

西ドイツにおける限界計画原価計算 の生成と発展

— H. G. Plaut の所説を中心として —

板 垣 忠

1. ま え が き

本年度の会計学会の統一論題の一つとして、直接原価計算の財務会計機能が取り上げられるに及んで、わが国における直接原価計算をめぐる議論は漸く白熱化してきた感があるが、周知のように、この直接原価計算に相当する原価計算として、西ドイツでは限界計画原価計算 Grenzplankostenrechnung が展開され実務への導入が意図されている。この場合、限界計画原価計算は変動計画原価計算 variable Plankostenrechnung, flexible Plankostenrechnung, bewegliche Plankostenrechnung の発展形態として理解されている。アメリカならびにわが国では、いわゆる全部原価計算に対立するものとして直接原価計算を問題としているのであり、この点は問題の取り上げ方を異にしている。この取り上げ方の違いが限界計画原価計算と直接原価計算の論点の違いに影響を及ぼしているように思われる。よって、本稿では主として H. G. Plaut¹⁾によりながら、限界計画原価計算の発展過程を明らかにし、そのことを通じて限界計画原価計算における論点を浮き彫りにしてみたい。

およそ、ある一つの制度が発展するのは、その母胎となっている制度の欠陥を認識し、それを克服するためである。直接原価計算は全部原価計算の難点を克服するものとして生成・発展してきているのであり、また限界計画原価計算は変動計画原価計算の欠陥を補うものとして生成・発展したものである、と考えられているのである。そこで、まず変動計画原価計算の欠陥を明らかにする必要がある。筆者はさきに、「計画原価計算の系譜」と題した小論で、W. Kilger に依拠しながら変動計画原価計算の発展過程を明らかにし、合わせて変動計画原価計算の主要機能としては原価管理機能と計画設定機能の二つがあることを指摘した。²⁾そこで、変動計画原価計算の欠陥はこれら二つの機能に照らして明らかにしなければならないし、限界計画原価計算の役立ちもこれら二つの機能に沿って考察されなければならない。

- 注 1) 本稿において参考にした H. G. Plaut の論文は次のとおりである。
 Hans-Georg Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, Von der beweglichen Plankostenrechnung zur Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 347, 1953. Zweiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 402, 1953.
 Derselbe, Die Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 25, 1955.
 Derselbe, Die Grenzplankostenrechnung in der Diskussion und ihrer weiteren Entwicklung, ZfB., S. 261, 1958.
 Derselbe, Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- und Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 460, 1961.
 なお、H. G. Plaut の限界計画原価計算については、上の1953年および1955年の論文を中心にした溝口教授による詳細な研究があり、本稿をまとめるに当たって大いに参考になった。溝口一雄教授稿「限界計画原価計算」原価会計第3巻5号および6号、昭和31年。
- 2) 拙稿「計画原価計算の系譜」山口経済学雑誌第14巻4号、昭和38年。なお、そこでは計画設定機能といわないで、変動計画原価計算の目的の一つとして、原価計算を経営計画の全体系に組み入れるという目的があるという表現を用いたのであるが、本稿ではそれを計画設定機能と置き換えた。

2. 限界計画原価計算の原価管理機能

一般に西ドイツにおける変動計画原価計算は、それが企業の全体計画との関連において問題とされているという点を別にすれば、変動予算を含んだ標準原価計算であると理解して差し仕えない。そして、それは、前記の小稿で明らかにしたとおり、製造間接費の計画と統制を軸にして発展してきている。限界計画原価計算を変動計画原価計算の発展形態であるとみ、両者の間にはなんら対立関係はない、¹⁾とする場合もそのことがいえる。つまり、変動計画原価計算の欠陥という場合は、それにおける製造間接費の計画と統制の方法すなわち変動予算手法の欠陥が指摘されているのである。では変動予算にはどんな欠陥があるのだろうか。

製造間接費の最も有効な管理方法として変動予算手法が用いられているのは周知のとおりであるが、そのためには出現すると思われるすべての操業度について製造間接費の予算額すなわち規範原価 Sollkosten を算定することが必須的前提となる。計画原価計算において規範原価を算定する方法としては、(1)段階法 Stufenplan と(2)変動率法 Variator-Rechnung の二つがある。(1)の段階法というのは、出現すると思われるすべての操業度についてそれぞれ別個に正確な分析と測定によって製造間接費計画をたてる方法であり、アメリカならびにわが国のいわゆる多桁法に相当する方法であるが、H. G. Plaut によればこの

