

資料

原価計画の設定について

—K. Agtheの場合—

板垣 忠

1 ま え が き

経営活動の遂行にともなって発生する原価を一定限度におさえるには（原価統制）、その一定限度を前もって設定しておく必要がある（原価計画）。つまり、原価統制は原価計画の設定によってはじめて効果的に実施されることになる。反面、原価計画はそれに続く原価統制をとまなうことによってはじめてその設定の意味をもつものとなる、といえる。このように、原価統制と原価計画の設定とは不可分の関係にあり、原価統制が効果的に実施できるかどうかは、原価計画の設定が適切であるか否かにかかっている。

他方、原価計画の設定は、窮極的には利益計画に具体化される企業全体の経営計画と全く無関係ではないはずである。とはいえ、両者の間にいかなる関係を認めるかについては、意見の一致をみていないのが現状である。われわれは、本稿において取り上げようとするK. Agtheのような見解^(注)が西ドイツの計画原価計算にも厳然として存在していることを知らなければならない。

注) Klaus Agthe, *Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb*, 1963.

2 原価計画の性質

原価計画は、その基礎となる経営活動そのものの計画なしには考えられない。というのは、原価それ自体が生産過程への生産諸要素の投入を貨幣価値的に表現したものであるから、原価計画においては、かかる生産諸要素の投入計画を貨幣価値的に表現する必要があるからである。したがって、意味のある原価計画を設定するに先立って、経営活動計画がたてられなければならない。このような関連から、K. Agthe は経営活動計を第一次計画 (primäre planung)、原価計画を第二次計画 (sekundäre planung) としてとらえ、前者は後者にとっての重要な計画資料であるとして、両者の性格を明らかにしている。わ

れわれが一般に原価計画の設定という場合は、このような区別をしないのが普通であるが、厳密には両者を区別するのが妥当と思われる。

かくて、原価計画の設定(Kostenplanung)というのは一定の計画資料のもとでの計画原価(Plankosten)の確定にほかならず、計画原価の内容と説明価値(Aussagewert)は、原価計画の設定にとって決定的である計画資料をどのように確定するかにかかっている。計画原価は、計画資料によって具体化された経営状態の原価による表示以外の何物でもなく、それ故、実際原価と規定原価(Sollkosten)との差異は、実際の消費と資料全体(Datenkranz)の枠内で確定された規定消費(Sollverbrauch)との不一致を示すだけで、計画資料が実際に経営にとって最も有利でありかつ最も追求する価値のある状態を表わしているかどうかについては何も説明しない。つまり、計画原価計算が真に有用なものであるためには、そこにおいて使用される計画原価そのものが意味あるものでなければならぬ。かくて、計画原価計算においてはまず意味のある計画原価の確定したがってまた追求する価値のある計画資料の選択に努力が払われる必要があるが、K. Agtheも明らかに指摘しているとおり、計画資料の選択は、それが所与の経営状態によって必然的に確定されない限り、目的に依存している。つまり、それは何を計画目標とみるか、そしてどの程度原価発生を統制したいかにかかっており、このような計画資料選択の目標指向性(Zweckausrichtung)は計画操業と計画能率の規定の際特に明瞭になる。これらの点について具体的にK. Agtheがいかに考えているかについては後でふれることにするが、このような問題のとらえかたはまさに当を得たものであり、原価計画の設定の問題は計画原価計算の目的との関連において考察されなければならないし、計画原価計算に対する見解の相違は、実にこれらの点についての解釈の違いに由来しているのである。

以上のようにして、計画資料の規定ということが重要な意味をもつようになるが、K. Agtheは重要な計画資料として次のものをあげている。

- 1 一定の操業度 (ein bestimmter Beschäftigungsgrad)
- 2 一定の原価財消費能率 (ein bestimmter Wirtschaftlichkeitsgrad des Kostengüterverbrauchs)
- 3 そのときどきの最も有利でしかも実行可能な生産方法 (das jeweils günstigste und mögliche Produktionsverfahren)
- 4 確定された製造計画 (ein festgelegtes Produktionsprogramm)
- 5 一定の指図書構成 (ein bestimmte Auftragszusammensetzung)
- 6 量ならびに質の点に関しての一定の製品構成 (ein bestimmte Produktzusammensetzung, sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht)
- 7 そのときどきのその他の状態のもとでの最適のロットの大きさ (die unter den jeweiligen übrigen Umständen optimale Losgröße)
- 8 従業員の正常の能率 (ein normaler Leistungsgrad der Beschäftigten)
- 9 原価部門内における、賃金区分の異なる労働者層の一定の構成 (eine bestimmte

