連づけてなされる。しかしこれは、固定費の複数原価部門にわたる(多部門にわたる)性格を考慮していないし、また各関連値でこの固定費の性格を表現しようともしていないのである。第二に、〔各原価部門で選出された〕関連値を、計画設定目的や製品原価算定目的という目的別に集め・一括化する処理が行われない。したがって、関連値の製品関連性も、また戦略的意思決定に関わる原価影響諸要因も、明らかとならない。結局、製造に間接的な諸領域(製造支援領域)で選出された関連値の数が(しばしば起こりうることであるが)数百にのぼるならば、この計算(限界計画原価計算)によって、意思決定に関連する固定費情報を準備し、それに拠り、トップ・マネジメントを支援するということなどありえない。」というのである²¹⁾。

以上のような従来の原価計算に対する問題点を認識した上で、ホルヴァートとそのグループは、プロセス原価計算(その任務・役割を重視して、最近では、プロセス原価マネジメントと称している)の提唱をしているのである。表1で、

ドイツにおける戦略的原価マネジメントの構想について（長谷川）

原価計算システム 判断基準	補償貢献額計算	(限界) 計画原価計算	プロセス原価 マネジメント
主要投入（利用）領域	企業全体	製造領域	間接的領域 (製造支援領域)
優先的に考察される原価	比例費 段階的固定費	比例費	間接費
カルクラチオン (製品原価計算)	間接費は配賦率を用いて一括割当	間接費は配賦率を用いて一括割当	原価負担者ごとに配賦
原価分割	比例費 固定費	比例費 固定費	・アウトプット量に依存する原価 ・アウトプット量に依存しない原価
システムの設置目的・機能	オペレーティブ	オペレーティブ	戦略的オペレーティブ
意思決定支援	短期および中期の意思決定	短期の意思決定	中期および長期の意思決定
市場志向	部分的に付与する	付与していない	戦略的原価マネジメントの枠内で付与する

表1: ドイツの原価計算システムの対比

P. Horváth, "Zur Zielsetzung und zum Inhalt des Buches", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 5.

ホルヴァートは、三つの原価計算システムを比較・対照している。参照していただきたい。では、この表で示されているプロセス原価計算とは、どのような発想から、および如何なる構造から成るものか、以下で、さらに詳細に紹介・検討してみよう。

III 戦略的原価マネジメントの用具としての プロセス原価計算と原価企画

(1) プロセス原価計算の目標

プロセス原価計算は、従来のドイツ型の直接標準原価計算つまり限界計画原価計算の弱点、すなわち製造支援領域における間接費の透明化に関わる弱

点を、カバーするものとして考案されたとみることができる。ホルヴァートらの発想の起点は、彼ら自身しばしば述べているように、ミラーとフォルマン (J.G. Miller / T.E. Vollmann) の論文「隠れた工場 (The Hidden Factory)」(1985年)²²⁾の論述であろう。ミラーらの言う「隠れた工場」あるいは「目立たない工場」とは製造支援領域を意味する。これは間接費領域とも言うことができ、今まで製造領域ほどには注視されてこなかった。しかし最近では、この間接費領域で発生する原価が急速に増大している。したがって、この領域の間接費管理は、極めて重要になってきている。間接費管理のカギは、間接費をドライブする (drive) 取引 (transactions)〔活動〕をコントロールすることである²³⁾、という主張に拠っているのである。その後、この思考が、キャプラン (R.S. Kaplan)、ジョンソン (H.T. Johnson) およびクーパー (R. Cooper) やその他の論者によって取り上げられ、新しい戦略製品識別原価計算の構築に向けて展開されてきている、とホルヴァートらはみているのである。

このような思考に学び、その基本線上で、ドイツの従来原価計算の弱点を指摘し、さらにそれをカバーする目的をもって、アメリカで展開されている「活動基準原価計算」を、特にその中心概念であるコスト・ドライバーの考えを借りて、「ドイツ式の活動基準原価計算」にシステム化したのが、ホルヴァートらの「プロセス原価計算」であるとみることができる²⁴⁾。というのも、ここでの「プロセス」(Prozeß) という用語は、アメリカで言う「活動」(Activity) とほとんど同じ意味をもって使われているからである。したがって、プロセス原価計算について理解するに際して、一般に活動基準原価計算に習熟している我々にとっては、「プロセス」を「活動」と読み換えたほうが理解しやすいであろう。だが、以下での「プロセス原価計算」についての説明では、筆者は、原語に忠実に「プロセス」として、読み換えないうで (訳さないで) そのまま用いている。

ホルヴァートのグループが最初にプロセス原価計算の構想を発表したの

は、「プロセス原価計算」（副題：より一層の原価の透明化と効果的な企業戦略への新しい道）と題する論文（1989年）である²⁵）。副題からおおよそ推察できるように、この原価計算の目標は、間接費領域の原価の透明化を高め、それによって製品原価の計算を戦略製品の識別という目的の上に整えるとともに、間接費の計画設定と統制への役立ちを目指し、最終的に戦略的原価マネジメントを支援するということにある。この論文発表以降、ホルヴァートのプロジェクト・チームは、現在まで、この原価計算方式を実務に浸透すべく、多くの論文、著書、講演会および研究学会でその有効性を提唱し、さらにはこの原価計算のPC-ソフトウェア「プロセス・マネージャー」をも作成している。先に述べたように、最近では、この計算による戦略製品識別機能はもちろんであるが、とりわけ「間接費発生のプロセスを計画設定し統制するのを支援する」つまりマネジメントする、というこの原価計算の機能を強調する意味から、「プロセス原価マネジメント」（Prozeßkostenmanagement）と称している。

さて、今までの説明でおそらくプロセス原価計算の主要な目的を理解できたかと思うが、ここに彼らの主張を整理するとするならば、「プロセス原価計算では、企業の諸活動（これを、ここでは「プロセス」と称している）を原価発生原因（作用因）と見做し、販売、研究開発、物流、購入、管理などの製造にとって間接的な給付（サービス）領域の原価の透明化を計り、全部原価計算の枠内で、原価の発生原因に即した部門および製品への間接費配賦計算を可能にし、そのことで間接費の計画設定や統制を支援し、手許の資源の合理的使用を可能にし、製品原価計算を改良する。さらには、これらのことによって限界計画原価計算や補償貢献額計算の機能を補完するという目的をもつ。」ということになる²⁶）。