方法には次のような欠陥がある。²⁾ すなわち、この方法による場合は、原価部門管理者は一般にもはやかれの指定原価 Vorgabekosten の達成を評定できない。というのは指定原価——規範原価ではない(筆者)——が明示されず、操業差異だけが一つのカーブから読みとられ、計画原価から原価種類別にはなく、原価部門ごとの総額でのみ差引されるからである。H. G. Plaut のこの説明は注意を要する。すなわち、かれにあって有効に製造間接費を管理するためには、まず第一に、職長 Meister をしてかれの原価に関心をもたせ、そして、かれに対して指定と対比してみた場合 経済的に活動したのはどこで経済的でなかったのはどこであるかを正確に示すことが必要なのであり、われわれはそれを原価種類別にのみ行なうことができるとする。³⁾ つまり指定原価を原価種類別に示す必要があるのであるが、上の方法で算定される規範原価は指定原価としての役目を果さず、しかもそこでの規範実際比較は原価種類別には行なわれたいとする。H. G. Plaut が指摘する以上のような段階法の欠陥は、K. Agthe によっても明確に説明されている。ただし、K. Agthe の指摘する欠陥は次に引用するように段階法のもつそれではなく、変動計画原価計算における一般的な規範実際比較のそれである。すなわち、「規範実際比較はその都度の計算期間について実際操業が判明した後はじめて行なうことができる。それは一般に月末である。かくて、規範原価と消費差異の算定は実際原価が発生した後はじめて可能なのである。したがって規範実際比較は事後的な管理計算の性格をもっている。正確にいえば、規範原価はそれに照らして実際の消費が行なわれかつ管理されうる本来の意味での指定原価では全然なく、単に、既に発生してしまった消費が生産された給付について必要と思われた消費からどれだけ違ったかを示す事後的な管理数値にすぎない」⁴⁾ と。要するに、規範原価は単に事後管理のための手段であって、原価管理の重要な面である事前管理には全然役立たないという批判である。

なる程、このような批判に対しては次のような反論がなされるであろう。すなわち、「たとえ、規範実際比較が今期の原価発生に対しては予防的効果を果さないにしても、その助力を得てきつと次期の原価発生を有利に左右することができる」⁵⁾ と。つまり事後管理の意義を強調した反論であるが、K. Agthe は次のようにしてこれにも困難があるとする。「そのための前提となるのは、望ましくない差異原因を——可能な時には——除去するために、差異を迅速に算定することとその原因を確定することである。ところが実務経験は次のことを示している。すなわち、機械によつた場合さえ、差異は一般に会計期間の終

った後二週間以前に判明することはない。かくて、その効果は少なからず害される。けだし、差異分析と差異原因の確定によって、非経済性の系統的除去を企てるに至る前にもう一度少なくとも二週間の期間が経過するからである。原価の発生とそれの検討の間の期間が長いと、非経済性の確定とそれについての責任の指定が非常に困難になるということも考慮すべきである」⁶⁾と。

出現すると思われるすべての操業度について製造間接費の予算額すなわち規範原価を示す第二の方法は変動率法である。変動率というのは、操業度の変動に対する原価の変動割合を示す比率で、例えば変動率8というのは操業度が10パーセント変動する場合原価は8パーセント変動することを表わしている。換言すれば総原価のうちの20パーセントが固定費で残り80パーセントが比例費である、ということの意味している。H. G. Plautによれば、この方法は計画原価計算実務において試験済みであり、しかも規範実際比較は原価種類別に行なわれるのであるが、これにも次のような難点がある。すなわち、「私自身10年間も用いてきたこの方法はよくない。その理由は職長が変動率の概念つまり固定費種類と比例費種類の概念を理解しないからである。私は次のように敢えていいたい。すなわち、10人の職長のうちの僅かに1人だけが、われわれは確かにそれを要求したいのだが、独自の副次計算において自分で実際にその指定原価を変えることができるだけである」⁷⁾と。つまり、この場合にも規範実際比較をして単に事後管理の手段たらしめないために、作業が行なわれる前にあらかじめ指定原価を算定し、原価財の消費をそれにかかわらしめて規制していく必要があるのであるが、殆どの場合この指定原価の算定が不可能であるとするのである。したがって、上のような K. Agthe の批判はこの方法に対してもあてはまる。

では、以上のような変動計画原価計算における規範実際比較の欠陥はいかにして克服されるのであろうか。まず、K. Agthe の説明を聞いてみよう。かれによると、それは次の三つの方法により成し遂げられる。⁸⁾

- a) 指定額 Sollvorgaben の見積り
- b) 短期の規範実際比較
- c) 管理可能費種類と管理不能費種類の区別

K. Agthe によりこれらのそれぞれについて簡単に説明してみよう。

- a) 指定額の見積り 多くの場合、製造指図書を受理すると計算期間の始めにすでに予想実際操業度 voraussichtlicher Istbeschäftigungsgrad をかなり正確に見積ることが可能である。そして見積られた予想実際操業度について規範原

価を規定し、指定数値ないしは管理数値 Vorgabe-und Kontrollgrößen として使用する。原価部門管理者はそれによって原価の発生を継続的に管理しそして指定原価で作業を行なう可能性をもつに至る。この場合、規範原価を事前に規定するのは、純粹に金額の点からして重要な原価種類と原価部門管理者によって管理可能な原価種類だけでよい。

しかし、この説明は十分納得できるものではないであろう。というのは、直接費の管理に比較して製造間接費の管理に困難が伴うのは、実はこのような予想操業度の見積りは、すべての場合にそんなに正確ではあり得ないであろうし、たとえそれがある程度の正確性をもって見積られたにしても、実際の操業度は多くの場合それとは違ってくる可能性が常に存在しているからである。製造間接費の管理には変動予算が最も有効であるというのはこのことに起因している。したがって重要なことは、原価部門管理者に指定額を常に知らせておくための方策を講じることよりも、指定額を迅速にしかも簡単に訂正することを可能にしておくことである。この点からして、H. G. Plaut の規範實際比較に対する上のような批判が意味をもってくる。

b) 短期の規範實際比較 有効な原価管理のためには、規範消費と實際消費との比較はできるだけ短期的に行なわれなければならない。ドイツの計画原価制度はこの点に関しては往々にして固定的すぎる。迅速性と短期的な評定のために計算制度の完結性と完全性を断念するアメリカ合衆国では、ますますいろんな原価種類を経営の原価構成における相対的な重要性にしたがって計算制度において別々に取り扱うようになってきている。規範實際比較にあてはめると次のことを意味している。すなわち、重要な原価種類にあっては規範と實際のより頻繁な比較往々にして毎日比較が行なわれるが、余り重要でない原価種類は月次の規範實際比較においてのみ管理されるか、あるいは事情によってはそれについては一般に指定額は設定されない。