Zusammensetzung der Arbeiterschaft innerhalb der Kostenstellen hinsichtlich der verschiedenen Lohngruppen)

10 計画期間内の一定の作業時間 (eine bestimmte Arbeitszeit innerhalb der Planperiode)

これらの計画資料を基礎にして原価計画が設定されることになるが、この計画資料をいかに規定するかによって、設定される原価計画の内容が異なることはいうまでもない。そして、計画資料をいかに規定するかは計画原価を使用する目的に依存しており、この点に関連して操業度と原価財消費能率の規定が特に重要であることは既に述べたとおりである。

3 原価計画の種類

上述したように、原価計画の設定の問題は、計画原価を使用する目的との関連において考察されなければならないが、一般的にいつて原価計画の設定には予算制度(Budgetierung)における予算原価の設定と標準原価計算(Standardkostenrechnung)における標準原価の設定の二種類がある。K. Agthe によって両者の違いを明らかにしてみよう。

標準原価は規範原価(Normkosten)であり、絶対的な、時にかかわりのない規範ないしは規定消費(Norm- bzw. Sollverbrauch)を表わしている。そして、それを規定するに当っては、できるだけ過去の発生原価からはなれることを意図し、むしろ、直接費の計画にとっては典型的であるように、消費研究と消費測定(Verbrauchsstudien und -messung)を基礎にする。標準原価はある一定の経営給付についての規定性(Sollcharakter)をもった原価指定(Kostenvorgabe)である。

規定性とならぶ標準原価のもう一つの特徴は固定性(Konstanz)であり、それはできるだけ長期にわたって一定に保たれ、原価計画を設定する時点において前提とされた計画資料が根本的に変化した時にのみ修正される。

標準原価算定の前提は給付測定(Leistungsmessung)である。製造部門では、給付は製品単位、作業時間、機械運転時間その他の基準単位で正確にあるいは少なくとも近似的に測定できるが、一般管理ならびに販売部門では、給付の測定は一般に不可能かまたは非常に困難である。したがって、そのような部門についての原価計画の設定は極く僅かの範囲でのみ測定と分析に頼ることになる。むしろ主として適用される方法は発生すると思われる将来の実際原価の見積(Schätzung)である。その際必ず過去の数値から出発するはずである。過去の数値を引き合いにした見積は予算制度の方法を本質的に特徴づけるものである。かくて、そのようにして算定された原価は予算原価であり、企業の一定部門についての一期間中の事前に算定された実際原価という意味での計画原価である。

ドイツの計画原価計算では、その主要目的——経済性の統制——に応じて、科学的な方法で算定された規範原価つまり標準原価だけが適用されるはずである。しかし、それは理

論である。計画原価計算を、原則として給付測定が可能でありしたがってまた標準原価の算定が可能である製造部門に限らないで、他のすべての部門特に試験研究部門、一般管理部門ならびに販売部門にも組み入れようと思えば、必ず（見積られた）予算原価をも使用しなければならない。かくて、計画原価計算では必然的に本質を異にする二つの要素が組み合わされている。さらに、何と云っても、予算制度と標準原価計算の方法は単に計画数値を得る方法を異にしているだけでなく、得た計画数値の内容と適用領域をも異にしているのである。この点はこれまで十分注意を払われなかった。アメリカ文献では、既に以前から予算制度と標準原価計算とは厳密に区別されている。

K. Agthe はアメリカ文献として、Doyle, L. A., *Economics of Business Enterprise*, New York, 1952. と Lang, Th., *Cost Accountants' Handbook*, Now York, 1954. を使用しているが、かれのこのような説明は、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 (Prognosekostenrechnung) に組み入れられている、という E. Kosiol の理解と好対照をなしていることに注意しておかなければならない^④。