（2）プロセス原価計算の構造

プロセス原価計算の実施は、製造を支援する領域つまり間接費領域の中を

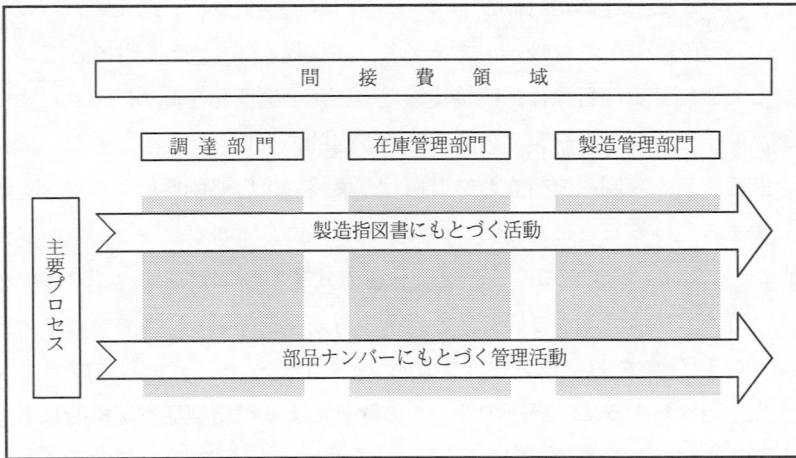


図3: 部門を横断する事象としての主要プロセス

R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 77.

通過する諸活動（プロセス）を分析し把握することから出発する。以下では、この「活動」をホルヴァートらに従って「主要プロセス」（Hauptprozeß）と称することにする。当然、この「プロセス」は分析の仕方によっては相当の数になるが、経験上、それらの多くは7から10のプロセスにまとめあげることができる。例えば、「製品仕様の変更プロセス」、「一定の種類の商品を製造するためのプロセス」、「部品を管理（マネジメント）するプロセス」、「生産計画のプロセス」、「製造を指図するプロセス」、「国内発送を遂行するプロセス」、「国外発送を遂行するプロセス」などである。そして、これらのプロセスの原価を測定する基準がコスト・ドライバーである。つまり、「製品仕様変更の数」、「製品品種の数」、「部品の点数」、「作業計画書（項目）の数」、「製造指図書の数」、「国内発送指図書の発行数」、「国外発送指図書の発行数」などである。これらのコスト・ドライバーによって、間接費の80%が影響されることがわかっているとしている²⁷⁾。以上の「プロセス」は、部門を超えて進行するものであるということから、後で述べる「部分プロ

調査領域の総原価		25,000,000			
主要プロセス	コスト・ドライバー	数	プロセス原価 合計	1回当たりの プロセス	総原価に占 める割合
1. 製品仕様の変更 プロセス	製品仕様書の数	1,000	5,000,000	5,000	20.0%
2. ある種類の製品 の製造をするた めのプロセス	品種の数	500	4,000,000	8,000	16.0%
3. 部品管理のプロ セス	部品ナンバーの数	12,000	2,400,000	200	9.6%
4. 生産を計画する プロセス	作業計画書の数	15,000	1,500,000	100	6.0%
5. 生産を指図する プロセス	製造指図書の数	8,000	4,000,000	500	16.0%
6. 国内発送を遂行 するプロセス	国内注文の数	10,000	1,500,000	150	6.0%
7. 国外発送を遂行 するプロセス	国外注文の数	7,000	2,450,000	350	9.8%
8. そ の 他	—	—	4,150,000	—	16.6%

計算表 1: 主要プロセスとその原価量に関する例

R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 78.

セス」に対比して、「主要プロセス」と称せられたのである（図3を参照のこと）。

「主要プロセス」、コスト・ドライバーおよびそこでの原価量の明示が、仮説例として、計算表1に示されている。これにより、例えば「製品仕様変更の数を20%削減すれば、間接費をどれくらい節約できるか」、「製品品種の数を10増やせば、さらにどれくらいの間接費が発生するか」などの見当がつくとされる²⁸⁾。

個々の「主要プロセス」は、いくつかの原価部門内の諸活動（Tätigkeiten）、つまり「部分プロセス」から構成されている。この「部分プロセス」の分析も実施されねばならない。この分析は、理論的には、アンケートや書

類分析などでも可能であるが、最も良いのは、原価部門長との会合で、何が最も重要な「部分プロセス」であるか、したがって何が重要な原価決定要因であるかを明らかにしておくことであるとされる²⁹⁾。各原価部門では、たいてい複数の「部分プロセス」が生じる。これらの「部分プロセス」が確認されたならば、次に、各「部分プロセス」の中で、そのプロセスに要する原価が当該部門のアウトプット量の変化に応じて変動的態様を示すか、それとも固定的かによって、「アウトプット量に依存する〔部分〕プロセス」(leistungsmengeninduzierte Prozesse)と「アウトプット量に依存しない(中立的な)〔部分〕プロセス(leistungsmengenneutrale Prozesse)」に区分される。さらに、「アウトプット量に依存する〔部分〕プロセス」において、「アウトプット量に依存するプロセス原価」と「アウトプット量に依存しない(中立的な)プロセス原価」が分けられる³⁰⁾。(例えば、「アウトプット量に依存する〔部分〕プロセス」としては、ある原価部門内での「作業計画の変更プロセス」や「製造事項の考察プロセス」が考えられるし、「アウトプット量に依存しない(中立的な)〔部分〕プロセス」としては、「部門の指揮・監督プロセス」が考えられている。)

そこで、すべての「アウトプット量に依存する〔部分〕プロセス」に関しては、それに適合するコスト・ドライバーが確認されねばならない。個々のコスト・ドライバーは、多数の「部分プロセス」を横切って、若干の「主要プロセス」に統合されうる、間接費の配賦基準である。したがって、コスト・ドライバーによって、各「プロセス」の量が数量化できるのである。また、コスト・ドライバーにより「主要プロセス」と「部分プロセス」をつなぐ(図4を参照)ということは、「主要プロセス」の量の計画設定いかんによって、各原価部門で必要な設備や原価を減少させる可能性を生むし、その額も算定できるとするのである³¹⁾。

次に、各プロセスの原価は、どのように算定されるのであろうか。これは、計画された各主要プロセス量を基準にして、すべての費目ごとに分析的

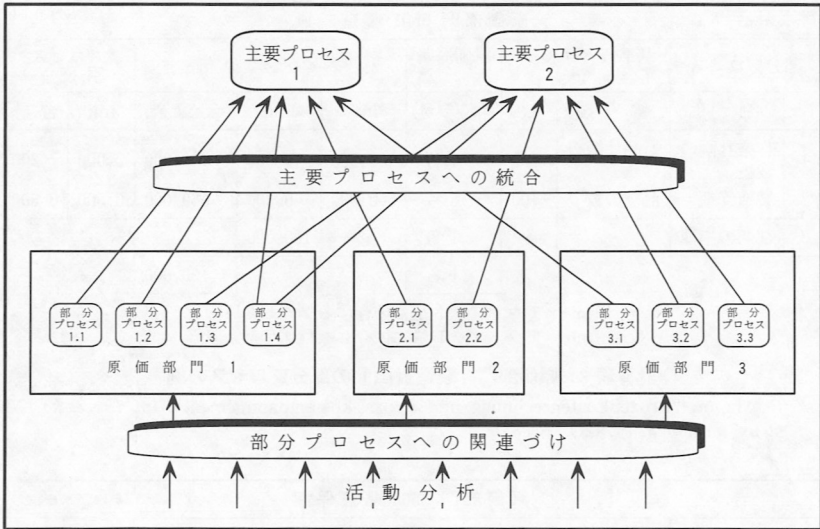


図4：主要プロセスへの統合の原理

R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 86.

