

計画原価計算の構想

——コジオール説を中心にして——

板 垣 忠

1 まえがき

周知のように、中山隆祐氏は実践に裏づけられたいくつかの興味ある理論を展開されているが、いわゆる「二元的標準原価計算」もその一つである。「二元的標準原価計算」の核心は、原価管理目的のために現場における作業能率を測定するための標準と財務諸表に記載するために製品を評価するための標準（予算に組み入れられるのはこの標準である）とは全く別個であり、原価管理目的のために原価差異を測定分離したからといって、製品がそれだけ低く評価されるのではないという点にあるように思われる。そこで、現実的標準原価が原価管理目的に適していると同時に、製品を評価するためにもそのまま使用されとする「原価計算基準」をはげしく批判されている^①。

中山氏は、この「二元的標準原価計算」の考え方の支援としてベルリン自由大学のコジオール教授の計画原価計算に関する理論をあげておられる。すなわち、「二元論を体系的な定説として主張しているのはベルリン大学のコジオール教授である。彼の二元論は私の主張に対して、きわめて有力な支援となる。もしコジオール説がわが国に紹介されなかったならば、私の二元論は孤立無援の薄弱な存在となるかも知れない^②」また、「二元的標準原価の実務を昭和28年より実施してきた私には、コジオール説は大賛成の学説であり、コジオールとは独立の立場で二元論を構築した私には、コジオール説の紹介は、突如として大援軍を得た感じがするのである^③」として、最大級の表現を使って、コジオール教授の理論を二元論として高く評価され、かつ同氏の二元的標準原価計算に対する有力な論拠の一つとされているのである。

私もかつてコジオール説を紹介したことがあるが^④、そこでは、私はある意味では中山氏とは全く逆の解釈を行ない、彼においては、計画原価計算の名のもとに標準原価計算と予算との結合の必要性と可能性とが指摘されているとし

たが、これはいわばドイツにおける計画原価計算の展開過程における典型的な形態にはかならない。このようにして、コジオール説の解釈をめぐって全く相反する見解が並存していると思われるのであるが、かかる現状に対してはおかむりをしていることは許されることではないので、中山氏の解釈を念頭におきながらここで再度コジオール説を取り上げてその説を一層掘り下げて検討し^⑥、それを通じてドイツにおける計画原価計算の構想に接近してみようと思う。

- ① これについては、例えば、同氏著「実践標準原価計算——二段式システムの新展開——」中央経済社、昭和38年、12頁以下を参照のこと。
- ② 同氏稿「二元的標準原価計算の実践」会計第84巻第2号、104頁、昭和38年。
- ③ 同氏稿「二元的標準原価と予算との関係」企業会計第17巻第9号、50頁、昭和40年。
- ④ 拙稿「計画原価計算の二形態——コジオールの計画原価計算に対する一覚書——」山口経済学雑誌第8巻第3号、82頁、昭和32年。
- ⑤ 資料としては、Erich Kosiol, *Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung — Erhebungen und Studien zur grundsätzlichen Problematik—*, 1956 を使用した。

2 標準原価計算と予測原価計算の対比

コジオール教授は、ドイツ企業における計画原価計算の発展を標準原価計算(Standardkostenrechnung)と予測原価計算(Prognosekostenrechnung)の二つの方向に類別し、前者がアメリカの標準原価計算(Standard cost accounting)を、後者がやはりアメリカの予算統制ならびに見積原価制度(budgetary control, estimated cost system)をそれぞれ模範としていることも合わせて指摘している^⑦。これらの事実からまずはっきり知っておかなければならないことは、コジオール教授にあっては、一つの理論として計画原価計算を標準原価計算と予測原価計算に区分することが問題であったのではなく、あくまでドイツ企業における実務をかように整理したにとどまるということである。この点は、後述するコジオール教授の真の意図とも関連していることなので、特に留意しておかなければならない。

ところで、標準原価計算と予測原価計算の特質は、コジオール教授によってそれぞれ次のように説明される。まず、標準原価計算についての説明を要約すれば次のとおりである。すなわち、標準原価計算は財貨消費の物量的ないしは