それはともかくとして、K. Agthe のように、予算の特徴をある一定期間についての予想される将来の実際数値の算定に求めるならば、当然のこととして、予算原価は規範原価としての性格をもたず、標準原価ほど経済性の統制にも適していない。つまり、発生した原価差異は原価財消費の経済性の程度については条件づきの情報を提供できるだけである。むしろ、それは実際の経営事象がどの程度計画 (Geplante) の枠内にとどまったかあるいは対策を必要とする変動や障害がどこでどれだけ起ったかを示すことになる。したがって原価予算が経営の全体計画に組み込まれていると、原価差異は、計画された利益がそれによって恐らくどれだけ変動したかを示すことになる。このことから知られるように、K. Agthe において予算原価という場合は、将来発生すると思われる実際原価の見積という性格を備えているだけで、経営の全体計画つまり経営の予算制度の一部であるという必然性はなく、この点 E. Kosiol の予測原価とはやや趣を異にしているようである^⑤。

なお、前述したように、標準原価は技術的合理性の支配する製造部門における統制手段として適用されるが、予算原価はそれ以外の技術的合理性の支配しない意志決定職能や一般管理職能ならびに販売職能を担当する部門において適用されるのであるから、標準原価と予算原価はその適用領域を異にしているのであるが、この点での両者の相違はこれにとどまらない。すなわち、予算制度はただ単に指導部門 (Leitungsbereich) や一般管理部門ならびに販売部門についての原価予算の編成に限られるのではなく、それと並んで、その他の経営の部分計画ないしは部門予算も作成する。この部分計画は販売計画のように原価予算の前提となったり、財務計画のように原価予算を出発点とするものもある。そして、これらの経営の短期的な部分計画の大部分が予算編成の方法にしたがって作成されるから、経営の全体計画を経営の予算制度 (betriebliche Budgetsystem) と呼ぶこともある。

K. Agthe による標準原価と予算原価の相違についての説明は以上のとおりであるが、かれにおいては両者の基本的な相違点はその原価計画の設定方法の違いに求められており、経営の予算制度の一部となっているという点が予算原価の具備すべき基本的条件の一つに加えられていないことに注意しておく必要がある。

また、K. Agthe は原価計画の種類の一つとして以上の標準原価計算と予算編成のほかに、官庁の財政計算 (öffentliche Haushaltsrechnung) の方式である官庁予算計算 (Etatrechnung) をあげているが、ここでは問題とするに及ばないであろう。

- ① Erich Kosiol, Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung, S. 74, 1956, 拙稿「計画原価計算の構想——コジオール説を中心に——」山口経済学雑誌第17巻第2号, 75頁, 昭和41年。
- ② Erich Kosiol, a. a. O., S. 22ff., 拙稿 前掲論文, 68頁。

4 計画原価計算と経営の計画設定

上述したように、K. Agthe によると、計画原価計算は標準原価のほかに止むを得ず予算原価を使用することがあるが、少なくとも理論的には標準原価計算であると解釈されている。われわれの主たる関心事は、そのように解釈されている計画原価計算と経営計画の設定との関連である。次に、この点についての K. Agthe の説明を聞いてみよう。

原価計画の設定は計画原価計算の特徴であるから、われわれは簡単に計画原価計算は個々の職能領域のすべての原価計画の全体以外の何物でもないと結論することができる。しかし、計画原価計算が経営の全体計画の一部をなしている原価計画を基礎としたりあるいは逆にそのような原価計画が計画原価計算の計画数値から出発したりすることによって、実際上は両者の間に密接な関係が存在しているかも知れないが、内容と目的の点で両者の間には根本的な違いがある。まず内容の点についてみると、計画原価計算は次のような五つの行為を含んでおり、原価計画の設定はそのなかの一つにすぎない。

- 1 原価計画の設定 (Kostenplanung)
- 2 原価指定 (Kostenvorgabe)
- 3 原価比較 (Kostenvergleich)
- 4 原価差異分析 (Abweichungsanalyse)
- 5 計画原価と原価差異の配賦 (Plankosten- und Abweichungsverrechnung) (期間計算ならびに製品別計算において und zwar in der Perioden und Stückrechnung)

このように、計画原価計算はいろんな課題 (Aufgabenkreisen) から成る一つの計算制度であり、原価計画の設定はそのなかの一つにすぎない。何といたっても計画原価計算は実際原価計算をも含んでいる。K. Agthe はこの点については K. Mellerowicz の次のような説明を引用している^①。すなわち、計画原価計算と実際原価計算は独自の計算体系