既に説明をきいたように、K. Agthe は変動計画原価計算の弱点として、原価差異の算定とその差異の原因の確定に多大の期間を要し、差異分析の實質的效果が少なくなるという点をあげるのであるが、その弱点を補うための方策として短期の規範實際比較を主張する。差異分析は迅速であればある程その効果は大きいのであって、その意味では、K. Agthe の主張は正しい。しかし、それはいわば変動計画原価計算実施上の問題であって、その主張自体はあらためて取り上げる程の意味はもっていない。

c) 管理可能費種類と管理不能費種類の区別 規範實際比較の効果と迅速化

の観点から、K. Agthe は規範実際比較において根本的に管理可能な原価種類と管理不能な原価種類の区別を主張する。すなわち、部門の経済性を管理するためには、当然のこととして、部門管理者によって管理可能な差異に最大の注意が払われなければならないが、そのためには管理可能費種類と管理不能費種類の区別が必要となる。そして規範実際比較の対象とするのは管理可能費種類だけでよいとする。より有効な原価管理という観点からして当然の要求であるが、これも変動計画原価計算実施上の問題であって、要求がこれにとどまっている限り変動計画原価計算そのものの変更をもたらすには至らない。

以上、規範実際比較の弱点を克服するための方策として K. Agthe は三つの方法を挙げているのであるが、上にみたようにいずれも変動計画原価計算実施上のいわば改善策であって、変動計画原価計算そのものの変更は要求していない。つまり、それから限界計画原価計算への発展の方向はみられないのであるが、H. G. Plaut にあっては事情は異なる。

上述したように、H. G. Plaut は出現すると思われるすべての操業度について規範原価を算定する方法換言すれば指定原価を操業度の変動とともに変えていくための方法としての段階法と変動率法の欠陥を指摘し、第三の方法として限界計画原価計算の方法を主張する。かれによれば、「限界計画原価計算とは、経営決算表 Betriebsabrechnungsbogen においても原価負担者別計算においても、固定費が別個に示されかつ別個に処理される変動計画原価計算である」⁹⁾。そして、固定費とは経営を休止した場合したがって作業停止をした場合の経営準備 Betriebsbereitschaft の費用、つまりいつでも経営を再開できるように、経営を作業可能の状態に保っておくために消費されなければならない費用である。ところがこの固定費の概念は比例費の概念とともに職長によって理解されない。そこで、職長によって容易に理解される概念として、少なくとも実務の上では固定費に代えて不働費 Leerkosten を、比例費に代えて活動費 Arbeitskosten という概念をそれぞれ使用することを主張する。¹⁰⁾

もちろん、このような用法に対して批判がない訳ではない。例えば、O. Bredt は次のように批判している。すなわち、『限界計画原価計算の若干の主張者達によって新たに行なわれているが、「固定費」を単純に「不働費」とみなすことは誤っておりかつ非論理的である。「不働」というのは「給付」の観点からみた……ある「状態」の名称である』¹¹⁾ と。つまり、O. Bredt によれば「不働」というのは「給付」の全然生産されなかった「状態」をいうのであ

るから、操業度の変動との関連において問題となる固定費をかかるとなる状態のもとで発生する費用であるというのは間違っていると批判するのである。ところが、H. G. Plaut にあっては、次のように不働費というのはまさにそのような意味で使用されている。すなわち、「不働費とは経営が給付を生産するという点で leistungsmässig 何もしなつまり空回りする時に発生する原価である。すなわち、要するにその経営準備を維持する場合にまさに給付が全然対応していない原価を生ぜしめるのである¹²⁾」と。なお H. G. Plaut がこのような意味で不働費という用語を使ったのは次の二つの理由による。¹³⁾

第一はすでに上述したおり、比例費あるいは固定費という概念は経営経済的教育を受けていない人々によって理解されない、という点である。それは経営者以外の人に熟知されておらず、翻訳するのも困難であり、絶えず混同されるので、実務においてこれらの概念を使用することは困難である、とされる。

第二の理由は、「固定」という表現は、本来操業に依存していない原価にふさわしくない名称である、という点である。けだし、この原価は決して無制限に固定的なのではなく、それは単に操業に依存していないだけである。したがって、「固定費」という概念は誤って理解される。しかるに、この原価は限界計画原価計算においては特別な意義をもっているから、この原価を「固定」と呼ぶのは非常な失敗である、とする。つまり、誤解を招くような用語は使用すべきではないとする。

H. G. Plaut はこれら二つの理由から比例費あるいは固定費に代えて活動費あるいは不働費という概念を実務において使用すべきであると主張するのであるが、用語上の論争を避けるためには科学的討論の場では使用してはならない、とする¹⁴⁾。このことからして、かれが活動費なり不働費といった概念を使用するのはもっぱら実務経験からきていることが明らかとなるが、この用語をそのままわが国にもってきた場合、果たして実務に受け容れられるかどうかは疑問であり、どちらかといえば、わが国では不働費よりも生産能力費 capacity cost の方が理解され易いのではあるまいか。

