

管理会計の発展と歴史

クオリティ・コストイングに関して

商業科 手塚 雅之 産業社会と人間講師 岸川 彌生

第1章 クオリティ・コストイングの生成経緯

わが国においては製品の品質管理が信頼性の高い製品を顧客に供給することに重点を置かず、安価な製品の供給が深い関係を持っていることに体系的に分析しようとはしない。しかし、現在まで経営学や会計学の分野では、品質管理と原価低減の関係を体系的に分析しようという試みはあまり高い評価を得ることは出来なかった。理由として原価計算システムが品質コストの計算に適していないこと、日本企業の品質管理は業務活動の中で行われていること、原価企画に品質の作り込みが含まれていること、日本企業では品質を最優先にすることなどである。品質原価計算が対象となる設計図に基づいて製品となる品質は、日本企業においては達成されている。

他方、米国では1950年の生産工学の文献に、Quality Costing あるいはCost of Quality と呼ばれる概念が、すでに現れている。その中では、製品の品質の変化がどのような種類の費用と関連しているかが分析され、ある程度の不良品を容認するレベルにおいてではあるが、製品の品質を高めながら品質関連コストを最小化にするための方策が試みられていたのである。

この時代の統計手法を使った品質管理(SQC)は、デミング(W.E.Deming)やジュラン(J.M.juran)などによって日本に移行された。日本では、統計的品質管理を積極的に普及させると共に、それをTOCという米国とは大きく異なる方向へ発展させた。TOCが日本製品の国際市場での競争力の向上に大きな貢献を果たしたことは、言うまでもない。

日本への品質管理の対象は顧客ニーズをどれだけ満足しているかの意味の品質である。原価計算の対象がライフサイクル全体に拡大していることやそれらの原価計算が従来考えられなかった戦略に貢献する可能性、計算技法としての考え方が伝統的原価計算と異なる点である。

第2章 クオリティ・コストイングとその基本指標

第1節 戦略的管理会計の一つとしてのクオリティ・コストイング

戦略的管理会計(strategic management accounting)とは、事業戦略を展開し続行してゆくうえにおいて利用

するために、当の企業および競合他社にかかわる管理会計データについて、とくに現実的な原価・価格や営業量や市場占有率やキャッシュ・フローについて、それに企業の資源全体に占める資源配分の割合や自社と競合他社における相対的水準などについて、提供・分析をなす諸技法の総体をいう。

クオリティ・コストイングは、主としては、いっそうの高品質を達成するために起こされるコスト(予防と評価への追加投資の結果からもたらされるコスト、つまりは予防コストと評価コスト)と、それにかかる目的を推しすすめてきたことから節約されるにいたったコスト(つまりは失敗コスト)を対象とする。要するに、予防コストと評価コストとの和を上回るころの失敗コストの低減をもたらし、もってクオリティ・コスト全体を低減へともってゆくためにである。

本技法は、各クオリティ・コスト要素の補定にとどまらず、補定せるこれらの内要検討はもとよりとして、これらの予防コスト、評価コスト、失敗コスト(または内部失敗コスト、外部失敗コスト)へのグルーピングを通してこうしたカテゴリー・コストどうしの比較検討を行うような仕組みとなっている。

第2節 クオリティ・コスト

クオリティ(品質)とは、ハンセン(D.R.Hansen)、ムーウェン(M.M.Mowen) 二人によれば、顧客の期待(customer expectation)にそうないしは期待を上回る製品やサービスの質をいう、とある。他方、その用語は、品質保証の国際規格であるISO9000では、あるものの明示されたまたは暗黙のニーズを満たす能力に関する特性の全体、と規定されている。ちなみに、そのものとは、個別に記述され考慮されうるもの、をいう。

ところで、さきの顧客の期待にそうか上回るかする[]ないしは顧客ニーズ(customer needs)にそうかする]製品やサービスの質とは、おのずとそうした有形無形の財の適合品質、良品質とかを意味することになる。つまり、クオリティとは、適合品質、良品質のたぐいにほかならないということになる。具体的にいえば、次に列挙の品質特性(quality attributes)に対して顧客の

期待にそうか上回るかするところの(そうした財の)質を言うのである。

- 1) 性能(performance)
- 2) 外観上のよさ(asesthetics)(スタイル、色彩、配色のよさ)
- 3) 整備性(serviceability)
- 4) 機構(features)
- 5) 信頼性(reliability)
- 6) 耐久性(durability)
- 7) 使用適合性(fitness for use)など