技術的効率 (Mengenmäßige oder technische Ergiebigkeit des Güterverbrauches) の経済性統制つまり技術性の統制を指向し、指導目標は製造過程における原価財の消費量を最も少なくすることに向けられる。かかる目標の実現をはかるためには、実際の原価財の消費能率を測定し、その良否を判定しなければならず、そのためには測定の基準が必要となる。標準原価計算における標準とは、かかる意味での技術的経済性を測定するための規範 (Norm) にほかならない。かくて、コジオール教授にあっては、標準原価計算という名称は不明瞭性と多義性という欠点をもっているから、それに代えて、十分満足できるものではないが規範原価計算 (Normkostenrechnung) または基準原価計算 (Maßkostenrechnung) と呼んでもよいとさえされる^④。そこで、技術的経済性を測定するための規範ないしは基準としての性格を有する標準としてはいかなる標準を使用すればよいかが問題になる。

まず、財貨消費の技術的経済性を測定するための規範ないしは基準としては、細心の注意と最大の努力によれば達成可能な最高の技術的経済性をあらわす標準が考えられる。かかる標準を基準として実際の消費量したがって技術的経済性の程度を測定するのである。標準原価計算が財貨の消費量を最少にすることを指向しているという場合の窮極的な目標となるのはおそらくこのような標準消費量であろう。いわゆるタイトネスの非常にきびしい標準であるが、コジオール教授のいう絶対的最適原価 (Absolute Optimalkosten) はこれに相当しているものと思われる。この点についての彼の説明は次のとおりである。すなわち、ドイツにおけるように標準原価に数量的経済性を測定するための程度の差こそあれ絶対的な基準ないしは規範 (Absolute Maßstäbe oder Normen) を見出す時には、標準原価を最適の経済性のもとの合理的な目標値 (Rationale Sollgrößen optimaler Wirtschaftlichkeit) として把握する必要がある。それによってのみ実際原価の客観的な判断の基礎ならびに目標が得られる。そして、最適原価を標準原価として計画するということは、実際に発生した原価は原則として常にそれよりも高いということを意味している。最適原価はその本質上原価発生の下限なのである。かくて、原価差異は、常に計画された最高の能率 (Geplante höchste Wirtschaftlichkeitsgrad) がどの程度達成され得なかったかを表わすことになる。つまり、中山氏の指摘されるとおり^⑤、ここでは原価差異は一方にのみ発生するのである。とはいえ、コジオール教授においてもいわゆる理想標準が念頭におかれてはいない。すなわち、最適という表現は、決して達成することのできない、頭の中で考えるこ

とができるだけの、純粹に作為的かつ非現実的原価が問題になることを意味してはいない。むしろ最適原価は、その都度の経営状態を基礎にして決定されかつ人間の労働力や技術的設備を濫用することなく厳守することのできる実現可能な額 (Realisierbare Größen)である^④、と。

このようにコジオール教授にあっては、実際原価財の消費能率を測定するための基準ないしは規範として、達成可能ではあるがタイトネスの非常にきびしい標準原価が考えられている。このような標準原価は、まさに細心の注意と最大の努力によってはじめて達成できるのであり、それは財貨消費の窮極的な目標としての性格をもっているものと解釈できる。現実の財貨消費の程度はかかる窮極的な目標に照らして測定ないしは判断されるのである。

コジオール教授の説明が以上にとどまる限りでは、中山氏の解釈は全く正しいと思われる。中山氏は、標準原価を原価管理目的のための標準原価と製品評価のための標準原価とに区分し、前者を測定標準、後者を評価標準として特徴づけ、測定と評価とは別次元の問題であるから、両者を区分することこそが重要であるとする二元的標準原価計算を構築されているのであるが^⑤、同氏によると、「原価管理標準は、達成可能ではあるが平均能率で達成できるような甘いものであってはならない。それは勤勉な努力と正確な作業知識を伴う良好作業によってのみ達成できるような厳格度 (tightness) を備えていなければならない。したがって月次等の期間合計差異は、差損 (借方) として出ることが期待されている^⑥」のであり、また、予算による規範力 (= 予算期間において除去することが可能であると予想される不能率原価の範囲について支配する規範力) に対して、「標準による規範力とは、当面する短期間には除去しえない不能率原価であってもこれを分離して批判し、長き将来にわたって除去する希望をつなぐに足るような規範力である。その期に除去はできないが、批判対象とする不能率は、つねに存在するという想定の下に設定されるのが、測定標準である^⑦」とされている。このようにみえてくると、中山氏の指摘されたとおり、上述のコジオール教授の標準原価は同氏の測定標準に相当しており、しかも、いずれも窮極的な達成目標としての性格をもっているものであることが理解できるであろう。