それはとも角として、上に述べたように限界計画原価計算では、不働費は給付に配賦されないで別個に処理されるつまり規範実際比較から除外されることから、それは規範実際比較にとって次のような長所をもっている、とされる¹⁵⁾。

1. 特に職長にとって規範実際比較の理解が容易となる。
2. 職長はかれの規範原価を自分で容易に算計することができる。

3. 計画操業度確定の際の困難性がなくなる。
4. 月次の原価種類別規範実際比較の実施が容易になる。

製造間接費のより有効な原価部門別管理のためには、意味のある規範実際比較が行なわれなければならない。すなわち、原価部門管理者によって理解されないような規範実際比較を行なっても全く無意味である。したがって、かれの管理の対象にならないいわゆる不働費を規範実際比較から除くことによって、そのもつ意味がよりよく理解されるであろうし、そのことは引いては原価部門管理者の原価意識を向上させ、さらにどこに管理の重点を置けばよいかをより一層明らかにすることができるのである。かくて、この点は第四の月次の原価種類別規範実際比較の実施が容易になるという点とともに、限界計画原価計算の原価管理機能上の長所としてあげることは許されるであろう。

しかし、他方においては、原価部門別規範実際比較から除外された不働費の管理が当然問題とされなければならないであろう。しかるに、H. G. Plaut にとっては、固定費ないしは不働費を原価部門別に把握することの必要性は主張されても、その管理については何等述べられていない。H. G. Plaut によれば規範実際比較は次のとおり行なわれる。¹⁶⁾ すなわち、限界計画原価計算による経営決算表では規範実際比較は原則として三つの欄で行なわれる。第一欄には固定費、第二欄には比例規範原価そして第三欄には固定費を除いた実際原価がそれぞれ記入され、第二欄と第三欄で規範実際比較が行なわれ原価差異が計算されるが、固定費の規範実際比較は行なわれないのである。これはおそらく、かれにあっては、活動費の管理に比較して不働費の管理は余り重要でないと判断されたためであろうが、厳密に検討してみると、不働費の範疇に入れられた原価種類はすべて毎月一定であるとは限らず、その管理にも注意が払われなければならない。

この点では、一般的に原価管理機能を第一義的に考えないアメリカならびにわが国の直接原価計算における説明の方が要領を得ている。例えば、NAAの調査報告書「現代における直接原価計算の活用」は大要次のように述べている。¹⁷⁾ 直接原価と期間原価とを区別することは、それらを管理する技術も手段も異なっているのであるから、原価管理を効果的に行なうためには欠くことができない。直接原価をコスト・センター別に管理する場合には単位当りの原価標準が会計上の主要な要具となる。こうした標準は操業度の単位について表わされ、それにもとずいて計画された操業度について許容される直接原価を容易に決定し、定期的にそれと実際額を比較して差異を報告する。他方、期間原価の

金額は短期的な営業量の変化とは無関係であるから、期間原価は管理上月額あるいは年額で予算に計上される。そして、会計担当者はある期間の費用の実際発生額（期間原価一筆者）とその予算計上額を比較して差異を計算し報告するのである。これにみられるように、直接原価と期間原価は管理手段を異にするのであり、原価を勘定に記録したり集計したりする過程で、両者を区分する直接原価計算はこの意味で原価管理に役立つのである。かくて、H. G. Plaut があげた規範実際比較にとっての限界計画原価計算の長所のうちの第一と第四は、成る程長所としてあげることにはできても、そんなに目新しいものではない。

これに対して、第二の長所は首肯しうるものをもっている。すでに述べたように、H. G. Plaut にあっては、従来の変動計画原価計算の欠陥の一つは職長が指定原価を独自に計算できず、したがってそれはいわゆる製造間接費の事前管理に役立たないということにあった。ところが、限界計画原価計算においては操業度の変動が予想されれば、職長はそれに応じて直ちに指定原価を訂正し、それに照して実際の製造間接費の発生を規制していく事前管理が可能となるのである。最近特に原価管理における事前管理の機能の重要性が強調されているが、ややもすれば製造間接費についてのそれは軽視され勝ちであった。製造間接費についての事前管理を行おうとすれば、原価部門管理者は予想される操業度の変動に応じてあらかじめ指定原価を訂正しなければならず、限界計画原価計算においてそれが可能となったとする H. G. Plaut の主張には意義がある。

H. G. Plaut は、限界計画原価計算が規範実際比較にとって有する長所として第三に計画操業度確定の際の困難がなくなるという点をあげている。確かに、変動計画原価計算においては製造間接費を給付に配賦するためにいかなる操業度を計画操業度とすべきかが主要な問題点の一つであった。ところが、限界計画原価計算では固定費は給付に配賦しないのであるから、その問題は原則として解消することになる。しかし、この問題は規範実際比較とは関係がないのであるから、それが規範実際比較にとって長所であるとするのは当らないであらう。

注 1) 後述するように、この見解には問題がある。しかし、そのことはしばらくおくとして、H. G. Plaut にあっては、限界計画原価計算は変動計画原価計算の発展形態とみられている。H. G. Plaut, Die Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 25, 1955.

2) H. G. Plaut, a. a. O., S. 28.

3) H. G. Plaut, a. a. O., S. 28.

4) K. Agthe, Die Abweichungen in der Plankostenrechnung, S. 92, 1958.