性能というのは、製品が「いかに着実かつ上首尾に機能するか」をさしていう。製品がその固有の機能をなしとげうる力、といいかえても差支えないのではあるまいか。

とんで整備性だが、「製品の維持・修繕の双方または一方のしやすさ」をいう。次の機構とはなにかというと、「機能的に類似の製品を差別化するところの製品の諸特徴」なのである。逆言すれば、機能的には大同小異だが設計仕様は相互に異なる製品の内部構造ということになるろうか。

さらに、信頼性は、製品が「ある特定の時間的長さの間意図された機能を遂行しうるところの 然性」にはかならず、耐久性は、要するに製品が固有する機能を果たし終えるまでの時間的長さにはかなるまい。

最後に明示の使用適合性だが、それは製品がおおやけにされた通りの機能を果たしうる度合いをいう。製品が適合品質(quality of conformance: 品質要求事項に、ないしは少なくともそのうち重要事を反映した仕様要求事項に、適合させる品質)のものであるとしても、設計上ぬきさしならぬ欠陥があるならば、実用に供されがたく、つまりは使用適合性に欠けるということになる。

そのほか、経済性、使いやすさ、安全性、環境への配慮の度合といった品質特性が想到される。とにかく性能以下のもろもろの品質特性中の多くは、品質要求事項に陰に陽に生かされているのである。

品質関連活動(quality-related activities)は、不良品質の存在が予想ないし実見されることから遂行アクティビティなのだが、例のハンセンによればさしあたりコントロール活動(control activities)と失敗活動(failure activities)とに2分されている。

コントロール活動は、不良品質化を予防し、およびまたはそのようなあしき事態を指摘するために、企業により遂行される活動である。かくして、それは予防活動(prevention activities)と評価活動(appraisal acti-

vities)から成ることになる。

かたや、失敗活動は、不良品質(少なくとも仕様要求事項を満たさなかった製品やサービス)の出来に対応して企業なしはその顧客が遂行するところの活動である。そして、もしも不良品質の対応が当の不良品の顧客への輸送にさきだってなされたならば、内部失敗活動(internal failure activities)となる。反対にそうした対応の手が不良品の顧客への輸送後(積出し後)にうたれたら、外部失敗活動(external failure activities)に成るのである。

失敗は、製品保証上や製造物責任上やのクレームを生ぜしめるばかりでなく、苦情処理、製品回収、納期の遅延、顧客からの最良の喪失(ひいては客離れ→売上減といった現象)などをもたらすだけにとどまらない。ごく簡単な検査から品質保証の国際規格などに載る要求事項をしのぐシステムにともすればついてまわるあしき現象でもある。要するに、品質システム(quality system)の失敗は、陳腐化資材、直間作業の遅れ、追加作業、手直し作業、スクラップ等等をもたらしてしまう。

これまで試みてきた説述の骨子を図にまとめると、次項上のようになる。

品質関連活動の遂行は、品質関連コストとも言われ、品質管理費(costs of quality control)とも言われる、クオリティ・コストを引き起こす。すなわち、「企業の品質システムの設計・施行・運営・維持のために引き起こされるコスト、継続的な品質改善プロセスに投ぜられる経営資源コストおよび品質システム・製品・サービスの失敗に関わるコストである」以下同様に、コントロール活動はコントロール・コスト(control cost)を、失敗活動は管理失敗コスト(cost of failure control)とも言われる失敗コスト(failure cost)をそれぞれ起せしめる。

そして、予防活動の遂行により生じるコストを予防コスト(prevention cost)と言う。これに対して、評価活動を発生源とするコストを評価コスト(appraisal cost)と言う。だが、こうはハントらは称さず、detection cost(指摘コスト)と呼んだうえで、本品質範 原価を「企業のもろもろのプロセスにわたっての誤信と欠陥との探求のためのコスト」といとも簡単に定義している。

さらに、これをまた紋切り型の叙法だが、内部失敗活動は内部失敗コストをもたらす、外部失敗活動は、外部失敗コストをもたらす。ただ、次項の表にご覧のようにおおむね外部失敗コストに編入されている。隠れたクオ