以上のような標準原価計算に対して、予測原価計算は財貨消費の価格的不いしは経済的効率 (Preismäßige oder ökonomische Ergiebigkeit des Güterverbrauches) の経済性統制を追及し、それによって収益性の観点のもとにいろんな考慮を払う。標準原価計算との根本的な違いは、標準原価計算の技

術性指向に対し予測原価計算の収益性指向にあるのであるが、ここでは予想される実際額が問題になるから、生産計画を基礎にして期待されるべき実際の消費数量 (Zu erwartenden tatsächlichen Verbrauchsmengen) が決定される。その際基礎にされるのは生じると予想される能率 (Voraussichtlich eintretender Wirtschaftlichkeitsgrad) である。このようにして、コジオール教授によると、予測原価計算にあっては予測される実際原価が問題になるのであり、プログノーゼというのは期待される実際の予見 (Vorschau), 見積 (Schätzung) を意味している^⑧。そして、見積られた期待される実際がそのまま利益計画の一側面を構成し、原価の側面から収益性の統制に役立つ。ここでは消費差異は両方向に現われ、実際に消費された財貨数量が事前に見積られた消費量にどの程度一致したか、ないしはそれにより計画された利潤がいかにプラスまたはマイナスの影響を受けたかを示すのである^⑨。

中山氏によれば、コジオール教授のこのような予測原価こそ評価標準にはかならない、とされる。すなわち、「コジオールの計画原価計算における予測原価は、固有機能原価観に立つならば、評価原価であるにすぎない。経済性を予測した原価であるということは、利益計画表の座においては『評価原価』という地位よりほかの地位を与えることは不可能であらう^⑩」と。また、「製品の評価なしに、未来の経済性を予測することが不可能であることを悟るならば、『評価』という概念が事後計算にかぎられたものでなく、利益計画にも通ずる基本的原価概念であることがわかるであろう^⑪」と説明されて、製品の評価なしに利益計画の一面を構成する費用計画をたてることは不可能であり、したがってコジオール教授の予測原価は評価標準にはかならないことを明らかにされる。確かに、製品にある数値を与えることなしには利益計画の一面である費用計画をたてることは不可能であろう。その意味で製品にある数値を与えることを製品の評価と解するならば、コジオールの予測原価は評価原価ないしは評価標準であるといえるであろう。中山氏によれば、評価標準というのは製品棚卸高の価値づけ評価をするための標準で、かかる目的のための製品標準原価は差損を期待するようなものであるべきではない。月次等の平均として現実に達成可能なレベルであるか、正常として長期的平均実際原価を達成しうるレベルの原価であるべきである^⑫、とされる。したがって、かかる標準原価は実際原価レベルで、タイトさはゼロでなければならないのである。

このようにみえてくると、コジオール教授の予測原価は、中山氏の指摘されるとおりまさしく評価標準であり、前述のように標準原価を測定標準と解するこ

とと合わせて、コジオール教授の説明はまさに二元論である。かくて、中山氏は氏の二元的標準原価計算に対する理論的支柱としてコジオール教授をあげられるのであるが、ここで注意しなければならないのは、コジオール教授は上のような二元論を一つの理論として積極的に主張しているのではないということである。次にこの点について明らかにしなければならない。