- 5) K. Agthe, a. a. O., S. 92.
- 6) K. Agthe, a. a. O., S. 92.
- 7) H. G. Plaut, a. a. O., 28.
- 8) K. Agthe, a. a. O., S. 93 ff.
- 9) H. G. Plaut, a. a. O., S. 25.
- 10) H. G. Plaut, a. a. O., S. 28.
- 11) O. Bredt, Die Krise der Betriebswirtschaftslehre, S. 47 f. Düsseldorf 1956. In: H. G. Plaut, Die Grenzplankostenrechnung in der Diskussion und ihrer weiteren Entwicklung, ZfB., S. 252, 1958.
- 12) H. G. plaut, a. a. O., S. 252.
- 13) H. G. Plaut, a. a. O., S. 252.
- 14) H. G. Plaut, a. a. O., S. 252.
- 15) H. G. Plaut, Die Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 31, 1955.
- 16) H. G. Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Zwitter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 407, 1953.
- 17) N. A. A. Research Report 37, Current Application of Direct Costing pp. 61 ff. 1961. 藤田幸男・森藤一男共訳「直接原価計算」84頁—87頁。

3. 限界計画原価計算の計画設定機能

H. G. Plaut によれば、限界計画原価計算は従来の変動計画原価計算に比べて、一方では規範実際比較の実施ともう一方では原価負担者別計算の実施によって著しい長所をもっている。¹⁾ 前者については上に述べたので、次に後者つまり限界計画原価計算は原価負担者別計算にとっていかなる長所をもっているのかが明らかにされなければならない。そして、この場合にも変動計画原価計算における原価負担者別計算の欠陥を指摘すればよい訳であるが、いうまでもなくここでは固定費を原価負担者に配賦することによって生じる欠陥が指摘されればよい。

まず、H. G. Plaut は実務経験から得た確信を次のように説明する。すなわち、「固定費のうちのどれだけが個々の製品に帰属するかを知る必要がないばかりか、たくさんの原価負担者を生産している経営ではこの知識を得ることは全く不可能であり、さらに、個々の原価負担者に固定費を配賦しようと試みる場合は、往々にして個別原価算定 Selbstkostenermittlung の実務的利用可能性が問題になるような誤謬を犯す」²⁾ という確信がこれである。そしてこの確信を裏づけるためにいくつかの例をあげている。それらの例は、一般に直接原価計算において取り上げられているものと同種のものであって、別段見るべきものはないが、参考までに、そのうちの二・三を引用しておきたい。

例 1 ある経営の鑄造工場で注文鑄物を40パーセント、自社製品のための鑄物を60パーセント生産している。ある理由により自社製品のための鑄物を著しい削減しなければならず、それは半分以上減少する。それによって当然のことながらかなりの未補償の固定費が生じる。この固定費は依然として生産が続けられている原価負担者の成果すなわちこの場合は注文鑄物の成果にのみ影響を及ぼす。したがってこれまでは企業においておそらく僅かながら利益をあげていたであらう注文鑄物は突然採算が合わなくなり損失となる。この結果は完全に誤っていることは明らかである。けだし、今発生している損失を生ぜしめたのは注文鑄物ではなく、減少した自社鑄物生産だからである。実際には、企業の営業管理者 *Geschäftsleitung* は表面上採算が合わなくなった注文鑄物を最終的に放棄することを骨を折ってやっと阻止されるのである。

例 2 金属加工経営でこれまでは鑄物で作っていた製品をブリキで作ることを考えた。不足操業をしていたブリキ工場の固定費は多額であった。それは鑄物工場よりもはるかに多かった。予備客体計算をしてみると、当該製品をブリキで生産するとこれまで通り鼠鉄で生産していた時よりもはるかに高くつくことがわかった。われわれはこれまで通り製品を鼠鉄から生産することに決定した。この決定は間違っている。けだし、ブリキで作ったこの製品の限界原価は鼠鉄で作ったものよりもはるかに低く、それ故われわれは生産方法を変えると純粋の利潤をあげうる筈だ。この場合、当該経営において正しい方法を実施することは不成功に終る。けだし、提出された数値についての理解が全く欠けているからである。これに対して断呼としていっておきたい。われわれは内部経営計算制度 *innerbetrieblicher Rechnungswesen* の領域の専門家として、企業の営業政策を決定する人達に、実際に使用することができ、しかもそれを使用する場合にはいつも虚偽の結論になるという危険にさらされないような数値を提出する義務を負っているのである。この虚偽の結論は、われわれが個々の製品に固定費を配賦することをとにかくやめた時にのみ回避することができる。

例 3 ある企業においてある工場が完全に稼働している。同じくこの工場と一緒に生産されなければならない全く新しい製品を引き受けた。そのためにわれわれは完全な二交代制で工場を運転する必要が生じた。もともと生産されていた製品Aは 4.50DM かかっていた。この 4.50DM のうちには固定費 1.80DM を含んでいた。新しく引き受けた製品Bは 7DM であるが、当該工場において製品Aと同じ直接作業時間を要した。さて、製品Aは、われわれが今製

品Bをこの工場で二交代制で生産することにより、何故4.50DMではなくて3.60DMしかかからないのか。この計算は正しいのかあるいはむしろ製品Aは4.50DMともとのままにしておき、そして製品Bを7DMでなくて5.20DMだけかかるものとすべきなのか。われわれがどう計算しようとも、常に完全な恣意性を残している。また、われわれが一度二交代制経営を計画の基礎にし、計画客体計算においては製品AとBが固定費を均等に0.90DMずつ補填すると、製品Aが減少する時には、製品Bには損失を負担させるのが正しいのか。それは一部だけこれを一緒に負担すればよいのか。さもなければどう計算すればよいのか。それらはすべてもはや客体計算ではなく、一度ある取締役からいみじくもいわれた通り見方の問題である。

