

# わが国における原価計算・原価管理の実際

— (株)川島織物のケースを中心に —

渡 邊 喜 久

On Practical Situation of Cost Accounting and Cost Control in Japan  
— A Case Study on Kawashima Textile —

Yoshihisa WATANABE

Synopsis:

This is a case study to analyze a certain actual condition of Cost Control in Japan.

For this study, I chose Kawashima Textile Manufacture Ltd., for its long and magnificent history. 2003 is the 160<sup>th</sup> anniversary of its foundation.

We have had only a limited information about the actual conditions of Cost Control in Textile Industry. To analyze the actual condition of the cost control in Kawashima Textile will give us some perspective to the present situation of the cost control in Japan.

1. 原価管理の基礎概念
2. わが国における原価管理の軌跡
3. わが国における原価管理の発展段階
4. 川島織物の原価計算と原価管理

## はじめに

バブル崩壊後の嘗て経験したことのない長期の不況過程と同時に、より一層の進展が認められるグローバル化の中で、企業においてリストラ（事業の再構築）が強力に推進されている。この過程では、原価の引き下げを中心とする原価計算・原価管理も、従来より推進された方法や形態に加えて、新たな形で展開されているものとみられる。

終戦後の日本経済は、復興から経済成長へ、石油危機、円高ショック、そしてバブル崩壊の洗礼を受けつつ経済大国の地位を確立した。現代の企業環境のもとでは、新しい視点からの原価計算・原価管理の考え方が必要になってきた。

そこで、本研究では、わが国における原価管理の軌跡から原価計算・原価管理の発展段階の分析を行い、さらに近年の日本経済を支えてきた代表的な企業を選び、原価計算・原価管理の実際について研究してみよう。従来の研究では、個々の企業内部まで深く入り込んでバブル崩

壊後の原価計算・原価管理の実際を調査した事例は少ないと思われる。さらに、従来から、自動車・電機メーカー等の調査は数多く行なわれてきたが、織物業における原価計算・原価管理の実際についての調査はあまり見かけられない。今回、従来から企業研究を続けている（株）川島織物のケースを中心に、原価管理の前提となる原価計算の実際を中心にして調査研究を行なうことにしたい。

## 1. 原価管理の基礎概念

近年の原価管理の定義（『機械工業原価計算基準』（社）日本機械工業連合会 1997年）によれば次のとおりである。

「原価管理とは、部分管理者がその経営業務執行管理上の原価責任を達成するために、標準原価または許容原価を目標として設定し、原価維持および原価改善を進めることをいう。」

この定義によれば、原価管理とは部分管理者が自己の原価責任を効率的に遂行するために、原価管理スタッフの制度的支援のもとに、標準原価または許容原価を設定し、原価意識にもとづいて自律的に行動し、業務執行原価の維持および改善を目的とする管理システムであるといえよう。

一方、過去に公的機関から発表されている原価管理の定義には、次の2つがある。

### ① 『原価計算基準』（大蔵省企業審議会、1962年）の定義

「原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。」

これは標準原価によるコスト・コントロール（原価維持）をもって原価管理とする狭義の定義といえよう。この定義は原価改善を含まない点からも狭義といえるだろう。<sup>(1)</sup>

### ② 『コスト・マネジメント』（通商産業省産業構造審議会、1966年）の定義

大蔵省の『原価計算基準』との関係を配慮して、「原価管理」と呼ばずに、「コスト・マネジメント」とカタカナにて表記しているが、これが原価管理を指すものであることはいうまでもない。

「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引き下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、その実現を図る一切の管理活動をいう。」

そして、コスト・マネジメントは原価計画と原価統制からなるとしている。

この定義において、原価管理が原価計画（原価引き下げ）と原価統制（原価維持）の両者を含む体系とされたことが評価できよう。しかし、原価計画の範囲として、業務執行の改善計画のみならず、企業環境の改善計画および経営構造の改善計画をも含めていること、および、原

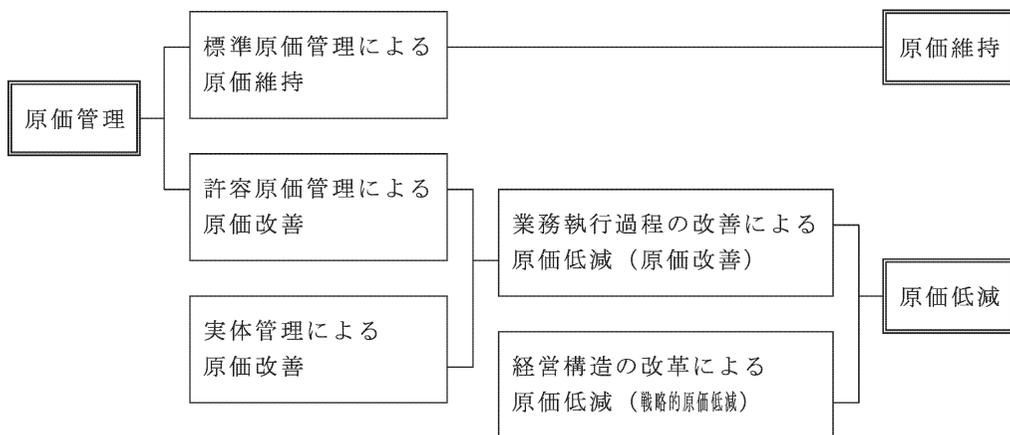
価管理をもって利益計画の一環としたことは、かえって原価管理の概念を混乱させることになったといえよう。

たとえば、予算編成のために標準原価が利用されるとしても、標準原価をそのまま予算に積み上げられるとはいえない場合がある。企業予算は「全社的、総合的な利益管理の手段であり、予算を達成することによって目標利益が実現されること」<sup>(2)</sup>すなわち、当期の利益目標を獲得するための総合的な利益管理を目的とし、原価管理を目的とする標準原価計算とは、基本的理念が違うからである。<sup>(3)</sup>

原価管理とは、業務執行原価の維持および改善を目的とする管理システムであって、企業環境の改善や経営構造の改革にまで及ぶ原価引き下げ（戦略的原価低減）は、原価管理の「原価改善」には含まれないと解すべきと思われる。<sup>(4)</sup>