リティ・コストとも言われているところの、
 失売上高相当の機会原価が、ウッズの書では、第4種の
 クオリティ・コスト[この実体は不良品質コスト (cost
 of poor quality)] となっているのである。[ちなみに、
 彼は予防コストを第1種のクオリティ・コスト、失敗コ
 ストを第2種のそれ (クオリティ・コスト)、そして評
 価コストを第3種のそれとしている。]

以上挙げてきたいわば小範疇のクオリティ・コストの
 うち比較的一般的と見なしてよいものを、すなわち予防
 コスト、評価コスト、内部失敗コストおよび外部失敗コ
 ストを、要説するとして。こうした過程のなかで、ご
 参考までに予防コスト以下かの4カテゴリー・コストが
 それぞれいかなるものからなるのかを一覧表示した表を
 掲載しておく。

この表から、品質関連コストが企業における多数の部
 門にかかわっていることが容易に想到されたであろう。
 たしかに、クオリティ・コストは、販売、設計、調査、
 開発、購買、保管、荷役、生産計画・統制、業務計画・
 統制、輸送など数多くの部門に関連しているのである。

もっとも、多数の部門どころか、「事実上ほとんどの
 部門にクオリティ・コストは見いだされるうる」、とシ
 ンプソンらは断言している。そして、ただ「各自自分の
 ところでクオリティ・コストを引き起こしていることと、
 このことの責めはわが部署で負うべきことを」大多数の
 部門管理者が気づいていないだけのことであり、「不幸

にもほとんどの会計システムが、典型的には、クオリ
 ティ・コストが品質管理部門にのみ関連づけられてい
 るところから、かかるコストの報告をなしうるようには仕
 組まれていない」だけのことであり、ときめつけている。

いや彼らの言どころか、クオリティ・コストは必ずし
 も企業内部サイドからのみ決定されない。その発生の
 多さは、サプライヤー、下請契約者、特定の在庫商品を
 保有している小売・卸売業者、代理店、ディーラーおよ
 び顧客からも影響を受けるのである。いきおい、それは
 労務費やエンジニアリング・コストやマーケティング・
 コストなみに重要な原価範疇といわざるをえまい。

クオリティについての伝統的な見解は、前述のコント
 ロール・コストと失敗コストとの間にはトレード・オフ
 の関係が存在するという見方である。コントロール・コ
 ストが増えるにつれて、当然、失敗コストは減ってくる。
 その失敗コストの減少がコントロール・コストの増加を
 上まわる限り、会社は不良品の発生を予防もし不良品を
 検出もするいっそうの努力を払うべきである。

しかしながら、いつかはかかる限界的な努力がもたら
 すところの限界費用が失敗コストの減少をまさに越えよ
 うとする時点が、すなわちコントロール・コストと失敗
 コストとが最適均衡を呈しちまりはトータル・クオリ
 ティ・コストが最低基準となって最適クオリティ・コス
 ト (optimum quality cost) が現出する時点が、到来
 することとなる。

表1 クオリティ・コスト構成要素

<p>予 防 コ ス ト</p> <ul style="list-style-type: none"> 市場での試行 (field trial) に伴う費用 製品調査ないし製品研究に伴う費用 製品設計ならびにデザイン・レビューにかかわる費用 サプライヤーの評価・選定に伴う費用 サプライヤーへの技術支援に伴う費用 品質工学 (quality engineering) 費用 品質計画・統制にかかわる費用 品質関係の教育・訓練費 予防活動に対する監督費 システム開発・設計費 QCサークル関係費 品質データの収集・分析・報告にかかわる費用 品質システム監査費など <p>評 価 コ ス ト</p> <ul style="list-style-type: none"> 試験・検査用消耗品費 受入材料試験・検査費 部品検査・試験費 受注の確実性の検討に伴う費用 工程間検査 (in-process inspection) 費 工程受容に伴う費用⁴⁰⁹⁾ 製品検査・試験費 製品受容に伴う費用 (注409参照) 顧客所在地での現地検査に伴う費用 デザイン確認・レビューにかかわる費用 信頼性試験費 評価活動管理費 検査部工作工場にかかわる費用 試験装置減価償却費 	<p>棚卸資産監査費など</p> <p>内部失敗コスト</p> <ul style="list-style-type: none"> 設計変更にかかわる費用 正味廃却費 (net cost of scrap) 正味仕損費 専門業者サイドの仕損費 不良品処分費 再加工程 (労務費・経費) 再加工程の再検査・再試験に伴う費用 欠陥に因るダウン・タイム・コスト “2級品”に格づけられた製品の正味機会原価 インプット・エラーに因るデータ再投入に伴う費用 欠陥原因の分析・調査費 故障解析 (failure analysis) 費 ソフトウェアのエラーによるインハウス・コンピュータ・プログラムの改訂に伴う費用など <p>外部失敗コスト</p> <ul style="list-style-type: none"> (顧客からの) 苦情の対応に伴う費用 (顧客からの) 製品保証請求に対する調査に伴う費用 保証修理・(製品) 取替に伴う費用 保証外修理・(製品) 取替に伴う費用 製品回収費 製造物責任関係費 品質問題にからむ戻り品値引 逸失売上高相当の機会原価
--	---