- ① Erich Kosiol, a. a. O., S. 54f.
- ② Erich Kosiol, a. a. O., s. 55f.
- ③ 中山隆祐氏稿 前掲論文, 50頁。
- ④ Erich Kosiol, a. a. O., S. 62
- ⑤ 例えば, 同氏稿「二元的標準原価計算の実践」会計第84巻第2号, 97頁以下を参照のこと。
- ⑥ 同氏稿 前掲論文, 99頁。
- ⑦ 同氏稿 前掲論文, 106頁。
- ⑧ 本稿において資料として使用したコジオール教授の所説は, 山田一郎, 高田馨両教授によって邦訳されているが, それによると, *Schätzung* は評価と訳されているが前後の関係からここでは見積と訳することにした。中西寅雄教授監修, 山田一郎教授, 高田馨教授共訳「計画原価計算」森山書店 昭和38年, 56頁参照。
- ⑨ Erich Kosiol, a. a. O., s. 55ff.
- ⑩ 中山隆祐氏稿「固有機能原価の見地—コジオール説の解釈—」産業経理第26巻第4号, 昭和41年, 18~19頁。
- ⑪ 同氏稿 前掲論文, 22頁。
- ⑫ 同氏稿「二元的標準原価計算」99頁および102頁。

3 標準原価と予測原価の接近

前述したように, コジオール教授の計画原価計算における標準原価はタイトネスの非常にきびしい窮極的な達成目標としてのそれであった。かかる標準原価は現実的な達成目標とはなり得ない。そこで, 原価管理目的のために, コジオール教授によれば技術性管理のために現実的な達成目標となり得ないような標準原価を使用することが合理的かどうかの問題が生じてくる。既に引用したように, 中山氏によれば, 原価管理目的のためには, 当面する短期間には除去しえない不能率原価であってもこれを分離して批判する必要がある^①, とされるのであるが, そのことが果たして疑問をさしはさむ余地が全くない程真理であるかどうかという問題にはかならない。

コジオール教授もこの問題にふれ、原価財の最有利消費を標準数量として規定すると、達成可能な最高の能率を表わし、原価差異は一方にのみ現われる最適原価が得られ、それを基準にして実際に達成された能率を測定することになるが、かような厳密な標準数量を確定することが一般的にうまくいくかどうか、そしてまた合目的であるかどうかは問題の存するところである、として、おおよそ次のように述べている^⑩。

ドイツ労働時間研究委員会 (REFA) による労働時間算定方法にみられるように、科学的方法による合理的、分析的調査を基礎にして将来にわたって通用する財貨消費の純粹な最適数量を見出すという方向にありながら、結局は平均的な人間ならびに機械の正常給付 (Normalleistungen) に立ちかえており、確かにそれによらざるをえないのである。だから、それに応じて積み上げられるべき原価調査は、実務的には正常消費からのみ出発できる。ここでは、異常なものを除いた実際数量からえられる平均値 (Mittelwerte aus bereinigten Istmengen) が、特に間接費にあっては重要な役割を果す。かくて、絶対的な最適原価の代りに、平均的に達成可能なすなわち正常化された最適原価が指定されることになる。ここに至って、よくいわれる正常原価計算と計画原価計算との対立もなくなり、標準原価計算も正常化された最適原価をもって実施される。

原価低減という目標を追及するのに、絶対的に厳密な最適数量だけが有用なものでは決してない。異常なものを除いた過去数値や平均数値も、絶えずそれと比較することを基礎にして、適切な措置によって経済性を前進的に高めるのに全く適している。われわれは、経験数値というより確実な基盤を離れるべきではない。さらに加えて、失望を防ぐためにそれに依拠することは不可避的なのであり、少なくとも無意識的に考慮に入れられるのである。実務において実際原価から離れることが強く主張される時にも、われわれは、多くの場合過去ならびにその実際の消費数量を引き合いにだすことはわれわれが認めるよりもはるかに大きな役割を果すことを、確認しなければならない。

以上のようにして、コジオール教授にあっても標準原価計算において使用される標準原価としては必ずしも窮極的な達成目標としての絶対的な最適原価だけでなく、それに代えて平均的に達成可能な正常的な最適原価も考えられており、むしろ実務上は過去における実際数値による裏づけという点や現実的な達成可能性という点のために、この正常的な最適原価の方が有用であるとされているのである。

このような正常的な最適原価（コジオール教授はこれを簡単に正常原価と呼ぶ）の基礎になる平均的能率は短期的かつ個別的には超過されることもあるが、長期的かつ一般的には超過されることはない。かくて最適原価は実際には時として実際原価がそれ以下になることが可能である。すなわちこの場合は原価差異は両方向に現われるのである。このようにしてコジオール教授は、どちらかといえば、実務において原価差異が一方にのみ現われるタイトネスの非常にきびしい標準原価の使用が強調されることに批判的であるように思える。