これらの定義から、原価管理と原価低減の関係は次の図のように示すことができる。

〔図表－1〕 原価管理と原価低減、原価維持の関係



出所：佐藤 進「原価改善と原価維持」『管理会計学大辞典』2000年 458 ページ

## 2. わが国における原価管理の軌跡

企業は諸々の環境変化に適応しながら生き残り発展していくといえる。企業のための管理技術もこれと同様であり、社会的・経済的環境に応じ、その時々社会的要請に適応した発展的対応が求められてきたのである。企業における管理技術の1つである原価管理にもこのことは当てはまるだろう。

原価管理の考え方・技法がわが国に導入されたのは1950年代初頭と思われる<sup>(5)</sup>。その当時の企業のおかれた社会的・経済的環境等からみて、標準原価を規範とした製造活動のコントロールが強く要請されていた。これに応えるものが標準原価計算であり、これを強力に支援したのが「原価計算基準」(1962年)であった。そこでは製造活動等の原価能率の向上を図り、標準

原価を維持するための会計システムを標準原価計算制度として位置づけた。この採用を支援した意義はきわめて大きいものであった。しかしながら、原価管理の前提となる原価計算の普及・発展には影響をおよぼしたといえようが、原価管理そのものの実践規範としては、必ずしも十分に機能するには至らなかった。

1960年代後半に入ると社会的・経済的環境の変化、製造環境の変化、固有技術・管理技術の進展等によって原価管理に対する要請が変化してきた。すなわち、標準原価を維持する機能（原価維持機能）だけでなく、資本の自由化に対応して企業の国際競争力を強化することが必要不可欠となった。そのため、標準原価を引き下げる機能（原価改善機能）が強く要請された。

このようにして原価管理は原価維持機能と原価改善機能を包括した広義の内容のものとなった。この2つ機能の必要性を認識し、それを定着させ支援させたのが1966年に通産省産業構造審議会から発表された「コストマネジメント」である。この内容に対する評価はさまざまであったが、資本自由化の前夜たる1960年代にあって原価計画の重要性と収益との関連性を強調したことは、貿易立国によってアジアの小国から経済大国への道を目指していた当時のわが国の原価管理理論と実務の発展に画期的な役割を果たしたであろう。<sup>(6)</sup>さらに、「既成の概念・手続を集積・統合して、1つの完結的な原価低減の方策として再構築ないしシステム化した」<sup>(7)</sup>ことは、大きな成果であったといえよう。

さらに1970年代に入ると、オイルショック等を契機として、社会的・経済的環境の変化、固有技術・管理技術の高度化、情報化・グローバル化、製造環境の変化等により、原価管理に対する社会的要請が大きく変化した。すなわち、製品仕様が決定した後の活動を管理対象とした従来の原価管理では、製品ライフサイクルの短縮化、多品種変量生産下の時代には十分な対応ができないのである。そこで、製品仕様決定活動を中心にして戦略的に目標原価を設定して製品原価を管理することが重要となってきた。この考え方と技法が「原価企画」である。このようにして発展してきた現在の原価管理は、原価維持機能、原価改善機能、原価企画機能の3機能を果たす総合的なものとなったのである。<sup>(8)</sup>

### 3. わが国における原価管理の発展段階

次にわが国における原価管理の発展過程を分析してみよう。<sup>(9)</sup>

- (1) 実際原価計算の時代（実績原価の期間比較による原価管理）
- (2) 標準原価計算の時代（標準実績比較による原価管理）
- (3) 原価企画の時代（品質と原価の作り込み）

#### (1) 実際原価計算による時代

少品種の製品が大量に製造されていて、製造上の変革がそう頻繁に起こらない環境において

は、原価低減の源泉が主として製造作業に直接従事している作業者の習熟度ということになるだろう。したがって、各期間の製造数量が明らかになれば、実績計算を精巧に行い、期間比較を行なうだけでも原価効率をある程度は明らかにすることができる。

しかし、実績の期間比較だけでは、真の原価効率の測定は行なえないといえよう。原価効率は何らかの規範数値に対して測定されるべきものと思われる。

## (2) 標準原価計算による時代

実際原価と比較される規範値としての原価標準の算定と、標準原価差異分析の計算手続きは、原価管理に科学性を与えたといえよう。標準原価計算は次のような計算手順により実施されることにより、原価管理に役立つ計算が行なわれる。<sup>(10)</sup>

1. 原価要素と作業の標準化
2. 原価標準（標準原価カード）の設定
3. 原価責任単位への標準原価の指示（動機づけ）
4. 実際原価（実績）の計算
5. 標準原価差異の算定
6. 原価差異分析（差異発生原因の分析）
7. 原価改善策の検討と実施

標準原価計算による原価管理は、このような計算手順を每期繰り返すことによって、実績値を科学的に算定された標準原価に接近させ、原価を適性水準に維持することが可能となる。さらに、この計算過程により適宜、標準が改訂されていく。したがって、目標達成をめざす活動によって、ある程度の期間を猶予すれば「原価の低減」にも貢献する。標準原価計算は、物量管理が本質であると強調されてきたが、単に物量だけでなくそれを原価として表現することの意味を理解する必要がある。「原価責任単位への標準原価の指示（動機づけ）」および「原価差異分析（差異発生原因の分析）」に基づく業績評価は、原価責任者への原価目標達成を動機づけができると考えられる。<sup>(11)</sup>

標準製品を大量に製造するためには、作業工程、部品、労働作業などの標準化が必要であることの意味を正しく理解すべきである。標準品を生み出すためには、製造に関わるあらゆる要素の標準化が前提となるのである。

標準原価計算は、わが国の経済回復期から発展期にかけて、実務において原価管理の中心的な手法として多くの企業に活用されてきている。一方ではコンピュータの発達により、財務会計的な側面では手続きの簡素化に役立つツールとして認識されるようになる。しかしながら、次のような点から原価管理上の限界が露呈されるようになってきている。

- ① 1970年代から1980年代にかけて工場自動化が進展し、機械・設備の更新が相次いで行な

われた結果、標準の設定を頻繁に行なわなければならなくなり、標準原価の設定自体も難しくなってきた。そのため、ハイテク企業では特に、生産条件一定という標準原価計算の条件に合わなくなったとする認識が一般化されてきた。