第3章 クオリティ・コスト小史

第1節 デールらの説くクオリティ・コスト小史

品質コストを最初に認識しそしてそれを概念規定したのはアメリカ人だった。しかしながら品質関連コストの定義はTQMや品質改善に対する理解が変わってくるにつれて変わってきたわけだから、品質関連コストがはじめて品質コストと呼ばれたのはいつごろかを確定することはむずかしい。品質に関わる初期の論文のほとんどすべては、たんに検査、再加工、修繕、および保証（すなわち、今日、品質関連コスト中の評価（コスト）と失敗（コスト）といった範 といわれているものの諸要素）について軽く触れているにすぎない。品質コストという用語はたしか西欧において1960年代初期に用いられるようになったきっかけは（品質）コストの予防コスト・評価コスト・失敗コストへの範疇化にある。ちなみに、その範疇化したのは、1950年代の中葉におおやけされた feigenbaum A.V の独創的な論文である。

1967年にはアメリカ品質管理協会（ASQC）が「品質コスト」を公刊した。この小冊子は、1970年と1974年に改刊されたが、よしんば、製品品質・サービス品質へのあたりための総体的アプローチに、品質に関連づけられてしまっているものと認識されうるコスト要素をすべては含めてはいない文でも、そのテーマについて今だけにおそらく信頼のおける著作である。何冊子は、・・・ファイゲンバウムの著書「総合的品質管理」からクオリティ・コストの矛盾定義取上げている。そのほかにコスト・データの入手源について付け加えるとともに、取り入れるべきもの、除外すべきものについて有益なアドバイスを少なからず えている。そればかりか、コスト・データの解釈や利用上の注意する点、特に警告を唱えてえている。だがしかし、ほんの3分の1ほどはクオリティ・コストの概念規定が盛られているにとどまる。その残りの部分は、大体、り者の注意をひき承認をうることや、原価収集を表象化、クオリティ・コストの趨勢分析、到達分析、管理者、営業報告書および査や追跡調査なのである。要するに原価情報のしように重点が置かれている。

品質原価計算をいかに行うかの実施面をこのうえなく扱っているそのほかのASQC出版物は品質コストの低減の手引きとサプライヤー（供給者）品質コストの管理するための手引きである。前者（その初版はquality costに数字遅れて公刊された）は品質改善プロジェクトにそしてまた技術的職能、マーケティング職能および職

能の各専門の品質問題への介入。その結果としての変化にも注意を向けることによって、品質原価計算の用途をより広げたのである。それは品質コストの問題領域と品質コストの分析とを意識的に分けて取り扱っている。それは、事例研究を例示するとともに失敗コストと評価コストの低減、品質コストの予防および測定の改善についてとくに提案している。予防を費用節減活動と見なすほかは、たくわえて望ましい原価低減目標として失敗コストも評価コストも計画するというアイデアは賞すべきものである。品質コストの予防という名出しのもとに、マーケティング、品質保証というふうにリストされれば、たしかに管理者は概していって、評価コストと失敗コストとその発生から防止するよう役立ててることができる。

「サプライヤーの品質コストを管理するための手引き」（その初版は、品質コスト低減の手引きより3年遅れて出版された）は、諸会社が各自品質問題を引き起こしつつあるという事実認識の書なのである。今日、西部の多くの大企業はいまやサプライヤーの業界との関係を進展せしめ品質改善上イニシヤチブをとるためにそうした業界といっそう密接に仕事上協力するためにかなりの資源を充当しつつある。その入門書は専門業者管理の方法、専門業者管理に関わる目に見える品質コストと隠れた品質コストおよび品質コストの専門業者管理の適用方法に間髪を容れず取り組んでいる。その教示とアドバイスはASQCの他の2刊行物において簡潔、詳細かつ専門的、そして明々白白である。