以上のほか、H. G. Plaut は直接作業時間が増加した場合の変動率の変更の問題、採算がとれていない製品の生産を中止すべきかどうかの問題および自分の経営において使用する製品を自製すべきかそれとも外部から購入すべきかの問題を提起しているが、いずれも固定費を個々の製品に配賦するすることが、いかに誤った結論に導く危険性をもっているかを指摘したものである。H. G. Plaut にあって、変動計画原価計算に代えて限界計画原価計算が主張されるに至った理由の一つは、まさにこの危険性を回避するためである。そして、アメリカならびにわが国において、全部原価計算を断念し、直接原価計算を生成せしめるに至った直接の契機もこれであって、前に述べた原価管理機能はどちらかといえば第二次的に考えられたにすぎない。この点は、H. G. Plaut によっても、後の論文において次のように明確に認識されている。

かれによれば、内部経営計算制度は次の三つの任務をもっている。³⁾

1. 原価部門における原価管理
2. 個々の原価負担者ないしは製品の収益性の算定
3. 企業家的意志決定のための補助手段として数学の応用という近代的方法特にリニヤ・プログラミングに数値基礎を提供する。

ところが、伝統的な形での変動計画原価計算はこのうちの第一の任務つまり経営の原価管理の可能にすることは申し分なく果すが、第二の任務つまり個々の品目の個別原価 Selbstkosten を算出し、そそれによって企業の個々の品目ごとに個別原価と売上高とを対照することによってこの製品の収益性を測定することは満足に果さない。第三の任務もそうである。この第二および第三の任務を満足に果たすためには限界計画原価計算によらなければならないとするのである。ここに至って、計画設定機能が前面にでてきているのであるが、より

具体的にいえば、この面での限界計画原価計算の利用可能性は次のような諸点にある。4)

1. 企業の操業度および収益状態が悪化している場合の価格下限の算定
2. 企業の完全操業の場合の収益性の観点からする品目の選択
3. 生産経営における生産方法の選択
4. 生産領域における合理化を目的とした投資
5. 工企業の半製品ならびに完成品在 High の評価
6. 工企業において変動計画原価計算を実施する場合の計画操業度の確定

これらのうち、特にわれわれが関心を払わなければならないのは5の工企業の半製品ならびに完成品在 High の評価である。よってこれについての H. G. Plaut の説明をきいてみよう。

在高評価は一般に全部原価で行なわれている。つまり、同じ製品が低い操業の時には高い操業の時よりも高い原価で在高勘定に入っている。そのことは経営経済的にみれば望ましくなくかつ誤っている。これに対しては、われわれは正常原価計算ないしは計画原価計算ではどのみち正常原価ないしは計画製造原価あるいは標準原価でのみ評価していると非難することができるだろう。しかし、それは不可能である。けだし、発生した原価差異が在高評価においてとも考慮しなければならないからである。われわれは標準原価計算ないしは計画原価計算の多くの信俸者たちが原価差異は発生した時に負担させるかあるいは成果を増加させねばならず、したがって在高は標準原価でのみ評価されるべきであるという見地に立っていることを知っている。この方法は、原価差異が損失を示す時したがって不足操業によって発生した時にはがまんできるかも知れない。しかし、原価差異が利益であることしたがって計画操業よりも高い操業が行なわれることがまさに多くあり得る。その時に在高を実際に消費した原価よりも高い価値で評価することは商法ないしは株式会社法上許されない。利益である原価差異についてあてはまることは損失である原価差異についてもあてはまるはずだ。

したがって、経営経済的にみれば、限界原価による半製品および完成品在 High の評価が唯一の合理的なものである。けだし、限界原価だけが当該製品ないしは半製品の生産のために直接消費されるものだからである。固定費は、この製品ないしは半製品が全く生産されない時にも発生するであろう。したがって、それは間接的にのみ関係しているだけである。一般管理および販売費がまさに個々の製品に有意義に帰属させられ得ないがために資産化させられる必要がな

いのであれば、われわれは固定加工費要素を全くそのように取り扱うべきである。スイスでは以前から在 high は直接費 Einzelkosten のみでしたがって直接材料費と直接労務費のみで評価されている。

経営経済的観点からする限りでは以上のとおりである。しかし、税法上からはかかるやり方は確かに——しかも正当に——異議に通じるはずであることは自明である。また、もちろんかかるやり方によると評価の継続性が阻止される。したがって、われわれは限界原価による in high 評価を税法上も行なうことをすすめるのではなくて、例えばアメリカの産業において直接原価計算の実施に際して行なわれているように税務当局と適切な話し合いをすることをすすめる。

限界原価による in high 評価が唯一の合理的な評価方法であるとする理由は以上のとおりである。端的にいえば、固定費を有意義に個々の製品に配分するための計画操業度は存在せず、まさに固定費は個々の製品に全く恣意的にのみ帰属させられ得るにすぎない、という考え方のあらわれであるが、これでは根拠薄弱である。固定費の個々の製品への配賦を断念しようとするからには、積極的に固定費の理論が展開されなければならないであろう。