(Rechnungszweige) として対立しているのでもないし、またしばしば仮定されているように計画原価計算が実際原価計算にとって代るのでもない。むしろ、実際原価計算は計画原価計算の一部である。実際原価計算は指定原価 (Vorgabekosten) との比較に必要な実際原価を提供し——すなわちそれはゾル・イスト比較の一方の面を用意し——、それによって計画原価計算に、原価を努力すべき規定原価と原価差異に分割することによる原価の統制という計画原価計算本来の意味を与えるのである。

K. Mellerowicz のこのような説明を参考にすることにより、K. Agthe は次のように結論づける。すなわち、計画原価計算は一般的な経営計画制度の構成要素ではなく、その枠外の特別な計算ならびに統制の方法である。確かに、それは経営計画制度を根拠としたり、逆に経営の全体計画に数値を提供したりするが、経営の全体計画に組織的に組み入れられてはいない。それは全く不可能なことでさえある。というのは計画原価計算と経営の全体計画は異なる基礎と心構え (Ausrichtungen) をもっているからである。すなわち、次のとおりである。経営計画設定の特徴は——原価計画の設定に当てはめると——一定期間中に発生すると思われる実際の原価の計画設定である。これに対して、計画原価計算は——われわれの経営実務において一般的に適用され、その本質と狙いからしてむしろ標準原価計算である——原則として一定の経営給付ないしは操業のもとで発生してよい最高の原価の計画設定によって特徴づけられる。かくて、計画原価計算と経営の全体計画設定は二つの点で対立している。一つは、給付と期間の対立であり、これが基礎の違いである。もう一つは規範ないしは基準原価 (Norm-bzw. Richtkosten) と期待される将来原価の対立であり、これが心構えの違いに当たるであろう。

しかるに私見によれば、上述の基礎の違いは決定的なものとはいえないであろう。というのは、いわゆる標準原価計算においても期間にかかわる原価計画の設定が必要とされ、期間にかかわる原価計画の設定にはその出発点として給付についての原価計画の設定を必要とし、両者は対立しているのではなく、互いに補完し合っているのであるし、また期間概念の導入なしには給付の測定したがってまた原価計画の設定が不可能な場合もあるからである。そこで、K. Agthe がもう一つの対立点として指摘している心構えの違いについて考察しなければならない。K. Agthe によると、経営の全体計画設定においては、将来発生すると思われる実際の原価つまり期待される将来原価が問題になるが、残念ながらそれにあってはその理由は明らかにされていない。また、期待される将来原価それ自体の内容も左程明確とはいえない。K. Agthe による次のような補足説明を聞く時、そのことがいえるであろう。すなわち、期待される将来原価の規定が全く原価予測 (Kostenvorschau) によってのみ行なわれる時は、経営の計画設定の本質——将来の積極的形成を目的としている——に相反するであろう。むしろ、原価計画の設定は同時に将来の原価発生を左右するというをも目的としなければならない。予測は将来の受動的な期待で満足するが、計画は常に将来の状態 (Gestaltung) を左右するという意図を表わしているのである^②、と。

次に、計画原価計算は事後計算 (Nachrechnung) である。すなわち、経済性統制の目的のためには、実際操業と計画操業が一致しない時は、一定の計画操業を基礎にして固定された計画原価を指定することは意味がなく、実際操業に対応する規定原価が必要になる。ところが実際操業は多くの場合計算期末をまっしてはじめて確定される。かくて最終的な規定原価は月末にはじめて算出され、その間に発生した実際原価と対比される。このようにみても、特に部門別計算についていえることであるが、計画原価計算は実際に適用するうえでは事後計算なのである。

これに対して、経営の全体計画の枠内での原価計画は、その本質上予測の意味での真の計画であり、うえのような計画原価計算とは事情を全く異にしている。その目的は一定期間中に実際に発生する原価の計画である。それは上述した予算編成の方法である。かような予算原価だけが利益計画 (Ergebnisplanung) ならびに——それが支出である限り——財務計画 (Finanzplanung) の基礎たりうる。というのは、それが予測される実際を表わしているからである。

以上のような説明ののち、K. Agthe は次のように結論づける。すなわち、経営の計画設定と計画原価計算を同時に呼ぶのは正しくない。計画原価計算は原則として計画用具ではなくて統制用具である、と。