以上のような正常的な最適原価は明らかに中山氏の測定標準とは全く異質である。既に引用したところであるが、中山氏にあっては、「原価管理標準は、達成可能ではあるが平均能率で達成できるような甘いものであってはならない^③」のであり、正常的な最適原価は中山氏が強く排斥される概念である。とすれば、中山氏のようにコジオール説を二元論であるときめつけると、コジオール教授の上のような主張の解釈が困難のように思えてならない。

さて、コジオール教授にあっては、一方では以上のように標準原価のタイトネスが甘くなる傾向があるが、他方予測原価の方はどうであろうか。既に述べたように、彼にあっては予測原価は生じると予想される能率を基礎として期待されるべき実際原価を見積ったものである。この予測原価に関しては次のような点を注意しなければならないであろう。すなわち、予測原価を上のように規定したからといって、コジオール教授においても、あらゆる種類の浪費が是認され、これまでに達成した技術的効率（Technische Ergiebigkeit）が目標（Soll）としてそのまま維持されるのでは決してない、という点である。しかし、ここでは絶対的な経済性測定という目的はないから、下限としての最適の消費を規定する困難はない。ここでは、原則として現在の合理化状態から出発して、例えば超過時間が大体の期待値として計画されることになる。しかも、コジオール教授によると、この予測原価の決定の際、計画された消費を除々に最適に近づけることが可能で、このことのうちに標準視点と予測視点の調和的結合の可能性が存在する、とされている^④。

以上のような予測原価の性格は中山氏によっても指摘されている。すなわち、「予算はたしかに一種の規範ではあるが、差異の出ることを、その編成の当初から期待するはずがない。………予算による原価の規範力とは、予算期間において除去することが可能であると予想される不能率原価の範囲について支配する規範力である」と説明されたり^⑤、あるいは、期待実際原価をもって予算を組む場合にも、「現在与えられているあらゆる管理力が作用した結果とし

て実現するであろう実際をもって予算とするのである。したがって、管理力の劣等な企業の予算はルーズに組む。管理力の優れている企業の予算は一般企業に比してタイトに組まれる（タイトネスとは本来は一企業内における比較概念であるが）」と述べられて^②、予算に組み入れられた原価したがってまた予測原価といえども、単なる将来の見積りではないことが明らかにされている。しかし、中山氏にあっては、評価原価したがってまた予算に組み入れられる原価と測定原価とを区分することに意味をもたせられるのであるから、かように予測原価に規範性を認められてはいるが、それと標準原価とは別次元の概念として、両者の結びつきを問題とすること自体無意味であるとされることはいうまでもない。

それはとも角として、上述のように、コジオール教授においても標準原価と予測原価の性格したがってまた両原価のタイトネスの接近傾向がみられ、しかも彼の理論においてはそのことが重要なポイントとなっているのであるが、これは、中山氏の二元的標準原価計算の構想とは相容れない点のように思える。

- ① 本稿67頁参照のこと。
- ② Erich Kosiol, a.a.O., s.24f.
- ③ 本稿67頁参照のこと。
- ④ Erich Kosiol, a.a.O., S.63.
- ⑤ 中山隆祐氏稿「二元的標準原価計算の実践」会計第84巻2号, 106頁。
- ⑥ 中山隆祐氏稿「二元的標準原価と予算との関係」企業会計第17巻9号, 49頁。

4 原価管理目的に適した標準原価

コジオール教授においては財貨消費の技術性管理のための標準原価は、それによって実際原価を測定するための基準として役立つものでなければならないとされる。この点については中山氏も同じ見解で、同氏はかかる標準原価を測定標準として特徴づけられることは既に述べたとおりである。つまり同氏によればこの標準原価は実際原価を測定するためのモノサシにすぎないのである。しかし、標準原価が単なるモノサシにすぎないのであれば、その目盛りさえははっきりしておけばどんなモノサシを使っても少なくとも理論上は問題はない。というのは、その目盛りのいかんによって算出される原価差異の大きさが異なるが、それは使用されたモノサシのいかんによって自動的に規定されるのであり、そのことをはっきりした上で原価差異に対するしたがってまた実際原価に対する判断を下せばよいからである^①。例えば、自分の身長の高さの程度を測