に計画されるべきであるが、この方式にコストがかかり過ぎる場合に、もし労務費が支配的であれば、労務費のみを各部分プロセスに関して分析的に計画すればよいとされる。そして、その他の高熱費、事務所費などは労務費に比例して配分してよいともされる³²⁾。

また、製造支援領域（間接的領域）の経済性を監視したり、製品原価計算を基礎づけたりするために、「プロセス原価率」の算定が重要視される。プロセス原価率とは、「アウトプット量に依存する〔部分〕プロセス」の1回の実行あるいは利用でかかる原価額のことを意味する。これは、「プロセス原価」を「計画プロセスの量」で割ればもとめられる³³⁾。

以上の手続きの例は、計算表2、計算表3、図5および計算表4で明示されている。間接費部門である「製造計画部門」と「品質保証部門」を例にしてプロセス原価計算による上述の処理を示したのが、計算表2と計算表3で

原価部門 5501 製造計画

部分プロセス		基準値 (コスト・ドライバー)		原価帰属計	プロセス原価			プロセス原価率	
Nr	名称	種類	数	基準(要員)	lmi	lmn	合計	lmi	合計
1.	作業計画の変更	製品仕様書の数	200	4名	400,000	40,000	440,000	2,000	2,200
2.	製造管理	品種の数	100	6名	600,000	60,000	660,000	6,000	6,600
3.	部門の指揮	—	—	1名	—	100,000	—		
				11名			1,100,000		

注: lmi = アウトプット量に依存するプロセス原価

lmn = アウトプット量に依存しないプロセス原価

計算表 2: 原価部門「製造計画」の部分プロセスの例

R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 88.

原価部門 5504 品質保証

部分プロセス		基準値 (コスト・ドライバー)		原価帰属計	プロセス原価			プロセス原価率	
Nr	名称	種類	数	基準(要員)	lmi	lmn	合計	lmi	合計
1.	検査計画の変更	製品仕様書の数	200	2名	200,000	50,000	250,000	1,000	1,250
2.	製品品質の確保	品種の数	100	6名	600,000	150,000	750,000	6,000	7,500
3.	QCサークルへの参加	—	—	1名	—	100,000	—		
4.	部門の指揮	—	—	1名	—	100,000	—		
				10名			1,000,000		

計算表 3: 原価部門「品質保証」の部分プロセスの例

Ebd., S. 89.

主要プロセス	コスト・ドライバー	数	プロセス原価	プロセス原価率	原価額の %
1. 製品仕様の変更プロセス	製品仕様書の数	200	690,000	3,450	33%
2. ある種類の製品の製造をするためのプロセス	品種の数	100	1,410,000	14,100	67%

計算表 4: 主要プロセスでのコスト・ドライバーと原価率

Ebd., S. 93.

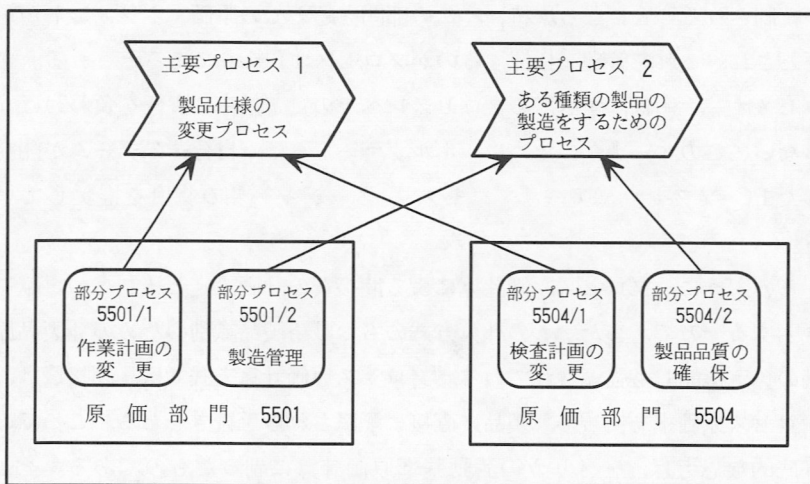


図5: 主要プロセスへの統合

R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 93.

ある。これらの原価部門の「部分プロセス」のコスト・ドライバーを介して、「主要プロセス」への結びつき方が、図5に描かれている。そして、多数の「部分プロセス」から束ねられた「主要プロセス」でのコスト・ドライバー、プロセス原価を計算表4で示している。

結局のところは、「プロセス原価計算の〔構造の〕新しさ、中心点、さらに言えば限界計画原価計算との本質的相違は、〔コスト・ドライバーを間接費の配賦基準と認識すること〕部分プロセスを若干の主要プロセスに束ねる処理にあるのである。」³⁴⁾

そこで、製造支援領域（間接費領域）の原価の計画と統制については、「主要プロセス」ごとに、さらには各原価部門ごとに実施されることになる。各原価部門では、許容原価ないしはゾル原価（Soll-Kosten）と実際原価（Ist-Kosten）の比較がなされる。さらには、プロセス志向された間接費は、個々の原価部門という枠を超えて、若干の主要プロセスに関連づけられ、計画およ

び統制されることになる。特に、この部門を超えての原価マネジメントが重要とされ、これを管理・指揮するのがプロセスオーナーであるとされる。プロセスオーナーは、すべてのプロセスレベルの質と効率に責任を負わねばならない。このオーナーのために、ホルヴァートらは、自分達のチームが開発したPC-ソフトウェア「プロセス・マネージャー」の使用を推奨している。