- ② 標準原価計算は、現場作業員の能率管理に適した手法である。しかし、工場の自動化により現場から作業員がほとんどいなくなってしまったため、標準によって能率管理をする主な対象がなくなった。そのため、製造過程で原価引き下げの余地が、ほとんどなくなってしまった企業すらある。何故ならば、自動化された工場では、産業用ロボットは人間と違って良いソフトさえあれば文句をいわず病気にもならず、いわれたとおりに働いてくれるからである。<sup>(12)</sup>

その結果、自動車産業、家電製品など加工組立産業の多くの企業においては、管理の対象は、いかにして良いソフトを制作するか、いかに最新の設備を導入するか、研究開発をいかに効果的にやるか、企画・設計段階における管理をどのようにやるかといった問題に移行しており、製造段階で適用される標準原価計算の原価管理に占める役割が低下してきた。<sup>(13)</sup> 製造環境の変化による標準原価の役割に関して、「産業用ロボットが作業の主体となるC I M環境では、現場作業員をせきたてて働かせるのに効果的な標準原価計算による能率管理の必要性が低下した」という実証研究がある<sup>(14)</sup>。

### (3) 原価企画の時代（品質と原価の作り込み）

企業は、製造段階での原価維持活動を継続することに加えて、さらに原価低減の対象を求めることになる。製造工程の前工程にも後工程にも原価低減の可能性はあるが、より効果が高いのは、製造に先立つ商品企画・研究・開発段階である。

原価企画の特徴は、原価の作り込みにある。製品仕様が決定し、試作設計・図面が作成されれば、製造原価の大枠はほとんど確定してしまうだろう。したがって、大幅なコスト削減をはかるためには、製品仕様を決定するより以前の活動に注目しなければならない。多くの企業の事例に見られるように、原価企画対象となる活動が、試作段階から設計段階へ、さらに研究開発や商品企画の段階にまで次第に遡ってゆく事実、「原価の作り込み」効果が当該活動が源流レベルに近づくほど大きいことを物語っている。<sup>(15)</sup>

原価企画は、目標原価を  $V A \cdot V E$ <sup>(16)</sup> を主なツールとして作り込んでいく活動である。したがって、管理会計の立場から具体的な方策として、目標原価の設定方法に注目することが重要である。目標原価は、次のように算定される。<sup>(17)</sup>

目標原価 = 目標販売価格 × (1 - 目標売上利益率)

または、目標原価 = 目標販売価格 - 目標営業利益

上記の算式から、目標原価は、総合的利益計画が策定されなければ求めることができないこ

とがわかるだろう。物量管理と原価企画との相違は、削減対象コストが製造関連コストである製造原価と在庫関連原価から、製品のライフサイクル・コストに拡大されていることである。すなわち、単にコストのみに注目するのではなく、品質、製品コンセプト、利益計画などと整合性をもった全社的な取り組みである点に大きな相違点がある。

原価企画の研究は、わが国でここ数年の間に急速に進歩している。原価低減の効果を上げるためには、原価改善と原価維持の有効活用が前提となっている。今後、原価改善の充実を図るためには、製造間接費の管理に効果を上げている活動基準管理（Activity-Based Management；ABM）・活動基準原価計算（Activity-Based Costing；ABC）<sup>(18)</sup>の原価改善への応用を図るなど、原価改善の研究促進とその充実を図っていく必要がある。

また、原価維持の充実を図るには、標準原価計算の現代的役割を研究し、その改善に努力することが、重要ではないかと思われる。

#### 4. 川島織物の原価計算と原価管理

(株)川島織物は、創業1843年、西陣織物業としての創業から160年を経過して、現在は呉服・美術工芸事業、自動車・列車・航空機等内装事業、インテリア・ファブリック事業など多彩な事業を展開するわが国を代表するメーカーに成長した。西陣織物の高級織物の伝統技術と高い芸術性を生かして、伝統と先進性がハイレベルに調和する世界でも屈指の異色企業である。2002年3月現在、資本金82億7,767万円、売上高(連結)586億4,336万円(単独・319億619万円)、従業員(連結)1,514名(単独・713名)である。

1938年、法人組織に改組、その後、戦争そして終戦という事業経営の困難な時代の中で、駐留アメリカ軍住宅のインテリアや車両用シートなどの大量注文に成功した。西陣織物業の伝統技術を生かしたインテリアを中心に室内装飾織物のトップメーカーとしての地位を確立した。1973年、創業130年を機に、東京・大阪・名古屋の各証券取引所市場の一部に上場、経営の近代化を推進した。1980～1990年代には、自動車生産の急増に伴って、車両用シートの売上高が驚異的な上昇を示し、1991年、売上高(連結)1,229億1,600万円(単独・923億円)となり、経営基盤が確立した。近年では、日本の最高建築ともいふべき、新宮殿・迎賓館の内装をてがけており、グローバルの事業展開では、1984年には、ダイムラー・ベンツ社への納入を開始、同年、ボーイング社パーツサプライヤーに認定、国際的企業としても躍進している。<sup>(19)</sup>

現在の主力製品も、いつかはその収益力は低下するものであり、企業存続のためには常に新製品、新事業に積極的に取り組まなければならない。新商品、新ビジネスを切り開く研究開発に力を注ぐことにより新規分野に積極的に算入し、当初の呉服・美術工芸織物メーカーとしてのイメージから、現在はカーテン・カーペットの室内装飾、自動車・列車・航空機等内装を含む総合織物メーカーとしての評価を受けるに至ったのである。

現在、顧客ニーズの多様化は、ますます製品のライフサイクルを短縮化しており、市場の変化は激しく、市場価格や販売数量についての予測が困難なものとなっている。このような状況下において、原価計算・原価管理に対する期待は一層高まっており、新製品を追求しながらも、製品コストをいかに押さえ、いかに実現していくかが企業にとって大きな課題となっている。以下では、複数の事業をグローバルに展開し、数多くの製品を生み出している川島織物の原価計算・原価管理について、インタビューによる調査に基づいて紹介することにする。

### (1) 製品および生産工程

川島織物の企業グループは、平成14年3月現在、川島織物および連結子会社12社、関連会社6社により構成されており、事業は呉服・美術工芸事業、自動車・列車・航空機等内装事業、インテリア・ファブリック事業およびその他の事業を営んでいる。そこで、近年における各事業の主要製品の内訳、および売上高（構成比）まとめてみよう。