このようにして、K. Agthe にあっては経営の計画設定つまり経営の全体計画と計画原価計算の関係は断ち切られるのであるが、われわれには次のような点が疑問として残ることになる。すなわち、K. Agthe が経営の計画設定の本質が経営の将来を積極的に形成するというを目的としたものであり、原価計画の設定に関していえば、それは将来の原価発生を左右するという目的をもたなければならぬことを認めていながら、実際には、経営の全体計画設定においては将来発生すると思われる実際原価を問題とするにとどまり、実質上経営の計画設定の本質に反しているのではないかという点である。経営の計画設定の本質にしたがう限り、将来の原価発生を左右するために一定の達成目標を設定するという意味で努力目標としての原価が問題になるのではないだろうか。つまり、経営計画の目標性を単なる予定性に置換えることは許されないように思えてならないのである。

K. Agthe 理論に対する疑問点としては、このほか、かれの経営の全体計画と計画原価計算の内容に関する説明をあげることができる。上述したように、かれによれば、計画原価計算は、原価計画の設定、原価指定、原価比較、原価差異分析ならびに期間計算および製品別計算における計画原価と原価差異の配賦の五つの課題から成り立っていて、経営の全体計画との関連で問題になるのは原価計画の設定だけである、とされる。K. Agthe のこのような説明からすれば、原価比較や原価差異分析は経営の全体計画にとっては全く異物であるものようであるが、一般に経営の計画設定はそれによって実績を統制することによってはじめて意味をもつものとなるのであり、このことを正しく理解するならば、原価比較や原価差異分析が経営の全体計画とは全く無縁のものとはいえないであろう。とすれば、この点でも経営の全体計画と計画原価計算との間の関連が問題になるのではないか

と思われる。

また、既に指摘しておいたように、K. Agthe が経営計画設定の基礎を一定期間とし、計画原価計算の基礎を一定給付としている点についても、それは決定的なものと考えすることはできないのではないかという疑問をさしはさまざるを得ないのである。

計画原価計算と経営の計画設定の関係についての K. Agthe 説に関しては、以上のような諸点に疑問が残るのであるが、ともかく、かれにおいては両者の関係は断ち切れ、原則して二つの原価計画が存在することになる。このことは、原価計画を設定する場合の計画操業と計画作業能率の規定に重大な関連をもってくる。したがって、次にこれらの問題についての K. Agthe の説明を吟味することにしよう。なお、K. Agthe はこのほか、原価計画の基礎として、A, 原価計画における正常化, B, 原価の把握と配分, C, 原価部門の設定, D, 計画の基礎としての消費指標 (Verbrauchskennzahlen) ならびに E, 原価計画設定のための基準数値 (Bezugsgröße) の問題にふれているが、これらはわれわれの問題意識とは関係がないので、ここではふれないことにする。

- ① Konrad Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, Bd II, 2. Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung*, 2. u. 3. Aufl., S. 72ff., 1958.
- ② このような経営計画の目標指定性は E. Gutenberg によっても次のように指摘されている。「計画はその本質上単なる受動的な行為ではなく、高度の積極性 Aktivität をもっている。そして、計画の本質的メルクマール Wesensmerkmal は積極性すなわち——短期的ならびに長期的な経営過程の——計画による経営事象の積極的形成である」と。Erich Gutenberg, *Planung im Betrieb, Planungsrechnung und Rationalisierung*, S. 19. 拙稿「計画原価の決定について——メロヴィッツの原価計画論批判——」山口経済学雑誌第12巻第2号, 40頁, 昭和36年。

5 計画操業の確定

原価計画を設定する場合いかなる計画操業を基礎にすればよいか問題となる。K. Agthe は、問題となる計画操業として、a) 過去の実際または平均操業, b) 将来の期待操業ならびに c) 生産能力 (Kapazität) から誘導される操業の三つをあげ、それぞれ次のように説明している。

a) 過去において実際にあるいは平均的に達成された操業は最も規定が容易であり、そのことが、若干の経営がその原価計画の設定に際してこの計画操業から出発している主たる理由でもある。西ドイツの一部の著名な大経営においては、次の計画期間の期待操業の規定が非常に困難である限り、新計画設定の時点でできるだけ近く、また操業状態や原価発生がある程度正常と見なされる過去の月の操業状態や原価状態が出発点となっている。したがってこの方法によると、過去の原価状態や操業状態が次の計画期間の計画価値 (

Planwerte) に移されることになる。このことは、計画設定技術上の理由から実務上は完全に回避することは殆ど不可能なことである。しかし、著しい浪費が新しい計画価値に引き継がれることがないようにするためには、原価計画設定の基礎となった過去の実際原価数置が徹底的に分析されなければならない。そして、もしも計画期間の期待または実際操業が選択された計画操業から異なると、それに応じた原価指定の調節が行なわれなければならない。