このように、プロセス原価計算による間接費の計画設定と統制への貢献を説明する一方で、また、この計算方式のもつ戦略製品識別のための「製品原価の算定機能」も強調されている。プロセス原価計算方式では、間接費は、プロセス原価率を使って、製品に直接に配賦される手続きをとる。ここでの基底的な思考は、アメリカの活動基準原価計算に副ったものである。そして、ここでは、「製品」と「製品の製造に必要なプロセス（活動）」の間の依存関係（Abhängigkeitsbeziehungen）は、原価費目のレベルではなく、原価部門のレベルで生じると想定（定義）されている。まずは、「アウトプット量に依存するプロセス」のプロセス量は、「製品の品種の数」および「生産量」に規定されるという考えから出発する。つまり、実際に企業で計画される各プロセスの量の算定は、そこで（企業で）予定された製品の生産量とその種類の数をベースになされるわけである。このベースにもとづいて、各原価部門での各プロセスにおいて、「生産量に依存する計画プロセス量」と「品種の数に依存する計画プロセス量」の割合が見積もられる³⁵⁾。

では、各プロセス原価の製品への帰属計算（Zurechnung）は、どのように実施されるのか。この説明のためにホルヴァートとマヤーが描いた例（計算表5）をみていただきたい。なお、ここでは、A、B、Cの3種の製品（総生産量=10,000個、品種A=8,000個、品種B=1,500個、品種C=500個）を製造している企業が仮設されている（計算式は、理解を助けるために、筆者が付け加えたものである）。結局、品種A1個、品種B1個、品種C1個に帰属されるプロセス原価は、それぞれ、DM 30.67（原文では、DM 30.42である。計算間違いである

う）、DM 81.22, DM 205.66 となる。

この計算により、製品品種別に発生する間接的な活動（プロセス）の原価が明確となり、戦略製品はどれか、あるいはどれが戦略製品となりうるかの基礎情報が得られるというわけである。

以上の概念および計算構造をもつプロセス原価計算を、ホルヴァートは、「間接的な給付領域における原価透明性を高める」、「合理的な資源費消を確保する」、「設備能力の最大利用化を明示する」、「製品原価計算を改良する」およびそれをもって「戦略上の誤った意思決定を回避する」新しい方式であると提唱し、この実務への導入に貢献しているのである³⁶⁾。

このようなホルヴァート・グループの提唱するプロセス原価計算の方式に対して、伝統的な論者とりわけ限界計画原価計算論者からの批判が提示されている。批判の中心は、プロセス原価計算では、固定費を比例化するということと、全部原価計算への後戻りであるという点である³⁷⁾。

もっとも、限界計画原価計算とプロセス原価計算とを較べてみると、かなりの共通点もある。例えば、両原価計算ともに、原価費目別計算、原価部門別計算および原価負担者別計算という伝統的な分割を行うし、また、プロセス原価計算でも、限界計画原価計算に特徴的な分析的原価計画設定を予定しているのである³⁸⁾。さらには、使用語の意味において、限界計画原価計算で言う「関連値」は、プロセス原価計算における「部分プロセスの量」とほぼ同じであると解することができるし、「直接的関連値」は「アウトプットに依存するプロセスの量」に、「間接的関連値」は「アウトプットに依存しないプロセスの量」に相当する。

しかしながら、限界計画原価計算では、「関連値」を「部門関連的」にししか考慮していない³⁹⁾。そして、ほとんどの伝統的な原価計算がそうであったように、そこではとりわけ製造領域における原価管理と短期的意思決定⁴⁰⁾の支援に焦点を当てている。

それに対して、プロセス原価計算の中心課題は、製造支援領域の間接費の

プロセス	計 画 プロセス量： 数	プロセス 原価率： lmi (DM)	生産の量に依存する プロセス量： (割合)	品種の数に依存する プロセス量： (割合)		品 種 A (8,000 個)	品 種 B (1,500 個)	品 種 C (500 個)
購入請求 プロセス	1,200	250	360 (30%)	840 (70%)	→	9.00+8.75	9.00+46.66 (1) (2)	9.00+140.00
発 注 プロセス	3,500	20	0	3,500 (100%)	→	0.00+2.92	0.00+15.56	0.00+46.66
クレーム 処 理 の プロセス	100	1,000	100 (100%)	0	→	10.00+0.00	10.00+ 0.00	10.00+ 0.00
						30.67 DM (合計)	81.22 DM (合計)	205.66 DM (合計)

$$(1): (1,200 \times 0.30 \times 250) \div 10,000 (\text{総生産量}) = 90,000 \div 10,000 = 9.00 \text{ DM}$$

$$(2): (1,200 \times 0.70 \times 250) \div 3 (\text{品種の数}) \div 1,500 (\text{この品種の生産量}) = 46.66 \text{ DM}$$

計算表 5: プロセス原価の各品種への帰属計算の例

P. Horváth / R. Mayer, "Prozeßkostenrechnung", In: *Controlling*, a. a. O., S. 28.: 一部修正・書き加えをしてある。

透明化とそれに拠った間接費の配賦なのであり、中期・長期の意思決定支援なのである（表1を参照していただきたい）。したがって、ホルヴァートらは、製造領域の管理および短期の意思決定については、限界計画原価計算の有用性を認め、プロセス原価計算との併用を承認しているのである⁴¹⁾。

このホルヴァートらの見解に対し、限界計画原価計算論者は、限界計画原価計算で使用されている概念を拡充・応用することで、製造支援領域の間接費管理を遂行しようと企てているのが現状である。限界計画原価計算論者の意向を直截的に言うと、それは、限界計画原価計算システムを拡充することによって、プロセス原価計算的な手法（したがって、コスト・ドライバー概念を用いる原価計算の手法）をその中に取り込む方向へ向かうべく探っているのである。もっとも現在の一般的見解は、限界計画原価計算とプロセス原価計算の相違点を認識し、両方式に対する論争を避け、とりわけそれらの主たる適用領域の違いに着目して、原価計算システムとしての結合化を計る道の探究あるいは併用を推奨しているようである⁴²⁾。

(3) 原価企画とプロセス原価計算の相互協力

ホルヴァートとそのグループは、良好な戦略的原価マネジメントの遂行のためには、プロセス原価計算と原価企画活動の相互協力が必要であると強調する。先の図2で、戦略的原価マネジメントの構想内でのこれらの位置づけと繋がりが示されている。確かにこのアプローチは、我々にとっても、興味のあるところである。しかしながら、注意すべきは、原価企画活動は、極めて日本的な経営システム・風土という条件の中で生成し、成果的に遂行することができたのであり、果して現在のドイツの経営条件（従業員の行動様式、親企業と下請企業との関係および製品ライフサイクルの長さなど）の下でどれほど有効に活用できるのかという点である。これに関連して、もちろん、ホルヴァートらは、原価企画の研究と合わせて、日本のマネジメント様式・思考をも研究し、その導入を提唱している⁴³⁾。そして、原価企画活動を、ポーター