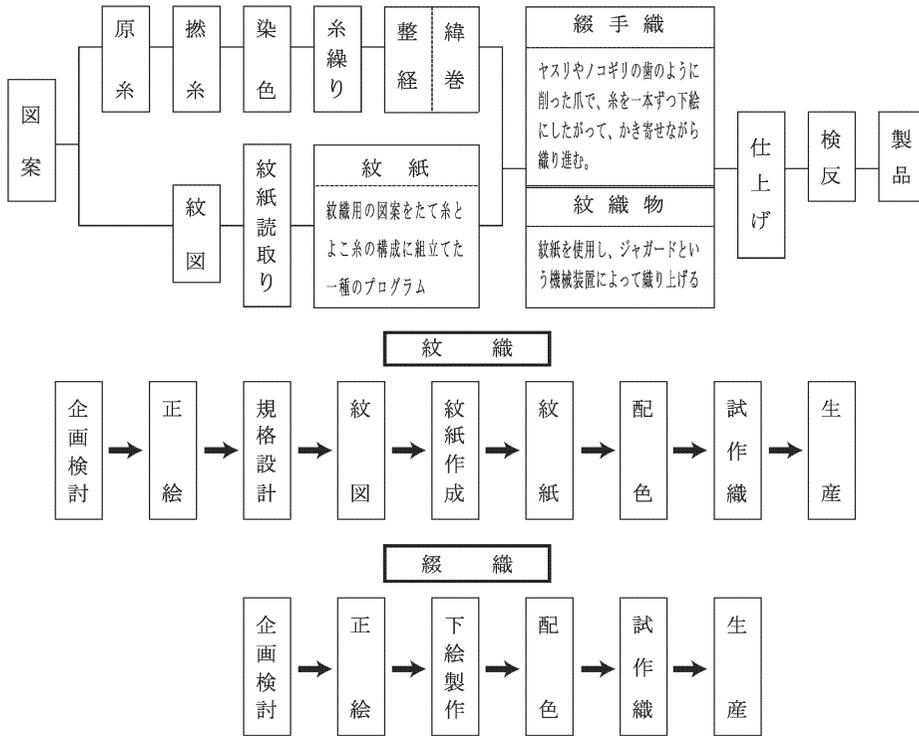
〔図表-2〕 主要製品販売実績・構成比（平成14年3月期：連結）

| 事業名             | 主要製品等                                  | 売上高（構成比）         |
|-----------------|--|------------------|
| 呉服・美術工芸事業       | 帯地、打掛、帛紗、緞帳、壁掛、織物額、テーブルセンター、美術工芸織物工事等  | 3,822百万円(6.6%)   |
| 自動車・列車・航空機等内装事業 | 自動車・列車・航空機等内装材                         | 20,216百万円(34.4%) |
| インテリア・ファブリック事業  | カーテン、椅子張地、壁装材、カーペット、インテリア小物、室内装飾織物工事等  | 33,860百万円(57.7%) |
| その他の事業          | 紋紙関連商品、不動産の売買・賃貸借・管理、損害保険代理業、生命保険募集業務等 | 743百万円(1.3%)     |
|                 | 合計                                     | 58,643百万円(100%)  |

売上高全体の構成を見ると、インテリア・ファブリック事業が50%を越えており、川島織物の核というべき美術工芸織物分野から得た技術を生かした付加価値の高い製品の成果をあげている。次いで、自動車生産との関わりが強い自動車・列車・航空機等内装事業が30%台である。呉服・美術工芸事業は、従来からの安定した製品が多く、近年の着物離れの続く中で、西陣業界は不況で悩んでいるが、「川島の帯地」というブランド名のある高級感のある魅力で、毎年大きな売上高の減少は見られない。

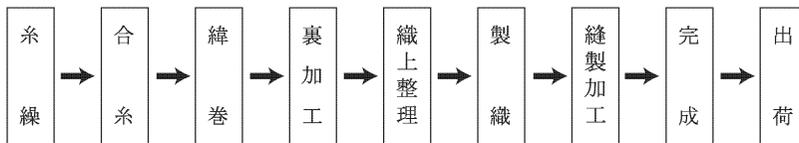
そこで、各事業ごとの原価計算ならびに原価管理を分析するために、川島織物の特殊な加工技術について、各種の生産工程によって明らかにしてみよう。

[図表-3] 帯地設計工程



川島織物では、西陣織物の生産システムの特徴<sup>(20)</sup>といわれる原糸から製品まで、すなわち、撚糸、糸染、製織および仕上げ加工に至る一貫した生産工程に加えて、図案の製作と織物の地風の考案、開発など、いわゆるデザイン・織物設計に特色を持つ研究開発部門を併設して、各製品を自社工場および外注工場(外注割合は約80%程度と高い比率)において製造している。<sup>(21)</sup> あらゆる織物は、企画・図案づくりから始まり、その図案をもとに、さまざまな製作、工程を経て製品化される。図案は、付加価値の高い美しい織物を生み出す、源泉としてハイレベルの創造性が求められる。織りの工程は手法によって異なるが、一般的には紋織りなどの一部機械織りと、綴れ織りなどのすべて手作業によるものと2区分される。紋織りは、紋紙と呼ばれる図案を経糸と緯糸の構成に組み立てた1種のプログラムを使って機械を制御し、さまざまな文様を手で織り込んでいく。一方綴れ織りは、「爪の芸術」と呼ばれるように熟練した職工が鋸歯状の爪で、糸を1本ずつかき寄せながら織り綴るものである。そして、いずれも織り上げられたものは、念入りに仕上げ・加工され、厳しいチェックを受けて製品化される。