定するのに、世の中で一番小さい人をモノサシにすることも可能であるし、あるいは一定の集団を設定してそのなかで一番小さい人と比較してもよいし、また一定集団の平均を使用してもよい。この場合現われる違いの大きさは使用したモノサシによって左右されるのであり、比較基準として使用したモノサシとの関連において、実際に自分の身長の高さの程度を判断することが可能になる。このようにして、標準原価が単なるモノサシにすぎないのであれば、いろんなモノサシを使っていろんな判断が可能となるのであるが、ここでは当然いかなるモノサシを使えば判断が最も合理的となるかという問題が生じる。もちろん中山氏もこの点に着目された上で、当面の達成目標ではなく窮極な達成目標としての標準原価を使用するのが最も合理的であるとされているのであることは想像に難くない。

しかし、標準原価は実際原価を測定するための単なるモノサシにすぎないのであろうか。つまり、標準原価は単に発生した原価上の不能率を測定分離すればそれでよいのであろうか。原価を管理するということは、無駄や不能率による原価を発生させないで、原価を一定限度におさえるということの意味している。そのための方便として、その一定限度を標準原価として指定し、現場を誘導してその達成をはかることになる。したがって、この場合指定される標準原価は現実に達成の目標となりうるものでなければ意味がない。つまり、かような性質の標準原価でなければ現場を誘導することができない。けだし、標準原価がそれ以上にきびしいものであれば現場の反撥を買うのみで達成意欲を起させることにはならないからである。このようにして、原価管理目的のための標準原価に第一に要求されるのは実際原価測定のための基準となるということつまり基準性ではなく、実際に達成するための目標となるということつまり目標性なのである。

他方、このような現実に達成の目標となる標準原価を基準にして実際の業績を測定すると、まさに意味のある原価差異を算出することが可能となる。すなわち、かかる標準原価と比較した場合に発生する原価差異は真に当面の管理の対象になる不能率によって発生し、したがって部門管理者の責任に帰しうるものと考えられるのである。しかるに、窮極的な達成の目標ではあっても当面の達成の目標とならない標準原価を基準とする場合には、かかる部門管理者の責任に帰しうる意味のある原価差異を把握するのに補足的な分析を必要とするであろう。

このようにして、原価管理目的のための標準原価にあっては基準性よりも目

標性が重視されるべきであると思われる。したがって、ここでは、中山氏のように当面の達成目標とならないようなタイトネスのきびしい標準原価やコジオール教授のいう絶対的な最適原価を使用することは妥当ではないと思われる。上述したように、コジオール教授にあっては、絶対的最適原価に代えて正常的な最適原価を使用してもなんら差し支えないし実際にもそうせざるを得ないことが指摘されているが、これは、少なくとも部分的には、上のような標準原価の性質を認めたからであろう^①。

- ① わが国の「原価計算基準」が理想標準原価を制度としての標準原価計算から追放したことに對して、中山氏が批判的態度をとられるのは（例えば、同氏稿「理想標準原価除外についての考察」産業経理第23巻第1号、昭和38年、86頁以下）おそらくこのことに起因しているのではないかと思われる。つまり理想標準原価も実際の原価能率を判断するための一つのモノサシとなることは可能であると考えられるからであろう。
- ② 既に本稿においても引用したように（本稿70頁参照）、コジオール教授において、絶対的最適原価に代えて正席的適原価を使用せざるをえない理由の一つとして、失望を防ぐという点があげられているところから、そのことが推測できる。