K. Agthe による過去の実際または平均操業についての説明は以上のとおりであるが、この説明から既に明らかかなように、過去の実際または平均操業を計画操業とするとはいっても、異常な状態については適当な修正が加えられるのであり、また、実際原価と比較するための指定原価の算出にはいわゆる変動性思考の導入の必要性が示唆されている。

b) 将来の期待操業に対してなされている理論的なあらゆる異議にさからって、実務上は期待操業は計画設定の基礎として最も大きい意義をもっている。その規定に際しては、経営活動の全体系のうちそのときどきに存在する最も弱い部門つまり次期の可能な操業を規定する隘路から出発しなければならない。それは殆どの経営において販売であるが、その他の経営では例えば調達部門や製造部門に隘路があることがある。最近では、操業計画を設定する場合には、多くの場合労働力の調達が制限要因 (limitierender Sektor) として一緒に考慮されなければならない。

期待実際操業を基礎にして原価計画を設定した場合決定された計画価値は、生産能力や過去の操業を基礎にして原価計画をたてた場合よりもより一層財務計画や利益計画に組み入れるのに適している。生産能力や過去の操業を基礎にした場合には、計画価値を経営全体の計画制度に引継ぐ前に通常適当な訂正を必要とする。

経済状態が激しく変動する場合には、期待実際操業を基礎にした原価計画は固定性を失ない、原価指定は絶えず修正を必要とする。このことは、計画原価率が同時に計画製品原価計算ないしは標準製品原価計算 (Plan- bzw, Standardkalkulation) の構成要素である時は、非常に不利な影響を及ぼすことになる。すなわち、計画設定の基礎や計画原価の変動とともに計画原価率も変動し、その結果必然的に負担者別計算における原価価値 (Kostenwerte) の変動に通じることになる。ところが、計算制度の経済性という理由から通常標準製品原価計算の頻繁な変更は行なわれない。その結果、部門別計算と負担者別計算との間の価値関係が断絶することになる。つまり、部門別計算では計画価値は継続的でないしはとにかく比較的短期的に、少なくとも毎年操業状態の変動に対して適応させられる。これに対して負担者別計算では数計画期間にわたって固定的に維持された計画原価率ないしは標準原価率で計算が行なわれる。このような部門別計算と負担者別計算との分離はアメリカ経営の計算制度では非常にしばしば見出される。部門を単位とした予算計算は、多くの場合可能な販売によって規定される次の計画期間の期待操業を基礎にして行なわれる。これに対して、製品を単位とした標準原価計算は、凝固した標準率とも呼ばれている、しばしば数年も前の基準標準率で計算を行なう。かくて、(期間計算としての) 予

算計算と（製品計算としての）標準原価計算との間の価値の繋がりはなくなるのである。

以上のような説明から知られるように、K. Agthe によると将来の期待実際操業は予算制度の基礎としては最も適したものであるが、標準原価計算の基礎とはなり得ないと考えられている。しかし、標準原価計算にも、基礎条件の変化に応じて比較的頻繁に標準原価を修正する当座標準原価計算が存在することを考えるならば、将来の期待実際操業は標準原価計算とは全く無縁のものであるとはいえないであろう。また、K. Agthe にあってはここでも予算計算は期間計算として、標準原価計算は製品計算としてそれぞれ特徴づけられているが、既に指摘したとおり、このような解釈は余りにも限定的過ぎるものといわなければならない。

c) 生産能力を基礎にして原価計画を設定すると、計画価値を操業状態の変動に頻繁に適応させる必要が幾分軽減される。生産能力は、通常例えば販売の場合よりも一層コンスタントな計画の基礎であるが、生産能力を計画の基礎として使用することには二つの根本的な欠陥がある。第一は、生産能力の測定は非常に多くの経営において大きな困難を伴うという点であり、もう一つは、生産能力を基礎にした原価計画の設定は、なる程標準原価計算が必要とする比較的安定した計画原価価値と計画原価率に通じるが、何よりもまず予想される将来の実際原価の把握と指定を指向する予算原価計算の目的には、期待される実際操業を基礎にした原価計画の設定の方が本質的に一層よく適している、という点である。生産能力を基礎にして計画した原価は——過去の操業を基礎にした計画原価と全く同じように——適当な修正を行わなければ経営全体の計画制度に組み入れることはできない。