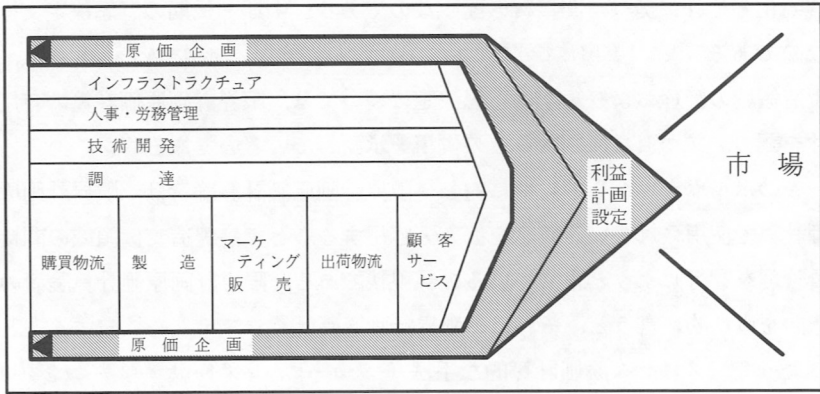


図 6: 価値連鎖と原価企画

W. Seidenschwarz, "Target Costing und Prozeßkostenmanagement", In: *Prozesskostenmanagement*, a. a. O., S. 60.

の価値連鎖図に適合させ、インフラストラクチャ（全般管理）の基本指針となる目標原価計画の遂行活動であると解している。例えば、ホルヴァート・グループのザイデンシュバルツ（W. Seidenschwarz）は、このことを図6でもって表している。

彼らの構想によれば、この全般管理の指針用具としての原価企画は、プロセス原価計算の助けによって、良好な「市場志向目標原価マネジメント」（marktorientiertes Zielkostenmanagement）として機能することができるとされるのである⁴⁴⁾。以下、彼らの主張を要約してみよう。

ホルヴァート・グループを代表して、ザイデンシュバルツは、次のように言う（なお、ザイデンシュバルツは、ホルヴァートの指示のもとに、一貫して原価企画の研究に取り組んでいる。彼は、ドクターの資格を原価企画の研究で得ている）。

「市場からの要求を一貫して組み入れる原価マネジメントの可能性を確保する手法は、原価企画（Target Costing）である。〔総原価に占める〕間接費の割合の高い企業を対象にする場合には、原価企画とプロセス原価計算の協力（Zusammenwirken）が不可欠である。」⁴⁵⁾

「原価企画とプロセス原価計算の協力ということは、すでに〔それらが要請された〕理由から生じてくるものなのである。というのは、原価企画は、とりわけ激しい競争下でのハイテク企業に焦点を当てたものである。ハイテク企業は、通常、次のような特徴をもっている。すなわち、研究開発、近代的生産技術の導入による工場自動化の推進、下請業者や原料納入業者との間に展開する広範な物流活動、さらには企業の諸活動に関わるコンピュータ支援によった情報処理などの製品作りのための前半過程〔いわゆる間接費領域〕に高額な原価を必要とする企業であるという特徴。つまり、原価企画は、間接費割合の高い企業に適合されているのである。そして、まさにこの種の企業で、プロセス原価計算は、多大な効果を発揮するものなのである。」⁴⁶⁾

このように、原価企画とプロセス原価計算が特に効果的に適用される企業業種の一致を強調した上で、「原価企画〔の成果的な遂行〕のためにプロセス原価計算は支援する〔能力をもつ〕。」⁴⁷⁾とされる。この支援に関して三つの点が重要であるとして述べられている。

日本の原価企画活動で利用されていると考えられるいわゆる「成行原価」を、プロセス原価計算の活用によって、「製品標準原価」(Produktstandardkosten)⁴⁸⁾（なお、これは、既存の技術や生産工程の下で製品を製造する場合に達成されるであろう原価を意味するが、コスト・ドライバーを配賦基準として製品への間接費配賦がなされている）に置き換えることができる。これを「目標原価」達成という原価の作り込み活動の基準点（定点）に据えることは、「新製品のための〔企業内からする〕原価の出発状態で、すでに〔間接費の〕状況正確な把握がなされていることを意味し、このことは原価企画プロセスにとって不可欠なことなのである。」⁴⁹⁾と主張される。これが第一の点である。

次に、プロセス原価計算では、「製品」と「その製品の製造に必要な活動（プロセス）」の間の依存関連が活動分析により明確にされることから出発するのであり、そこから各活動（プロセス）により発生する原価の明示が企て

られる。例えば、品種の数、共通部品の使用、販売経路、製造の複雑度および受注量などの如何によって発生するそれぞれの原価の透明化が計られる。したがって、ある製品作りを計画する早期の段階に、この計画に関する様々な代替案ごとに発生すると予想されるプロセス原価（活動原価）に関する情報を得ることができるとされる⁵⁰⁾。平たく言うと、各種のプロセス原価の考察ということから、どんな構造をもつ製品作りがなされるべきかの意思決定に際して、プロセス原価計算は、一定の原価情報支援をすることが可能であるとするのである。この点に着目して、プロセス原価計算は、原価企画活動における、つまり原価側面からの「製品構造の決定段階」を支援するものであるというのである。これが第二の点である。

最後に、「目標原価」の達成活動に、プロセス原価計算は協力すると主張される。つまり、プロセス原価計算によって、間接費の透明度が高まり、このことによって多くの無駄な間接費を発生させる活動を合理化・削除する可能性を見出すことができるとされるのである⁵¹⁾。

ホルヴァートらは、価値創造連鎖の概念から導きだした戦略的原価マネジメントの構想において、「原価企画とプロセス原価計算の協力 (Zusammenwirken) を計ることにより、市場からの要求も、また企業内部の要求も考慮した調和のとれた原価マネジメントが保証されることになる。」⁵²⁾と主張するのである。

IV 戦略的原価マネジメントを成果的に投入する 際の留意点——むすびに代えて

さて、以上、紹介をかねて若干の検討を施してきたホルヴァートと彼のグループによる「戦略的原価マネジメント」の構想は、ドイツの従来の伝統的な原価計算あるいは管理会計を継承的に、より一層展開していくという方向にあるのではない。明らかに、研究視角をグローバル競争に向け、研究対象

領域の拡充を計ったものである。そこでは、最近のアメリカや日本の経験的研究や理論的研究の成果を積極的に摂取する企てがなされている。（なお、最近、アメリカにおいても、日本の経験を取り込もうとしているのが多く見受けられる⁵³⁾。）

ホルヴァートらは、伝統的な管理会計から「戦略的原価マネジメント」への展開を「会計システムにおける革命」(Revolution im Rechnungswesen)⁵⁴⁾であるという考えに立ち、このマネジメントの重要な会計用具として、プロセス原価計算と原価企画を論じている。その際、間接費の増大傾向に着目し、それに起因する限界計画原価計算の弱点の顕現を指摘し、それを補完する新方式(プロセス原価計算)を提唱し、さらにはプロセス原価計算と原価企画を連結するなど興味ある主張を行っている。この構想は、確かにドイツでは新しいものとして、実務や学会にインパクトを与えている。