[図表-4] 綴帳製織工程図



市原事業所内に設置されている巨大な綴織り機（1台の長さ24.2メートル）によって、十数名の織り手が、チームワークよく芸術的で雄大な「綴帳」を織り上げる。

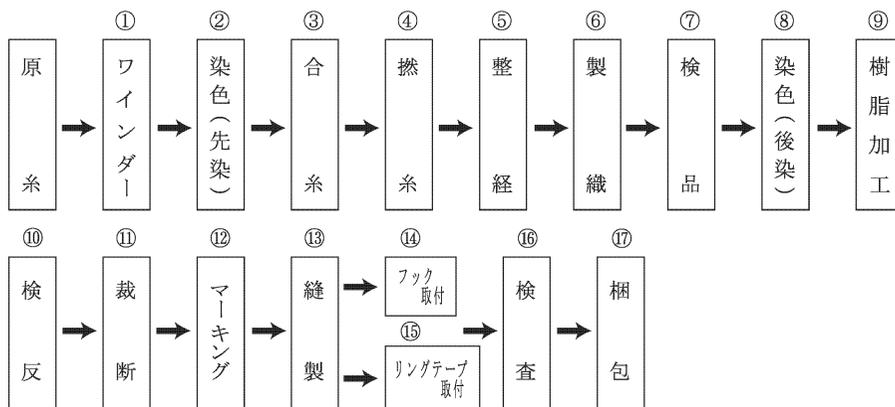
以上の呉服・美術工芸事業における付加価値の高い美しい美しい織物を生み出す、源泉としてハイレベルな創造性に加えて、川島織物文化館の存在がある。その史料記録は、八万点におよぶ内外の織物見本裂地をはじめ、代表的美術工芸作品の画や設計図、その他手記、草稿、さらに内外の織物関係の文献や美術資料が含まれている。まだ、その整理は十分進んでいないが、日本の学術文化のためにも一日も早い整備、公開が望まれる。

もう一つの川島織物の生産工程の特徴は、自動車・列車・航空機等内装材事業である。クルマ社会が目前に迫った1950年代後半、御料車内装やアメリカ駐留軍車両のシート張りの実績を持つ川島織物は、シートファブリックの分野に注目して、各自動車メーカーとの折衝に入った。初採用は1955年、日産のオースチン、その後は全メーカーへの納入を果たし、現在では3台に1台が川島織物製のシートといわれるトップシェアを誇っている。

[図表-5] 自動車・列車・航空機等内装材・生産工程図

| 織物・種類   | 生産工程   |
|---------|--|
| モケット    | 原料投入→撚糸→染色→<br><div style="display: inline-block; border: 1px solid black; padding: 2px;">           整経→製織→ブラッシング→シャーリング→コーティング<br/>           緯巻         </div> |
| 織物      | 原料投入→撚糸→染色→<br><div style="display: inline-block; border: 1px solid black; padding: 2px;">           整経→製織→起毛→シャーリング→コーティング<br/>           緯巻         </div>     |
| トリコット   | 原料投入→整経→製編→染色→起毛→シャーリング→樹脂加工   |
| ダブルラッセル | 原料投入→整経→製編→センターカット→ブラッシング→染色→ブラッシング→シャーリング→コーティング  |
| ジャージ    | 原料投入→製編→染色→起毛→シャーリング→コーティング  |
| プリント    | 上記、各種織物の仕掛品→プリント→発色→還元・洗浄→セット  |

[図表-6] カーテン生産工程図



## (2) 製造原価の構成

川島織物の過去4期分の業績は〔図表-7〕の通りである。

この表から明らかのように、売上高は国内における厳しい経済状況を反映して、やや低調に推移し、それに準じて製造原価も変化している。中でも、特徴的な変化は平成13年より、製品仕入費を追加したことである。前年度までの計算方法を変更して、損益計算書のⅡ売上原価の計算欄より、移行させたものである。したがって、参考資料として、過去2期分の製品仕入費を示した。織物業における原価構成の特徴は、ハンドメイドという結果から当然に材料費と加工費が大半を占める。売上高に比例して、原材料費と製品仕入費は順調に推移しているが、経費は絶対額がやや増加し、労務費も、平成13・14年度において絶対額が増加傾向にある。

〔図表-7〕 売上高・製造費用の推移表

(単位：百万円)

| 回次 (決算年月日)      | 第74期(平成11年3月)   |        | 第75期(平成12年3月)   |        | 第76期(平成13年3月)   |        | 第77期(平成14年3月)   |        |
|-----------------|-----------------|--------|-----------------|--------|-----------------|--------|-----------------|--------|
|                 | 金額              | 構成比(%) | 金額              | 構成比(%) | 金額              | 構成比(%) | 金額              | 構成比(%) |
| 売上高             | 44,669          |        | 39,869          |        | 36,707          |        | 31,906          |        |
| 製造原価<br>(内訳)    |                 |        |                 |        |                 |        |                 |        |
| Ⅰ 原材料費          | 4,222           | 52.2%  | 3,861           | 54.1%  | 3,620           | 12.8%  | 2,431           | 10.0%  |
| Ⅱ 製品仕入費         | <26,092>        |        | <23,380>        |        | 18,016          | 63.7%  | 16,618          | 68.3%  |
| Ⅲ 労務費           | 1,258           | 15.5%  | 1,115           | 15.6%  | 2,033           | 7.2%   | 1,840           | 7.6%   |
| Ⅳ 経費<br>(外注加工費) | 2,614<br>(1932) | 32.3%  | 2,160<br>(1517) | 30.3%  | 4,601<br>(3216) | 16.3%  | 3,424<br>(2108) | 14.1%  |
| 当期総製造費用         | 8,096           | 100.0  | 7,137           | 100.0  | 28,271          | 100.0  | 24,314          | 100.0  |
| 仕掛品期末棚卸高        | 583             |        | 531             |        | 496             |        | 626             |        |
| 合計              | 8,679           |        | 7,669           |        | 28,768          |        | 24,940          |        |
| 仕掛品期末棚卸高        | 531             |        | 496             |        | 629             |        | 475             |        |
| 他勘定振替           | —               |        | —               |        | —               |        | 10              |        |
| 当期製品製造費用        | 8,148           |        | 7,172           |        | 28,142          |        | 24,454          |        |
| 従業員             | 777名            |        | 750名            |        | 742名            |        | 713名            |        |

原価計算制度の導入に際しては、織物業という生産形態に適合させるために、製品別原価計算が適性に行なわれることが重要である。各種織物の製造過程は今までの図表に示したとおり原料の加工から着手するが、次のような理由から「組別総合原価計算制度」を採用している。