3冊の小冊子ともすべて卓越した刊行物であり、したがって品質関連コストの集収と利用の業務にはじめて当たる人に対しても当然必須の読み物ということになる。これら刊行物に対しなされるべきおもだった批判は、たんに原価低減を強調することに終結しているにすぎぬということである。コストを増加せしめずに製品品質ならびにサービス品質を改善する代替的なアプローチについて論じている箇所はまるでなし。多くの会社は、製品品質やサービス品質を、原価低減のためにそうした品質を危険にさらしたくはないというほどに最も重要なものと見ている。たしかに、何社かは品質についての出費を利益になる投資と期待を寄せつつある。

イギリス規格協会(British standards institution)の刊行物-B S 6 1 4 3 品質関連原価の決定と利用についての手引き(1981年 発行) -それは多くの点で品質コストについての要約版なのだが-概念規定と方法、それはたんなる2番せんでしかない。述べられている主たる意向は製造正業の裸の品質コスト・システムの仕

方について手ほどきをなすことである。その内容から判断されるように、その手引書は多くのことを公約しているものの、こうした約束を果たしていない。その規格のプレゼンテーションは、原価収集のための弾力的なアプローチをもたらすには、いたっていない。よしんばそうは志向されてきたのであろう。BS 56143は、当の執筆者たちが調査において直面したような製造業や非製造業での原価発生と原価配賦を正確には示していない。当該規格において明らかに強調されていることは品質関連原価の多さというよりはむしろ品質活動費なのである。当該規格に目される諸欠陥は、デール、ブランケット兩人によってかなり詳細に論述されている。

このあとデールはかの規格協会は押し進めるクオリティ・コストの分析作業に対して少しばかり疑念を投げかけている。すなわち、いうならばクオリティ・コストの2%にしかならぬ予防コストCBS 56143データが8つもの詳細をきわめた要素に区分されているに対して、内部失敗コスト（クオリティ・コストの63%—同上データ）がもっとも7要素しかないが、ほぼそれなりにごく詳細に分析されていない。

品質原価計算は、おおむね製造業に用いられてきたが、今日、商業、公共部門およびサービス関連企業からますます関心が寄せられつつある。デール、ブランケット兩人は、British Airways Technical Workshops社、John Russell社などのそれぞれの品質原価計算の用い方を述べている。

第2節 その小史への補綴についての試み

ここ10年間に西側の多くの企業は企業の繁栄のために包括的品質管理[total quality management(TQM)]の戦略的重要性を認識するようになった。それらの正業は、TQMが当該各正業として国内ならびに国際市場での競争に参入せしめた広めようとし、またそれを維持せしめたもじょうと感じてきた。かくしてたえ間なき品質改善なるプロセスの口火がはじめられたのであった。

TQMに関しては多くの定義がある。日本人はその用語を好まない。つまり用いることさえしない。代わりに全社的品質管理とか総合的品質管理を使っている。いかにTQMを構築するかについて明解が異なるにもかかわらず、いろいろと異なる定義を通してたぐさんの共通した意味の文言が使われる。こうした文言には以下のような文言が含まれる。企業の在籍者という在籍者は、不断の改善とはてきな改善とが基盤とされねばならないとされる。各自は国内国外の顧客を満足せしめなければ

ならないとされる。チームワークはさまざまな形でなされる。参加型の従業員啓発訓練、人々の参加は積極的に奨励され実施に移される。それからまた、顧客とサプライヤーはうって一丸とされる。組織目標はTQMであって品質改善プロセスはこの目標を達成する手段なのである。企業にとって、今日の市場での顧客からの要求はますますきびしきなりつつあると同時に競争も激しさを増すだろうということを理解することは大切なことである。かくして品質改善のプロセスは総合的かつ全社的になさなければならない。TQMを達成してきたことを主張する企業が競争に負かされてしまうかもしれない。TQMが達成され理想的な状態に達したと誤って信じてしまうところから、品質改善プロセスがいったん中止されてしまうと、そのプロセスを再開し競争上にイニシアチブを手中にすることはきわめてむずかしい。このことがTQMはつねにプロセスといわれるべきであってプログラムといわれるべきではない事由なのである。