今後、基本線上では、ホルヴァートらが主張するように、ポーターの「価値連鎖」分析を基礎思考に据えた「戦略的原価マネジメント」的構想が、しばらくの間、実務で、その使用可能性に関わるテストを受けながら、より現実適用性・具体性を賦与すべく展開されていくと考えられる。

ところで、このような「戦略的原価マネジメント」構想の中身は、従来、日本ので実践されてきたマネジメントと比べて、新鮮なものと言えるであろうか？

「戦略的原価マネジメント」の特徴は、従来の管理会計が企業内活動プロセスに焦点を当てていたのに対して、さらにその枠を拡げて、企業外の納入業者や消費者との取引プロセスをも連鎖させて、最大価値創造活動を発見し、それを原価マネジメントするところにある。つまり、そこでは、伝統的な管理会計と比べて、原価マネジメントの範囲の拡張が目指されているのである。このために実施される「企業の内部過程と外部接点を一貫して結んだ価値連鎖分析」という考え方自体、見方によっては、従来の日本的マネジメントと比べて、それほど新しいとは言えないのではないかというのが、筆者

の見解である。

現に、アメリカやドイツでは、日本企業の競争力を強めたマネジメント実践の中に、すでにここに言う「価値創造連鎖」的活動があったと観察し注目している。まさに、原価企画はその活動の一つと認識されている。そして、「改善」活動をも含んだ日本のマネジメントの取り込みを意図したとみられる多数の論文が公表されている。

このように、将来的にみれば、日米独の各管理会計の論議展開は、「戦略的」な原価マネジメントの構築という視点から、かなり収束する方向に進んでいくと考えられる。この展開方向は、企業がますますグローバル化し、そこでの競争の激化が進展するであろうということを考えてみても、ある程度は当然の成行であるようにも思える。

とはいえ、問題がなくはない。各国の経営環境の相違から、早急には収束しにくい壁がある。とりわけ、欧米企業と日本企業の従業員の一般的行動思考・様式の違いの存在は、高い壁である。なぜなら、管理会計の問題は、その本源的役割から考えるならば、その時代およびその国の従業員の行動思考・様式に関わらせた問題であり、彼らの能力発揮を会計数値という手段を用いてコントロールするものであるからである⁵⁵⁾。だが、従業員の行動思考は、その国の経営上の諸制度や慣習および教育内容によって歴史的・経済政策的に形成されてきたのであり、容易に早急には変更させにくいものである。だからこそ、従来、経営者と従業員との結びつきや従業員の会社帰属性意識の比較的薄いアメリカやドイツの企業では、トップ・ダウン的色彩の強い意思決定志向的な管理会計がもとめられ、それに対して日本の企業では、従業員およびその系列会社をも含めた組織共同体的意識の存在を利用した強く統制志向的な管理会計が生成されてきたのであろう。

最近のグローバル企業における競争優位戦略論では、上述のごとき壁の撤廃が模索・提唱されている。その際に唱えられることは、たいてい従業員の仕事に対する意欲の高揚（従業員による自主的な改善イノベーション活動）の定着

化である。ホルヴァートにあっても、このような従業員の意識改革が唱えられている。その上で、アメリカの活動基準原価計算思考から学んだコスト・ドライバー概念や日本の原価企画活動の考え方を採り入れた「戦略的原価マネジメント」を、ホルヴァートらは構想しているのである。このマネジメント方式が、国別の経営諸条件・環境の違いという障害を乗り越えて（もっとも、将来的には、この経営諸条件の違いは徐々に薄まる傾向にあるであろうが、どの方向に向かって薄まっていくか、またどの程度まで薄まりうるであろうかが問題となろう）、どれほどドイツのグローバル企業で成果的に機能させることができるか、興味のあるところである。現在、その実践上のテストが、ドイツのいくつかの大企業で試みられ始めている。

〔註〕

- 1) 例えば、T. H. Johnson, “It’s time to stop overselling Activity-Based Concepts” In: *Management Accounting*, September 1992, p. 27, pp. 31-35 での痛烈な批判。
- 2) P. B. B. Turney, “Activity-Based Management—ABM puts ABC information to work” In: *Management Accounting*, January 1992, pp. 20-25 では、ABMによる「連続するプロセス改善分析」とともに、「消費者志向」への貢献についても論じている。
P. B. B. Turney, “BEYOND TQM With Workforce Activity-Based Management—It builds a sense of ownership at all of a company” In: *Management Accounting*, September 1993, pp. 28-31 では、「ボトム・アップ・プロセス」の考慮について論じている。
- 3) K. J. Schank and V. Govindarajan, “Strategic Cost Management and the Value Chain” In: *Journal of Cost Management*, Vol. 5, No. 4, Winter 1992, pp. 11-13, pp. 19-20.
- 4) 例えば、管理会計の適用範囲の拡大については、シャンク（K. J. Schank）らの提唱する「戦略的原価マネジメント」アプローチにみられる。また、管理会計の重点的役割の変更（役割視点の現在の状況下での再吟味）は、ナニ、デクソンおよびフォルマンの提唱する「インテグレートッド パフォーマンス メジャーメント：新しい製造の実状を支援する管理会計」（A. J. Nanni, J. R. Dixon and T. E. Vollmann, “Integrated Performance Measurement: Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities” In: *Journal of Management Ac-*

counting Research, Vol. 4, Fall 1992, pp. 1-19) で主張されている。そこでは、「管理会計の役割は、単に原価データを伝達し〔原価低減を導く〕だけでなく、現状を考慮して、最良の意思決定を行うようにマネージャーに力を与えるサービスを提供することである。」(p. 6.) つまり、「伝統的な管理会計の製品への焦点あて〔を〕、……サービスへの焦点あて〔に変更することによって〕」(p. 7) 「組織をアシストすることである。」(p. 17) と一貫して主張している。

- 5) 筆者は、原価企画の機能を効果的に達成するための支援条件として、「マトリックス組織、TQC、重層的下請制度、QCサークル、多能工、さらには大部分の従業員の全社的な原価意識・利益意識（うちの会社という意識、これを形成する教育、終身雇用制、年功序列）などの形成」および「トップとローア・現場従業員の間に位置し、これらを結びつけるミドルの活躍」などを考えている（拙稿「原価企画の特徴と本源的機能の考察」『岐阜経済大学論集』第27巻第2号、1993年9月、89、94ページを参照のこと）。原価企画の海外移転は、これらの日本の経営システム・風土からかけ離れたその地での条件を考慮に入れて実施せざるをえない。ここにハードルがあると思える。