5 標準原価計算と予測原価計算の結びつき

以上のように、コジオール教授はまずドイツ企業における計画原価計算の発展を標準原価計算の方向と予測原価計算の方向の二つに区分したが、彼においては、両原価計算において使用される標準原価と予測原価のタイトネスはどちらかといえば接近する傾向があることが指摘された。これは、標準原価は原価管理目的のための測定標準と製品棚卸高評価のための評価標準の二本建てでなければならないとされる中山氏の主張にはみられない点であり、まずこの点にコジオール説と中山説の違いを見出すことができるのであるが、コジオール教授においては以下に述べるように標準原価計算と予測原価計算との結合の必要性が主張され、その一つの方向が示唆されているのであり、ここに至って、中山氏とコジオール教授とでは、その主張に根本的な違いが存在することを認めざるをえないように思われる。

標準原価計算と予測原価計算の結びつきについては、コジオール教授によっておおよそ次のように説明されている^①。すなわち、計画原価計算の二つの形態を対比してみると、最高の経営管理者ならびに利潤獲得努力に支えられた営業政策の観点からして、予算制度（Planungssystem）結びつけられた予測原

価計算の方がすぐれていることは疑いのないところである。したがって、いかに小規模の企業といえどもこの管理用具 (Lenkungsinstrument) を断念することはできない。これに対して、絶対的基準性という性格をもったゾルコステン (Sollkosten) を使用する厳密な標準原価計算の意義は劣っている。そこで、標準原価計算をその孤立性から解放し、一般的な予算制度によって完全にしかつ支持する必要があるであろう。このように、コジオール教授においては標準原価計算を企業全体の予算に組み入れる必要があることが明瞭に指摘されているのである。これは、技術的節約思考は経済的利潤思考に通じることによつてはじめて意味をもつことつまり標準原価の厳守は利益獲得動機に直接的に支えられてはじめてより現実的な意味をもってくることの認識に起因しているものと思われる。つまり、標準原価を厳守してもしなくても、目標とされた利益の獲得には全く関係がないということでは、標準原価の厳守を現場に要求する場合の迫力または説得力は、それ以外の場合に比較して弱いからである。

それはとも角として、コジオール教授の指摘するとおり、標準原価計算を企業の予算制度に組み入れることになると、既に企業の予算制度の一構成部分となっている予測原価計算との関係が問題になる。つまり、二つの計算方法が互いに両立しかつ適当な方法で結合されうるものかどうかという問題が生じるのである。この問題についてのコジオール教授の説明は次のとおりである^②。すなわち、標準原価計算を包括的な利益計画 (Umfassende Rentabilitätsplanung) の一環としての原価計画に組み入れることは、基準による経済性統制を厳密に実施することをやめる時はじめて実現される。アメリカにおいては、実際に標準原価は予算の構成要素として予測原価計算に組み入れられている。それ故、標準数量と標準価格は長期にわたる変動を平均した統一的数値という性格をもつに至る、と (傍点は原文がイタリックの部分)。つまりここでは絶対的最適原価を放棄する必要があることが指摘されているのであるが、既に述べたようにコジオール教授においては、標準原価計算において使用されるのは必ずしも絶対的な最適原価だけではなくむしろ正常的な最適原価の方が望ましいとさえ考えられているのであるから、このこと自体は別に問題視するに及ばない。しかるに、ドイツの標準原価計算には、不明確な正常数量やはっきりしない平均計算のために曖昧さがまぎれこんでしまつて、原価差異の証言力 (Aussagefähigkeit) を害しているから、結局は標準原価計算を予測に役立て、期待額 (Erwartungsgrößen) を使用するよう決定しなければならないとして^③、コジオール教授は遂には、原価管理目的のための標準原価の本来

の性格をなくしてしまっている。つまり、彼においては、かような貴重な代償を払った上ではじめて、標準原価計算を企業全体の予算に組み入れることが可能であるとされているのである。そして、実際原価と比較するための基準は、原則的な性格は実際原価であるが原価計画の枠内で期待消費数量の達成可能な高さを最適に向けて絶えず調査しかつ引き下げることによってえられるとする。つまり、管理を強化することによって、除々に予測原価の規範性を強めて行くのであり、既に述べたように、コジオール教授においては、このことのうち標準視点と予測視点の調和ある結合の可能性があるとされるのである^④。

標準原価計算と予測原価計算の結合の問題についてのコジオール教授の見解は以上のとおりである。あらためて指摘するまでもなく、彼においては、完全な意味での両者の結合がなされてはいない。けだし、両計算の機能が完全な形では生かされていないからである。しかし、ここでは、コジオール教授において標準原価計算と予測原価計算の結合の必要性とその一つの方向が示されていることに注意しておかなければならない。彼が、計画原価計算を標準原価計算と予測原価計算に区分し、両者の対立点と相違点を浮彫りにしようとしたのは、同一の計算機構への両者の結合可能性の問題にうまく着手するために必要であったのである^⑤。

① Erich Kosiol, a.a.O., S.74ff.