- ①原糸が多種にわたる。
- ②製品の寸法・形状が規格が多種多様である。
- ③生産方式も異なり、品種別に継続して生産している。

そこで、組別総合原価計算の行なわれる各組の分類を列举してみよう。

## (a) インテリア部門

カーテン組、椅子張組、壁装組、カーペット組、インテリアその他組

## (b) 自動車部門

自動車織物組、自動車モケット組、自動車編物組、自動車その他組

## (c) 呉服・美術工芸部門

呉服綴織品組、呉服紋織品組、呉服その他組、美術工芸緞帳品組、美術工芸プロパー品組、  
美術工芸特注品組、美術工芸その他組

## (d) 事業開発部門

エポテックス組

川島織物における原価計算においては、以下のような原価区分を使っている。この原価区分は、織物業として、特有の生産工程に対応して勘定体系が成立し、組別原価計算を実施する。そして財務会計機構と有機的に結びつき、常時継続的に実施されるものである。

## (1) 織物業の製造原価要素の分類

原価の中身は、織上品、生機品、製品仕入品に分かれている。

- ①織上品：製織工程を経て織物として完成し、品質検査が終了した時点をいう。
- ②生機品：購入時点をいう。
- ③入庫：織上後の過程は裏加工、刺繍加工等の加工工程を経て、最終完成品となるが、その時点が入庫である。
- ④製品仕入品：購入時点を入庫とみなす。

適切な原価管理のために、実際原価の計算は、形態別に各勘定科目の性質に基づいて集計し、さらに標準原価費目と対比するために次の費目に集約分類する。

[図表-8] 製造原価の構成

| (織上品)     | (生機品)     | (製品仕入品)   |
|-----------|-----------|-----------|
| 材料費       | 材料費       | 材料費       |
| 原 材 料 費   | 生 機 費     | 製 品 仕 入 費 |
| 労務費       | 労務費       | 労務費       |
| 直 接 労 務 費 | 間 接 労 務 費 | 間 接 労 務 費 |
| 間 接 労 務 費 |           |           |
| 経 費       | 経 費       | 経 費       |
| 紋 紙 費     | 図 案 費     | 図 案 費     |
| 図 案 費     | 試 作 費     | 試 作 費     |
| 試 作 費     | 経 費       | 経 費       |
| 経 費       | 製 品 加 工 費 |           |
| 製 品 加 工 費 |           |           |

〔図表－9〕 織物業の費目別原価構成

| 区 分               |              |              | 織 上       |           | 入 庫       | 製 品 仕 入 品                          |
|-------------------|--------------|--------------|-----------|-----------|-----------|------------------------------------|
|                   |              |              | 織 上 品     | 生 機 品     |           |                                    |
| 標 準<br>原 価<br>要 素 | 製 商 品<br>原 価 | * 裂 地<br>原 価 | 原 材 料 費   | 生 機 費     |           | 製 品 仕 入 品                          |
|                   |              |              | 直 接 労 務 費 |           |           |                                    |
|                   |              |              | 紋 紙 費     |           |           |                                    |
|                   |              |              | 間 接 労 務 費 | 間 接 労 務 費 |           | 間 接 労 務 費<br>図 案 費<br>試 作 費<br>経 費 |
|                   |              |              | 図 案 費     | 図 案 費     |           |                                    |
| 試 作 費             | 試 作 費        |              |           |           |           |                                    |
|                   |              |              |           | 製 品 加 工 費 | 製 品 仕 入 費 |                                    |

\* 「裂地原価」とは、製織工程において消費する原価・生機購入品に係わる原価をいう。裂地原価を織上基準に基づき、また、加工工程において消費する原価「製品加工費」を入庫基準に基づき計算する。裂地原価は、各原価要素別に算定する。

## (2) 原価概算見積もりの仕方

今日の需要形態を考えれば、生産主体の考えばかりで物作りをすることは危険である。だが創作イメージを設定価格によって歪めたり、創作意欲に制限を加えたりすることは好ましいことではない。けれども、作ろうとしているものが、どの程度市場性があり、いくらで価格になるかを熟知しながら製作することは、時代感覚にマッチしたものが生まれる基であり、その見通しのもとで、より良いものを作り上げようとする努力、意欲の高揚が大切である。そこで、最も高付加価値生産の可能な呉服・美術工芸部門とインテリア商品（カーテン）部門について、原価計算基準による付加価値加算させる項目を見てみよう。

〔図表－10〕 インテリア商品（カーテン）部門の原価計算基準<sup>(22)</sup>

| 原価構成    | インテリア商品（カーテン）部門             |
|---------|-----------------------------|
| 原料費     | 原料コスト＋染色費（糸染色）              |
| 試作費     | 試作経費÷販売目標数量（商品決定までの試作経費）    |
| 紋紙費     | 紋紙経費÷販売目標数量                 |
| 織工費     | K T M*指数×織密度（ワインダー、整経、経て継ぎ） |
| 加工費     | 加工工程により異なる（各付加加工、検反、出荷発送）   |
| デザイン費   | K T M指数                     |
| 製造経費    | K T M指数                     |
| メーカー経費  | （買入先経費）                     |
| メーカー粗利益 | （メーカーの利益）                   |

〈以上が合算されて、1mあたりの商品コストとなる〉 \* K T M → Kawasima Textile Manufacturers

〔図表－11〕 呉服部門と美術工芸部門の原価計算基準<sup>(23)</sup>

| 原価構成 | 呉服部門             |                  |         | 美術工芸部門 |         |         |
|------|------------------|------------------|---------|--------|---------|---------|
|      | 製品 <sup>1)</sup> | 商品 <sup>2)</sup> |         | 製品     | 商品      |         |
|      |                  | 紋織               | 綴織      |        | 紋織      | 綴織      |
| 商品代  |                  | 原価に加算            | 原価に加算   |        | 原価に加算   | 原価に加算   |
| 原料費  | 原価に加算            |                  |         | 原価に加算  |         |         |
| 織工費  | 原価に加算            |                  |         | 原価に加算  |         |         |
| 図案費  | 原価に加算            | 付加原価に加算          | 付加原価に加算 | 原価に加算  | 付加原価に加算 | 付加原価に加算 |
| 紋紙費  | 原価に加算            | 付加原価に加算          |         | 原価に加算  | 付加原価に加算 |         |
| 機綜費  | 原価に加算            |                  |         | 原価に加算  |         |         |
| 試作費  | 原価に加算            | 付加原価に加算          | 付加原価に加算 | 原価に加算  | 付加原価に加算 | 付加原価に加算 |
| 加工費  | 原価に加算            |                  |         | 原価に加算  |         |         |
| 工場経費 | 原価に加算            | 付加原価に加算          | 付加原価に加算 | 原価に加算  | 付加原価に加算 | 付加原価に加算 |
| 原 価  |                  |                  |         |        |         |         |
| 予定売価 |                  |                  |         |        |         |         |
| 決定売価 |                  |                  |         |        |         |         |