さらに、日本では、完成品メーカーのトップが下請企業から購入する部品の製造原価を知りうるという構造がかなり出来上がっている。そのために、下請企業に対する完成品メーカーによる技術指導等も実施されている。このことから、完成品メーカーは、部品購入価格を予想できる、否、強制的に決定する権限をかなり強くもつこととなる。（例えば、1994年3月10日付、『日本経済新聞』「トヨタ・日産：背水のコスト削減作戦」を参照されたい。）この「購入部品の製造原価を完成品メーカーのトップが知りうる」ということが、成果的な原価企画活動を実施するための一つの重要な要件であった、と私は考えている。海外現地生産の場合、海外部品メーカーとの取引関係で、このような要件をどれほど満たせるか、という点に一つの高いハードルが置かれていると思われる。

- 6) *Betriebswirtschaftliches Institut der Universität Stuttgart: Jahresbericht 1992*, S. 97.
- 7) 現在、ドイツで「プロセス原価計算」と言えば、ホルヴァート・グループによって、1989年に提唱された方式を一般には意味する。これは、アメリカの「活動基準原価計算」のドイツ版であるとも評されている。もっとも、ドイツでは、活動関連アプローチはすでに1940年代ないしは1950年代に提起されていたという見解があり、また、1985年と1986年にジーメンス社の編による「プロセス志向原価計算」(Prozeßorientierte Kostenrechnung) に関する著作が3冊公表されている。したがって、アメリカの「活動思考」はドイツ語圏で長い伝統をもつ展開を後追いつたものである、という主張もなされている。ホルヴァートらの「プロセス原価計

算」としばしば対比されるものとして、クノープ (J. Knoop) の「プロセス志向原価計算」(Prozeßorientierte Kostenrechnung) があるが、これは製造工程の監視を支援する計算であり、製造支援領域を対象とするホルヴァートらの計算とは区別されるべきものである。以上についての詳細は、次の文献を参照されたい。

K. P. Franz, “Die Prozeßkostenrechnung — Entstehungsgründe, Aufbau und Abgrenzung von anderen Kostenrechnungssystemen”, *WiSt* Heft 12, Dezember 1992, bes. S. 606-607.

T. M. Fischer, *Kostenmanagement strategischer Erfolgsfaktoren*, Franz Vahlen: München, 1993, bes. S. 191-194. S. 200-203.

J. Knoop, *Online-Kostenrechnung für die CIM-Planung*, Berlin, 1986.

- 8) ベンチマーキングとは、自社と最良企業（だんトツ企業）の各対応する機能領域の活動を比較すること。これによって競争力がテストされる。
- 9) フリー・キャッシュ・フロー (FCF) の現在価値に運用資産や遊休資産の時価を加えた値が「企業価値」であり、この「企業価値」から負債の時価を差し引いた値が「株主価値」である。ホルヴァートは、「株主価値分析」とは、伝統的な会計システムの上に築かれている企業利益評価システムの改良を可能とする、したがって企業戦略を財務論上の認識と結びつけることを可能にするものであるとして重視している (*Betriebswirtschaftliches Institut der Universität Stuttgart: Jahresbericht 1992*, a. a. O., S. 100)。
- 10) 「価値創造連鎖」の概念は、周知のポーター (M. E. Porter) の考え方によるものである (M. E. Porter, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985)。
- 11) *Betriebswirtschaftliches Institut der Universität Stuttgart: Jahresbericht 1992*, S. 99.
- 12) 「ジョンソンとキャプランの著書『レレバンス・ロスト』が、我々 (ホルヴァートとそのグループ) の戦略的原価マネジメントの基礎を形成している。この著書の基本テーゼは、企業の管理会計システムは今日の経営環境に不適合なものである、というものである。その理由は……管理会計情報を経営者の計画設定のための意思決定判断や統制のために関連づけるには、あまりにも遅延すぎるし、概括的でさらに歪められている、ということ。」(P. Horváth, “Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement” In: *Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?*, P. Horváth (Hrsg.), 1990, S. 178.)
- 13) M. E. ポーター編著 (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳) 『グローバル企業の競争戦略』ダイヤモンド社, 1989年, 24-30 ページ参照 (M. E. Porter (ed.), *Competition in Global Industries*, 1986)。

- 14) ホルヴァートは、次の文献を参考にしている。

J. K. Shank, "Strategic cost Management. New Wine, or just New Bottles?" *Journal of Management Accounting Research* 1, Fall, 1989, pp. 47-65.

J. K. Shank / V. Govindarajan, *Strategic cost Analysis—The Evolution from Managerial to Strategic cost Accounting*, Homewood, 1989.
- 15) P. Horváth, "Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement", *a. a. O.*, S. 179-180.
- 16) P. Horváth, "Zur Zielsetzung und zum Inhalt des Buches" In: *Prozesskostenmanagement*, IFUA Horváth & Partner (Hrsg.), 1991, S. 1-2.
- 17) M. E. ポーター編著, 前掲訳書 26 ページを参照されたい。
- 18) *Betriebswirtschaftlichs Institut der Universität Stuttgart: Jahresbericht 1992*, S. 100.

W. Seidenschwarz, "Target Costing und Prozeßkostenrechnung" In: *Prozesskostenmanagement*, IFUA Horváth & Partner (Hrsg.), 1991, S. 52-53.

P. Horváth / W. Seidenschwarz, "Zielkostenmanagement", *Controlling*, Heft 3, Mai / Juni, 1992, S. 142-143.
- 19) P. Horváth, "Zur Zielsetzung und zum Inhalt des Buches", *a. a. O.*, S. 2.
- 20) *Ebd.*, S. 2-4.
- 21) *Ebd.*, S. 4-6.
- 22) J. G. Miller / T. E. Vollmann, "The hidden factory" In: *HBR* 63, Sept. / Oct., 1985, pp. 142-150.
- 23) P. Horváth, "Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement", *a. a. O.*, S. 183.
- 24) ホルヴァートらは、「アメリカの活動基準原価計算」と「プロセス原価計算」とは多くの点で相違するものであり、しばしば見受けられる同一視は間違った解釈である、と主張している。例えば、「両原価計算は、その企業内の投入領域に相違する部分がある」、「活動基準原価計算では、プロセス原価計算と違って、間接費の原価部門通過処理を実施しない、主要プロセスと部分プロセスの区分を行わない、さらにはアウトプット量に依存する部分プロセスとアウトプット量に依存しない部分プロセスを分割しない」と指摘している。そして、「我々は、唯々コスト・ドライバーの概念だけを、アメリカの活動基準原価計算から借用したのみである。」と強調している（なお、これらの詳細については、本稿のⅢの(1)と(2)の節を参照されたい）。また、「多数のプロセス原価計算に対する批判的な発言は、アメリカの活動基準原価計算に、すなわちその実用のための単純化が我々にも部分的に問題ありと思える活動基準原価計算に関連するものである、という印象を我々も持っている。」とし