それはともかくとして、上のような in high 評価したがって固定費を一括してその期間の収益に課する処理がいわゆる財務会計上是認されるのであろうか。われわれの直接原価計算における最も大きな関心事はこの点なのであるが、これに関する H. G. Plaut の説明は次のとおりである。⁵⁾

この制度を主要計算として行なうのかあるいは副次計算として行なうのか。経営決算表、原価負担者別計算あるいは品目別損益計算書をどのように構成するかといった問題はすべて純粋に方法の問題であり、したがって、第二義的意義をもっているにすぎない。限界原価計算の決定的基準は、十分正確な別個の原価計画の助けを借りて限界原価が示され、そして限界原価思考が企業において適用され、したがって、例えば限界原価を基礎にして品目の選択および方法の選択が行なわれることである。

かくて、かれにあっては財務会計上限界計画原価計算が是認されるかどうかは少なくとも原則的には問題ではない。これは、限界計画原価計算は内部経営計算制度の任務を果たすためにこそ必要なのであるという主張と符号している。しかし、限界計画原価計算を一つの計算制度として認識しようとする以上、これでは不十分であり、この点われわれの直接原価計算をめぐる議論に比較すれば物足らなさを感じる。もっとも、上の税法との関連における説明からみられるとおり、限界計画原価計算が財務会計上も認められるべきであるとい

う主張を完全に放棄している訳ではなく、むしろ、かれは別の箇所で、比例費のみを考慮する棚卸評価を税法にも認めさせることを試みるべきである、と明確に述べているとおり⁶⁾、限界計画原価計算が財務会計上も認められるものであるということは、かれにあってはむしろ当然のことであり、ただ論点を内部経営計算制度に限定したところから、上のような説明となったものと思われる。それにしてももう少し積極的な主張が欲しいように思われる。

このことに関連して注意を要することは、H. G. Plaut が限界原価計算と全部原価計算との間には対立はない、としている点である。限界原価計算も全部原価を断念するのではなく、これを限界原価と固定費に分割するだけである。したがって 限界計画原価計算も変動計画原価計算の論理的かつ合理的発展以上の何物でもない、とされるのである。一般に西ドイツの計画原価計算においてなされる、計画原価は実際原価を計画原価と原価差異に分割するだけであるから計画原価計算と実際原価計算の間には対立関係はない、という説明を援用したものであるが、H. G. Plaut の主張の弱さはこの点に起因しているように思われる。

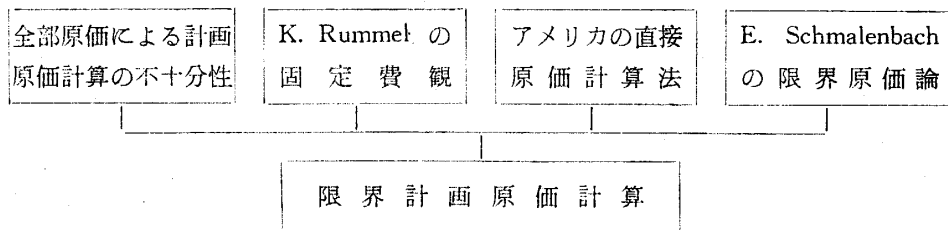
当然のことながら、限界計画原価計算に対してはいろいろな非難がなされる。例えば、1. 固定費が無視される、2. 固定費と比例費の十分正確な細分が不可能である、3. 製品が現実にいくらかかったが明らかにならない、4. 市場価格が存在しない製品の販売価格を決定することができないし、製品の販売が限界原価で行なわれる危険がある。5. 個別生産では意味があるが、大量生産では意味がない、6. 原価部門あるいは職場の操業状態を知ることができない、7. 新規投資あるいは設備の売却の問題に際してはどうしても固定費を考慮に入れなければならない、8. ある一つの製品の生産だけに必然的に関係した固定費が存在する、9. 保険をかけていて、実際に火災にあった場合、保険会社は半製品ならびに完成品を限界原価で評価する、10. 継続性を阻害し、企業の権威ある人達によって理解されない、等々。⁷⁾ H. G. Plaut はこれらの非難に反論し、その多くは問題にならないものとし、さらにどうしても必要であれば限界計画原価計算においても全部原価計算を計算しても何等差し支えないし、現にそれはたやすく計算できるとする。⁸⁾ 上において限界原価計算も全部原価を断念するものではないといったのはこのことを指しているのであるが、かれの言葉を用いると、ここでは主要計算と副次計算が明確に区別されるべきであったと思われるのであるが、上に述べたようにこれもなされていない。純粋な形態を考えた場合は、限界計画原価計算は固定費の処理方法の点で

変動計画原価計算と根本的に対立しているのであり、この点を十分理解しなかつたりさらに誤解したりすることは許されないであろう。

- 注 1) H. G. Plaut, Die Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 27 u. 28, 1955.
 2) H. G. Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Zwiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 404, 1953.
 3) H. G. Plaut, Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-und Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 481, 1961. なお、ここにいる内部経営計画制度は innerbetriebliche Rechnungswesen を訳したものであるが、どちらかといえばその内容からして内部報告会計制度と訳したかった。しかし、その辺の研究が十分でないのでそう訳すことに躊躇したが、いずれ別の機会にはっきりさせたいと思っている。
 4) H. G. Plaut, a. a. O., S. 468 ff.
 5) H. G. Plaut, a. a. O., S. 467 u. 481.
 6) H. G. Plaut, Die Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 38, 1955.
 7) H. G. Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Zweiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 410 ff. u. Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-und Grenzplankostenrechnung, ZfB., S. 478 ff. 1961.
 8) かれが示した例では、実際に経営決算表においていわゆる不働費の配賦計算が行なわれ、配賦された不働費 gedeckte Leerkosten が不働費差異 Leerkostenabweichung とともに経営決算表に示されている。H. G. Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Zweiter Teil, Grundlagen der Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 408, 1953.