〈注〉1) 製品とは、製織工程を経て織物として完成する。

2) 商品とは、裂地段階まで外注加工をされたものを、外部より購入した場合の製品をいう。

高度成長社会から低成長社会へと移行する過程においては、当然消費構造が個性化、多様化するために、大量消費は望めなくなる。そのため、各企業の努力目標は少量多品種化に向かい、それに伴って最も重要となるのは、付加価値の高い製品の技術研究、新ビジネスを切り開く研究体制ということになる。言い換えると、低成長下の企業成長はいかにして企業間格差を生み出すかにかかっている。その格差を獲得するためには差別化商品の研究開発以外にないだろう。そのためには、原価計算基準により各原価構成において、素材、加工、デザインにおける新規開発、あるいはそれらの新しい組合せ、さらに応用基礎技術の開発などの創造的活動が重要となる。と同時に、研究開発面における創造的活動が自由に行なわれるような体制づくり、人材と組織の両面における企業改革が必要である。

### (3) 標準原価と実際原価の対比と原価差異

この対比に際し実際原価の原価費目別集計は、組別に次の通り計算する。

〔図表－12〕 標準原価費目と実際原価費目と対比

| 標準原価費目 |           | 実際原価費目                        |
|--------|-----------|-------------------------------|
| 材 料 費  | 原 料 費     | 原糸、金銀糸箔、材料、染色組費用、染料、薬品、仕掛原料増減 |
|        | 生 機 費     | 生機費                           |
|        | 製 品 仕 入 費 | 仕入高                           |

| 標準原価費目 |       | 実際原価費目   |
|--------|-------|--|
| 労 務 費  | 直接労務費 | 兼務役員給与諸手当、職員給与諸手当、出向受入者給与諸手当、職員雑給、厚生費、顧問報酬、応援勤務者人件費受入額   |
|        | 間接労務費 | 兼務役員給与諸手当、職員給与諸手当、出向受入者給与諸手当、職員雑給、厚生費、顧問報酬、応援勤務者人件費受入額   |
| 経 費    | 紋 紙 代 | 紋紙代  |
|        | 買入図案費 | 買入図案費  |
|        | 試 作 費 | 試作費、試作センター仕掛原料増減   |
|        | 経 費   | 機綜費、荷造運搬費、梱包材料費、保管料、不動産賃借料、共益費、保険料、修繕費、水道光熱費、減価償却費、通信費、旅費交通費、消耗工具備品費、交際費、諸会費、寄付金、租税公課、業務委託料、雑費、社員表彰金 |
|        | 外注加工費 | 外注織工賃、外注加工賃、外注検査補修費、外注箔加工費、外注縫製工賃、外注染色加工費、外注後燃糸加工費、外注ワインダー工賃   |

標準原価と実際原価の原価差異については、1年毎に調整を行い製造原価・製品仕入原価を算定し、製品・製品仕入品の評価を行なう。原価計算期間（1年）において、発生した実際原価を集計し、標準原価と対比して、原価差異の妥当性を分析の上、標準原価を等価係数にして組単位で期末棚卸高に原価差異（原価要素別）を配賦する。

川島織物の原価管理は、原価意識の高揚のために、経営計画を開示し、事業グループ毎に、月々の中身を明らかにする。原価低減の目標額に向けて、月別損益計算は、全社損益、事業グループ・工場別損益を上層部にヒアリング報告を実施している。その結果は、年二回全社的に発表し、経理グループにおいて、原価差異（製造損益）の分析を再度まとめて実施し、原価計算担当を通じて遂行されている。

川島織物は、典型的な多品種少量生産体制をとっているため、量産効果によるコストの低減はあまり期待できないのではないか。それゆえ、一例としてあげるならば、インテリア部門の新製品導入時にV E設計を強化し、製品ライフサイクルの初期段階でより徹底したコスト・ダウンを図っていくとともに、これを利益計画ないしは予算管理と一体化した形で実現していく体制を確立させることである。

## おわりに

以上、川島織物の原価計算と原価管理とその周辺について、概観した。そこで見られる特徴は、伝統的な織物業における原価計算制度の正統さと、各部門における生産現場の有機的結合の深さとである。一方で、原価計算制度は、それぞれの工場の製品および生産方法に適合しているものがベストだという原則がある。原価計算は原価管理の前提となる一つ的手段的技法であるから、その工場の創意工夫から、より適切な原価計算・原価管理を模索されるという見方もある。しかしながら、技法的にどんなに精巧であっても、それが現状に役立つものでなければ無意味である。しかも現状は企業によりそれぞれ多様な個性が見受けられる。たとえその制

度が伝統的なものであっても、それが当該企業の現状に適合したものであれば、それは優れた制度である。新たな原価計算制度をむやみに求める姿勢は必ずしも生産現場担当者や原価計算担当者、さらに適切な原価管理のために真の熱意を意味するとは限らない。

それに対して、川島織物の原価計算・原価管理の基盤は確実なものに見なされよう。そのうえに立って、川島織物はあえてを長年に亘って正統的原価計算制度を導入し、これをより強固なものにするために2年前に変更し、絶えず努力を払う姿が見受けられる。たとえば、企業で、その制度が十分機能するためには、それに対して現場だけでなく全社的な真の理解が不可欠である。その理解のためには原価計算担当者の地道な努力による教育が十分行なわれなければならない。もちろん、企業環境の変化とともに、原価計算、管理会計の技法も日々変化している。そうしたものへの対応は必要であろう。

#### [追記]

本稿を執筆するにさいしては、株式会社川島織物 技術・生産本部副本部長の奥島将吾氏、経営企画部 副本部長 本郷多實司氏、経営企画部経理グループ上席主幹 向畑好美氏、および広報グループ・リーダー 吉田敏弘氏からいろいろとアドバイスならびに資料提供をいただき、深謝したい。本稿は、そのさいに受けた説明と参考資料、工場見学、有価証券報告書、および著者の理解にもとづいている。しかし、限られた時間の中でインタビューでは、長年にわたって醸成された原価計算・原価管理のすべてを十分に把握することは難しい。その点の了解が得られれば著者として幸甚である。また、織物業として、日本を代表する大企業である川島織物の原価計算システムを公表することを許していただいた本社・市原事業所の方々に謝意を表したい。