② Erich Kosiol, a.a.O., S.74

③ Erich Kosiol, a.a.O., S.74f

④ 本稿71頁参照。

⑤ Erich Kosiol, a.a.O., S.76

6 むすびにかえて

以上、中山氏の解釈を念頭におきながらコジオール教授の計画原価計算論の検討を試みたが^①、彼においてもやはり計画原価計算のもとに標準原価計算と予算の結合が意図されている。これはドイツにおける計画原価計算の発展の一般的な形態であり、ドイツにおける計画原価計算の発展はわが国における標準原価計算の発展とその方向を同じくしているのであり、その意味でコジオール教授の考えは異説でも何でも無い。彼においては二元論が少なくとも一つの理論として主張されているとは思えないのである。むしろ彼の真の意図は一元論なのであり^②、二元的なのは彼によって紹介されたドイツ企業における実務である。コジオール教授によって明言されているとおり^③、経済的予算制度の枠

内にある統一的な計画原価計算として予測原価計算と標準原価計算とを結合しようとする方向には、なお研究活動と実務における試みならびに発展の余地が残されているのである。われわれは、まさに予測原価計算と標準原価計算のより合理的な結合の方向を見出そうとしているのであるが、その際コジオール教授によって紹介されたドイツ企業における実務と中山氏によってわが国における実務を基盤にして築き上げられた理論がともにはっきりした二元論であることには、十分留意しなければならないであろう。

- ① 以上の説明で明らかになるように、コジオール教授のいう標準原価計算は確かに基準標準原価計算ではない。前稿（拙稿、前掲論文）では、彼は標準原価計算を狭義に解し、一種の基準標準原価計算を念頭においているのではないかとしたが、それは妥当な解釈ではなかった。ここではっきり取り消しておく。
- ② コジオール教授の真の意図がどこにあるかという点については、次のような解釈が参考になる。すなわち、小林靖雄教授の「このコジオールの見解は、計画原価の内容を予算原価と標準原価の2つに分解し、それぞれの本質を規定し、さらにその上で両者の結合関係を考察したものである」という解釈や（同教授著「原価管理」森山書店昭和36年、56頁）、松本雅男教授の「これを要するに、コジオールにおいては、従来は計画原価計算は、全く本質を異にした標準原価計算と予算原価計算の総称にすぎなかったけれども、今や標準原価計算は予算原価計算と結びつき、両者はともに予算制度の一環としてそれぞれの任務を果たすべきである、と考えられているのである」とする説（同教授著「標準原価計算論——その本質と発展——」国元書房 昭和36年、279頁）などがこれである。他方、コジオール教授は標準原価計算と予測原価計算の両者に固有の目的があり、その目的に応じて方法も異なっていることを強調しているのである、とされているのは小林哲夫助教授である。同助教授は、コジオール教授が二つの形態の計算原価計算の目的と方法を理論的に明確化したことに大きな意義を認めることができる、とされている。（同助教授稿「経済計画と計画原価計算との結びつき」産業経理第22巻、10号、212頁、昭和37年）。しかし、私見によれば、そのことにコジオール教授の功績を認めるにしても、上述したように彼においてはそのこと自体が意図されていたとは思えないのである。
- ③ Erich Kosiol, a. a. O., S. 76

（あとがき）

コジオール教授の説をどのように解すべきかについて中山隆祐氏から懇切丁寧なご教示を頂いた。感謝の念で一杯である。そのご教示にお応えする意味もあって、私のコジオール説解釈を再度にわたってまとめてみた。私の理解が不

十分な点がお存在すると思われるし、さらには中山説の蘊奥を誤まって解釈している点があるのではないかという危惧を強く抱いている。ご叱正とご教示を頂ければ幸いである。

(1966・8・5)