4. むすびにかえて

以上、H. G. Plaut の所説を中心にして西ドイツにおける限界計画原価計算の発展過程を明らかにしてきたが、W. Kilger は、H. G. Plaut によってきざきあげられた西ドイツにおける限界計画原価の発展経路を下図のように要約している。¹⁾



説明するまでもないが、このうち第一の全部原価による計画原価計算の不十分性というのは、もちろん原価管理機能と計画設定機能の両方にとっての不十分性であり、これが限界計画原価計算発展の重要な基礎となったことは上に述

べたとおりであるが、H. G. Plaut の説明はやや明瞭性を欠いているように思われる。すなわち、上に述べたことから明らかなように、端的にいえば限界計画原価計算は変動予算を含んだ標準原価計算と直接原価計算とが結合したものである。²⁾そして、厳密にいえば、原価管理機能は前者すなわち変動予算を含んだ標準原価計算のそれと後者すなわち直接原価計算のそれとに明確に区別して考えられなければならない。しかるに、H. G. Plaut にあって限界計画原価計算を変動計画原価計算の発展形態とみ、後者に対する前者の優位性を主張する場合、原価管理機能についての上の区別が明確に認識されず、変動予算を含んだ標準原価計算換言すれば変動計画原価計算の原価管理機能のみを強調しすぎたきらいがあるのである。

さらに、一般にわれわれの直接原価計算についてもいえることであるが、今日においては、計画設定機能を単に直接原価計算のそれとしてではなく、計画原価思考を基礎にした直接原価計算のそれとして問題とすべきであろう。西ドイツの限界計画原価計算は変動計画原価計算の発展形態であるという場合、特にそのことがいえる。

つぎに、限界計画原価計算は、今日の段階においては期間損益計算との関連において問題とされる必要がある。上において既に説明したように、H. G. Plaut によれば、固定費は経営準備を維持しておくために必要な原価であって、全く生産を行なわない場合にも発生する。したがって固定費と生産された製品とは間接的な関連を有しているだけであって、それを製品に配賦するための有意義な基準は存しない。かくて、それは製品に配賦すべきではないとするのである。³⁾ W. Kilger が限界計画原価計算を発展せしめた基礎の一つとして K. Rummel の固定費観をあげているのは実はこの点に関連をもっているのであるが(もっとも K. Rummel にあっては、固定費を製品に配賦するための有意義な基準が存在しないといふことのほかに、原価負担者別計算によって達成されるべき数多くの目的にとって固定費を製品に配賦することは不必要であることも指摘されたが⁴⁾)、残念ながら、H. G. Plaut にあっては、それ以上積極的に固定費の理論が展開され、したがって限界計画原価計算の期間損益計算機能が問題とされることはなかった。

H. G. Plaut は、確かに限界計画原価計算の発展にはアメリカの直接原価計算が強く影響していることを認め、変動計画原価計算の起原もアメリカであるが、同じように限界計画原価計算の起原もアメリカであるとしている。⁵⁾西ドイツにおける限界計画原価計算の発展にアメリカの直接原価計算が影響を及ぼ

したことは事実であろう。

限界計画原価計算と E. Schmalenbach の限界原価思考とがいかなる関連を有しているかを知ることは、われわれにとって興味ある問題である。W. Kilger は上のように限界計画原価計算を発展せしめた基礎の一つとして E. Schmalenbach の限界原価論をあげ、それは疑いもなく今日の限界計画原価計算の発展に積極的な影響を及ぼしているとするが、⁶⁾ H. G. Plaut にあっては、それは余り重視されていず、したがって両者の関連を明らかにすることはできなかった。

以上のようにして、西ドイツにおける限界計画原価計算の発展をめぐるの議論はわれわれの直接原価計算の発展をめぐるのそれに比べれば、余り傾聴に値すべきものは見当らない。しかし、それが変動計画原価計算の発展形態として問題とされていることからして、今後の発展を注意深く見守って行きたいと思うし、また、別の機会に限界計画原価計算に対する筆者自身の考え方を展開したいと考えている。

- 注 1) W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung. Einführung in die Theorie und Praxis moderner Kostenrechnung. S. 113. Köln und Opladen. 1961. なお、この W. Kilger の所説は溝口教授によっても取り上げられている。同教授稿「キルガーの計画原価計算論——計画原価計算の発展史的考察——」(三) 企業会計16巻10号昭和39年10月号27頁。
- 2) この点については溝口教授も同意見である。同教授稿「限界計画原価計算」(二・完) 原価計算3巻6号昭和31年6月号8頁。
- 3) 本稿70頁および78頁参照。
- 4) K. Rummel, Einheitliche Kostenrechnung, S. 193. Düsseldorf 1949. In: W. Kilger, a. a. O., S. 109.
- 5) H. G. Plaut, Die Grenz-Plankostenrechnung, Erster Teil, Von der beweglichen Plankostenrechnung zur Grenz-Plankostenrechnung, ZfB., S. 348, 1953.
- 6) W. Kilger, a. a. O., S. 108.