品質改善のプロセスに着手し、ついでそれをすすんだプロセスへと発展せしめ、またこのように助考することは、最期的な組織目標でなければならない。すなわちしばしばその基本的なことが知られるまで少なくとも10年は要する。

製品品質やサービス品質に加えて、正業はコストと配送(quality cast delivery)についても創言しなければならず相当数にのぼる正業は、もしも生き残りをかけるべきであるならば実際的な原価低減を達成する必要がある。多くの正業は、品質改善と関連技術に関わるなんらかの画期的な事柄についてライバル正業から攻撃をしかけられやすい状況になっている。多くの場合、品質関連コストは必要になる節約のうちで主要な潜在的源泉なのである。品質原価計算は製品品質やサービス品質の改善について会社を支援するいくつかの一般的方法・専門的な方法のうち一方法である。明らかに品質原価計算向きの問題が付随する反面、それが品質問題にとり万能薬ではなく、しかたがって品質問題の解決だけを狙いとしてそれが扱われるべきではない。品質コストの水準を低減することが品質改善のプロセスに着手した正業にとっては主たる事由とはならずだということも重要なことである。品質原価計算は、一部の人たちによって次のように考えられているようだ。TQCについてかなり使いこなしてきた経験をもち全社的品質システム化のベネフィットを享受したという時下の経験を踏んできた企業にとってよりもTQCコースに沿って第一歩を踏み出した企業にとってのほうが有用である。しかしながら、多数の世界

的な正業は社内的な品質改善の指標として品質原価計算上の測定値を採用している。品質原価に精通することは、創者たちに、品質改善への投資を正当化することに、資するとともになされた努力の効果を監視するうえでも裨益するのである。品質原価計算は、取締役会、上級管理者集団、株主それに金融関係者—貨幣、おのおのの表現で正業の品質改善を提示する。取締役会や上級管理者集団は品質保証でデータには動じないが、その同じで—たが貨幣に表現され提供されると、行動へと駆り立てられる。作業員たちやライン監督者も、不良品関係データが普通示させる測定値たる数量やパーセンテージのほかに、貨幣で表わされるならば積極的に反応することが分かっている。このことは、不適合コストと自分たちの給料を比較する機会を手に入れたとき、生起するである。

第4章 クオリティ・コストに伏在する問題点

第1節 予防原価の測定上の問題点

中小規模の会社では、多くのあい異なる要素からなる予防活動とは何で、QC関係の従業員の勤務時間にかなりの部分を占めてしまうほどには多種にわたっていないところから、予防原価から、確業務に費やされた時間の割合を記録ないし見積もる必要がある。さまざまな予防原価がそれぞれのいかなるたぐいの予防業務によって費やされているかを確知するためには、各種の予防業務にそれぞれ何パーセントに当たる時間が充てられているかを見積もる必要があるが、こうしたいならば時間比率の見積もりには、とかく主観を伴いがちであり、結果的には平均的観察のたぐいによる時間比率の割出しと大同小異のあしい結末になってしまう。見積もりは中長期の経験に根ざしてしまう傾向にあり、現体験を反映したものはなさそうだ。さらに測定値はとかく手直しない傾向がある。いったん熟考のすえの見解に到達するや、見解をしたその当人はその見解にどうも固執しがちなのである。

もっとも、見積もりも大事だが、品質原価範囲どうしをつねに言をもたせるにすることも重要なのであって、評価原価範囲内の雑多な原価要素についてその正確さに思いなやむことはないのである。他方、品質関連原価の領域にわたって多額の年間人件費総額に相当する従業員たちのフル・タイム・アクティビティが主観的な測定で配賦されてしまっているといった現状にある。