- て、その批判の妥当性を否定している (P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Konzeption und Entwicklungen”, *Kostenrechnungspraxis*, Sonderheft 2, 1993, S. 15f.)。
- 25) P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, *Controlling*, Heft 4, Juni 1989, S. 214-219.
 - 26) 拙稿, 前掲論文 84 ページも参照されたい。
 - 27) R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten” In: *Prozesskostenmanagement*, IFUA Horváth & Partner (Hrsg.), 1991, S. 75f., S. 86.
 - 28) *Ebd.*, S. 76.
 - 29) *Ebd.*, S. 86f.
 - 30) *Ebd.*, S. 87, P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, *a. a. O.*, S. 217f.
 - 31) R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten”, *a. a. O.*, S. 76, S. 80.
 - 32) P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, *a. a. O.*, S. 217.
 - 33) *Ebd.*, S. 217.
 - 34) R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten”, *a. a. O.*, S. 79.
 - 35) P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, *a. a. O.*, S. 218.
 - 36) P. Horváth, “Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement”, *a. a. O.*, S. 183.
 - 37) K. P. Franz, “Die Prozeßkostenrechnung — Entstehungsgründe, Aufbau und Abgrenzung von anderen Kostenrechnungssystemen”, *WiSt* Heft 12, Dezember 1992, S. 610.
 - 38) P. Horváth / R. Mayer, “Prozeßkostenrechnung — Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien”, *a. a. O.*, S. 217.

T. M. Fischer, *Kostenmanagement strategischer Erfolgsfaktoren*, Franz Vah-

len: München, 1993, S. 240.

39) *Ebd.*, S. 242-244.

40) フィッシャー (T. M. Fischer) の指摘するまでもなく、「限界計画原価計算……の支援による意思決定には、とりわけ、短期的価格下限の決定、代替的製造方式の中からの選択、内製か外注かの意思決定および追加注文を受けるか否かの意思決定などが挙げられる。……プロセス原価計算は、短期的価格下限の決定のためには用いられない。むしろ、企業の製品政策と価格政策を、長期的な戦略予測において、適切な情報を提供することによって支援することに集中している。」(*Ebd.*, S. 250.)

41) P. Horváth, “Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement”, *a. a. O.*, S. 188.

42) W. Männel, “Stellungnahmen zur Diskussion Johnson / Kaplan”, In: *Jahrbuch Controlling 1993*, P. Horváth (Hrsg.), Handelsblatt: Stuttgart, S. 29.

T. M. Fischer, *Kostenmanagement strategischer Erfolgsfaktoren*, *a. a. O.*, S. 266.

43) 例えば、ホルヴァートは、次のように記述し、日本のマネジメント様式を推奨している。2番目の記述内容の後半は、幾分、偏向した解釈であると、私には思えるが、ここに示しておく。

「我々は、“日本(的経営)の氷山”の頂点のみを知っている。水面の上方にみるのは、JIT、原価企画およびTQMによって引き起こされる『短時間での仕事の遂行』、『低原価』および『各種の小委員会』である。水面の下方に見つけ出せる特定の日本的なマネジメントの個々の要素は、別の考えを留めている。まさにこれが、経営成果のための前提なのである。つまりこの“人間に焦点を合わせたマネジメント”なしには、決して『短時間での仕事の遂行』ということにはなれないのである。」(P. Horváth, “Effektivs und schlankes Controlling — Herausforderungen an den Controller”, In: *Effektivs und schlankes Controlling*, P. Horváth (Hrsg.), Schäffer-Poeschel: Stuttgart, S. 2.)

「[ドイツでの親企業と]下請業者との諸関係は、基本的に[日本のように]変えられる[べきである]。つまり、これは、顧客志向的な開発プロセスにおいて、長期的で信頼に満ちた下請業者との結びつきをもった共同作業という特徴を意味する。」(*Ebd.*, S. 5.)

44) なお、筆者は、原価企画活動の本源的機能の考察を別稿で試みている。拙稿、前掲論文、特に88、89ページを参照されたい。

45) W. Seidenschwarz, “Target Costing und Prozeßkostenrechnung”, *a. a. O.*, S. 49.

- 46) *Ebd.*, S. 61.
47) *Ebd.*, S. 61.
48) *Ebd.*, S. 66.
49) *Ebd.*, S. 66.
50) *Ebd.*, S. 67.
51) *Ebd.*, S. 68.
52) *Ebd.*, S. 70.
53) 例えば、前註2)の P. B. B. Turney の論文を参照されたい。
54) P. Horváth, “Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement”, *a. a. O.*, S. 176-179.
55) これに関し、津守常弘教授は、「管理会計の問題は、会計数値の利用にもとづくコントロールの問題である以前に、会計数値を〔活動現場の従業員から〕『引き出す』問題であるということが出来る。」(津守常弘「会計ディスクロージャー政策と財務」、『現代経営財務政策の新展開』〔日本経営財務研究会編〕、中央経済社、1993年、第1章、9ページ)と述べられている(なお、〔 〕内は長谷川)。
また、従業員の能力と彼らの保有する情報の利用、およびこれらを引き出すコントロール組織を特に重視しながら、管理会計の役割を再吟味している論文として、差しあたって次を参照されたい。
高寺貞男「共同管理会計の組織的正統性」、『経済論叢』第143巻第1号、1989年1月、1-18ページ。
T. H. Johnson, “It’s time to stop overselling Activity-Based Concepts” In: *Management Accounting*, *a. a. O.*, pp. 26-36.

〔前稿の訂正と読み換え〕

- * 拙稿「原価企画の特徴と本源的機能の考察——グローバル化を前提とした企業の管理活動展開のために——」、『岐阜経済大学論集』第27巻第2号（1993年9月）の訂正・読み換え箇所
- (1) [91ページ、22行目]
誤： 外注部品依存率の[・]高[・]い → 正： 外注部品依存率の[・]低[・]い
- (2) [94ページ、6-9行目]
③項全文を以下のように読み換えていただきたい。
③ 人間行動の統制を重視した管理方式（これは、日本企業では、欧米の企業に比べて、トップの意向が、ミドル・ローアを通して、工場の従業員や

販売員の日々の活動に結びついている，という関係を利用した管理方式である。特に，トップとローアおよび現場従業員の間に位置し，これらを結びつけるミドルの役割が重視されている。）