本研究のテーマである「わが国における原価管理の実態分析」は、日本管理会計学会創立10周年記念事業である企業実態調査研究プロジェクトの一員として調査を始めたものである。著者としては、長年にわたる企業研究を続けていた実績を学会より評価していただき、企業調査研究委員会のメンバーとして、2002年より2005年の3年間の予定で「日本企業の競争力強化と管理会計の革新」という研究課題に向けて特別研究を行なう。

〈付記〉本研究は、2002年度東海学園大学特別研究助成による研究成果の一部である。

#### (注)

(1) 渡邊喜久『工業会計』同文館 1995年 188ページ

標準原価計算の目的は、『原価計算基準』(四〇)によって、つぎのように要約されよう。1. 原価管理を効果的に遂行すること。2. 財務諸表として、仕掛品、製品などの棚卸資産価額や売上原価の基礎資料を提供すること。3. 予算、特に見積財務諸表の作成に、信頼しうる基礎資料を提供すること。4. 勘定組織なかに組み入れることによって、記帳を簡略化し、迅速化すること。この場合、1. については、『原価計算基準』(六・二原価管理に役立つために)の項を参照されたい。3. については、『原価計算基準』(六・三予算とくに費用予算の編成ならびに予算統制に役立つために)の項を参照さ

りたい。

- (2) 小林健吾「企業予算と標準原価」『企業会計』Vol.34, No.12, 1982年 8ページ
- (3) 渡邊喜久 前掲書 189ページ
- (4) 佐藤 進「原価改善と原価維持」『管理会計学大辞典』2000年 455~456ページ
- (5) 明治期から第二次世界大戦終了時までにおける、わが国の原価管理・原価計算については次の研究がある。参照されたい。(渡辺 喜久「工業会計の理論と計算についての一考察—わが国における著書文献と原価計算制度の史的考察—」『東海学園大学 研究紀要』創刊号, 1996年)
- (6) 櫻井通晴「インテグレートド・コストマネジメントの構想」『企業会計』Vol.45, No.12, 1993年 25ページ
- (7) 伊藤 博「日本の原価管理の軌跡と展望」『企業会計』Vol.44, No.8, 1992年 19ページ
- (8) 田中雅康「原価維持から原価企画・原価改善の原価管理へ」『企業会計』Vol.50, No.2, 1998年 63ページ
- (9) 加登 豊「原価企画とSIS」『企業会計』Vol.42, No.12, 1990年 103ページ
- (10) 宮本匡章『原価計算システム』中央経済社 1990年 58ページ
- (11) 宮本匡章 前掲書 59ページ
- (12) 櫻井通晴『管理会計 [第二版]』同文館 1999年 221ページ
- (13) 中根敏晴『管理原価計算の史的研究』同文館 1996年 287~193ページ。第10章「生産環境の変化と標準原価計算の原価管理機能」に詳しい。
- (14) 李 健泳「標準原価管理の実証分析」門田安弘・浜田和樹・李 健泳編著『日本のコストマネジメント』同文館 2000年 220ページ
- (15) 加登 豊「原価企画とSIS」『企業会計』Vol.42, No.12, 1990年 103ページ
- (16) VA=value analysis VE=value engineering

VEは、GE社のマイルズによって、1949年に価値分析 (value analysis; VA) の名で完成された。新製品開発段階における基本的な期首変更を含めた意味での原価低減活動はVEといい、現在、製造中の製品の原価低減策の探求のうち設計変更を伴うものはVAと呼んで区別する場合もある。しかし、現在日本では、VEの語が用いられているが、VEとVAはほぼ同義で用いられている。VEとは、「最低の総コストで、必要な機能を確実に達成するために、組織的に、製品、またはサービスの機能の研究を行なう方法」(日本バリュー・エンジニアリング協会、1992年)のことである。言い換えれば、製品またはサービス機能ないし目的を体系的かつ明確に整理・分析し、原点に立ち返って新たな発想を適用し、コストとの関係で顧客満足が得られる価値まで品質を向上、改善させようとする管理技法である。

(門田安弘『管理会計学テキスト [第2版]』税務経理協会 2000年 172ページ/櫻井通晴『管理会計 [第二版]』同文館 1999年 259ページ)

- (17) 門田安弘『原価企画と原価改善の技法』東洋経済新報社 1994年 75ページ
- (18) ABC (Activity-Based Costing:活動基準原価計算)・ABM (Activity-Based Management:活動基準管理) ABCは、個別の製品、サービス、顧客、販売チャネルなどの生産・販売・利用のために必要となる経営資源の利用により正確な原価情報を提供するために工夫された原価計算である。

ABCでは、発生した間接費や支援コストをまず活動（Activities）やプロセスに割り当て、ついで個別の製品、サービス、顧客、販売チャネルなどに割り当てることにより、それらのアウトプット提供のためにかかっている原価を計算する。

ABCから得られる原価情報を活用するとともに、活動を中心としてマネジメントを行なっていくのがABMである。ABMを活用することにより少ない経営資源で同一の成果をあげること、換言すれば、より低いトータル・コストで同一の成果を達成することが可能になる。

（小林啓考「トータル・コスト・マネジメントの会計」『管理会計学大辞典』2000年 384ページ）

- (19) 渡邊 喜久「製品開発と高付加価値化－川島織物の事例研究－」『東海学園大学 研究紀要』Vol.3, 1998年 76ページ
- (20) 西陣織物の特質を簡潔に表現すれば、「多品種少量生産方式を基礎とした先染の紋織物」ということになる。詳細については、次の研究を参照されたい。（渡辺 喜久「西陣織物業の生産システム－生産工程の分業化と人間生産システム－」『東海学園大学 研究紀要』Vol.2, 1997年 51～61ページ
- (21) 前掲書「製品開発と高付加価値化－川島織物の事例研究－」79ページ
- (22) 渡邊 喜久「京都伝統産業の製品開発力に関する一考察－生産志向から顧客志向へ－」『東海学園大学 研究紀要』Vol.4, 1999年 71ページ
- (23) 上掲論文 72ページ