第2節 評価原価の測定上の問題点

明らかに検査・試験費は諸他の評価原価要素を合計を合計したものよりもはるかに大である。職長・管理者の勤務時間の配付を予測するという問題は、この原価範囲のもとではどちらかといえば簡単にかたがつく。というのも、それこの原価範囲の90%はたったの2要素に配付可能だからである。それでもやはり、時間の広大な使い道を記録にとどめておくことが有益でないと思われる。この原価範囲のもとでは、品質関連原価の確につき2つの問題点の生起を見る。第一の問題は、試験工や修理工の活動の全部が評価活動にはいるのかそれとも一部にはいるのかといった問題であり、第二の問題は、評価原価には評価活動に間接的にかかった経費を含めるべきかどうかといった問題である。さきの第一の問題について採られる一つの見解は、試験・修繕活動の全部正常製造原価であって品質関連原価でないといったそれである。もう一つの意見は、初めての試験・修繕は正常の製造活動だがそれに後のいかなる試験・修繕の後は品質関連原価であるという。さらにもう一つの意見は、くだんのコスト全部が品質関連原価であるけれども試験とは評価原価であるに対し修繕とは失敗コストであるといった意見なのである。その総合計は9名の工具の人件費であって、たとえば約67,000ポンド(間接的な経費は除いて)である。

第二の問題、それは品質関連原価の測定の際、間接的な経費を吸収するべきかどうかといった問題だが、品質原価計算の全面的な遂行にとって重要な問題なのである。製造業に見かけられる高額の間接とは、品質原価計算の水準と配賦を著しく曲しかねない。

第3節 内部失敗原価ならびに外部失敗原価の測定上の問題点

廃却コストを集計する方法はしかるべく確立されているけれども、この範囲諸他の原価要素では、求めるのが難しかった。ここでは、ふたたび間接的な問題点が生起する。どういうことになったかということ、在庫品評価や在庫記録のためには、間接的な経費が直接労務費に加算されることが全くもってふさしい反面、品質間接原価の集計のためにはそのことがふさわしくないとふたたび主張せられる。かかる問題は、直接労務費にもとづいて間接的な要素を回収するという手法のゆえにのみ生起する。たとえば販売可能生保院単位数なる回収基準が用いられたなら、問題はあまぬ。そして、また打抜加工作業ないし、圧縮形成作業からの残材から生じる自然損耗の見出しのもとに目の目を見るところの非鉄スクラップの重

要性がかなりあることが作業層報告書の注目たる特色なのである。かかる作業層は生産資材損耗である。その価額は品質関連原価ではない。したがって、そのようなものとしてかかる作業層が計算されることのないよう注意されなければならない。

手直しの修繕との確定は試験や修繕の状況により複雑になる。複雑化なされていても、手直しと提示の限定と手順は一見あからさまであるかのように思われる。そうしたコストを手に入れるには困難さが感得された。改修上の算定上利用できる確かなデータや工学の品質関連原価への全般的な影響が擦れるたしかなデータなどなかった。

内部失敗原価に関連して、廃棄するか手直しするかの経費意思決定をめぐっての真の経済性が、算出率も異なり輸送の緊急性も異なり資材の供給を受けることも異なるなどの状況下にある各製品（ないし製品群）に対して確認されているかどうかを、あるいはまたそうした意思決定が工学的知見や経験に照らして現実的になされているかどうかを、推測することは興味のあることである。

外部失敗原価のもとにおいて引き起こされる主要な原価は、使われる前に欠陥が発見され、したがってその、その保証期間中使われなくなったその製品が取り替えられるところから、顧客から返品された製品を修繕するための原価なのである。

こうした原価の大きさを確立することは表面的には簡単なことに違いないけれども、実際には、そのことは会社によっては複雑であり会計実務にしてみてもしかりである。品質原価計算の確立において生じる複雑さの実例は以下のとおりである。欠陥品の個数を在庫品と取り替え、その個数を新品同様にすることによって在庫品を補充し、工場での修繕期間において遂行される社内保証業務により欠陥品発声などなかったようにする。

第5章 結び

実際に日本において、品質管理と原価低減との関係についての受け止め方にはっきりとした相違を認めることができる。もちろん、すでにTQCの成果として広く知られているように、品質管理への全社的な取り組み、職務に対応した機能品質への管理対象の移行への、源流部門での品質保全の重視等が強調された。それらに増して、製品開発段階での品質の作り込みの重要性が強調されていた。自動化が進み、現場の作業者が相対的に減少している工場において、TQCに替わって、原価企画と組み合わせた品質の作り込みが品質コストの並行的な改善を追

求する有力な手段を捉えているのである。

【参考文献】

- 吉田隆紀著 「現代管理会計」中央経済社 1998年
角谷光一著 「現代原価計算の基礎」中央経済社
1999年