計画操業を生産能力から誘導するという場合、いかなる生産能力が意味されているかが問題になるが、この点についてのK. Agthe の説明は次のとおりである。原価計画の設定は専ら部門を対象にしている。したがって、当然部門生産能力に最も大きい意義がある。部門生産能力の算定は基本的に異なる二つの見解から出発することができる。

1. 部門生産能力の確定は、存在するかも知れない前後の部門との不均衡を考慮することなく、完全にしかも単独に当該部門の製造能力を基礎にして行なわれる。
2. 部門生産能力の確定は前後の部門の生産能力を考慮して行なわれる。

第一の場合には、概ね最適利用ないしは最善利用 (Optimal-oder Bestausnutzung) が計画操業とされることになるが、これは、生産能力の超過 (Kapazitätsspitzen) を考えに入れると実際には達成することはできない。

第二の見解では、正常な——平均的に達成されたものと混同してはいけない——経済的生産能力利用が得られ、これは、生産能力の超過を控除している結果、おそらく一定の努力をしさえすれば、完全に達成することができる。

このように、K. Agthe によると生産能力という場合、最高の技術的な生産能力と正常な経済的生産能力の二つがあるとされるが、両者のうちいずれをとるべきかについては、かれは次のように説明する。すなわち、最高の技術的な生産能力の完全利用は、それに原

価逡増が結びついているために努力するに価しないという見解がしばしば主張されるが、部門の給付に關係させた平均原価の変動をみた場合、原価の逡増現象は個々の変動費項目の逡増が固定費項目の逡減を相殺して余りある時にのみ現われる。しかるに、それは変動費の割合が比較的高い部門についてのみ考えられることである。固定費度合の高いところでは、生産能力の利用が増大しても原価逡減が実際に逡増に転化することはない。すなわち、生産能力が増大するにつれて製品原価は低くなるだけで、最適の原価点（製品原価の最低の点）は絶対的な最高の生産能力利用の場合に存在する^(註)。それ故、このような観点のもとに二種の原価部門を區別するのがよい。

- 1 固定費度合の比較的少ない生産手段をもち、その代り変動費割合が非常に高い原価部門したがって特に労働集約的な部門。この原価部門では集中的な利用が行なわれる場合製品原価の逡増ということが原則として考えられる。したがってこの部門は経済的生産能力利用の法則に支配される。
- 2 固定費度合の高い原価部門したがって特に設備集約的な部門。生産能力利用の増大による逡減的效果は、起るかも知れない個々の原価項目の逡増よりも大で、平均原価は逡増することはない。この原価部門にとっては最高の生産能力利用の法則があてはまる。

このように生産能力という場合二つのものが考えられるから、生産能力から計画操業を誘導するという場合は、その前提として、現存する部門生産能力の綿密な調査を必要とする。なお、K. Agthe によると、生産能力を基礎として計画操業を規定する場合の利点は、それと実際の利用とを比較することによって、製造組織や実行に移された製造計画さらには可能な製造計画の再検討を可能にすることにあるとされている。すなわち次のとおりである。

製造組織の再検討は、製造組織における不均衡に起因する操業損失を除去するためにあらゆる部分において調和のとれた生産能力をその目的としている。それは超過能力の縮小かあるいは部分生産能力の拡張によるかして行なわれる。しかるに、生産設備の分割が不可能であったりあるいは極く限られた程度にしか可能でないために、超過生産能力を完全に除去することは不可能なことが多い。さらにそれが除去されたといっても、それによってもなお経営は操業損失に対する不安を取り除かれないであらう。というのは、調和的経営構造は依然として最善利用を約束するのではなく、ただその可能性を支えるだけだからである。さらに市場の需要したがってまた経営給付の販売が加わるのである。

このように製造組織の再検討は特別な不足生産能力や超過生産能力を除去することを目的としているが、存在しているあるいは可能な一般的超過生産能力や不足生産能力は製造計画の再検討によっても除去したりあるいはとにかく少なくしたりすべきである。まず、実行に移された製造計画の再検討は、最終的には販売の増加をもたらすことを目的としている。その際個々の品物がどれ程生産能力を必要とするかを調べなければならない。なかんずく、ある品物が個々の部門あるいは生産手段を非常に多く必要とし、そのために隘路

を生ぜしめているかどうかを検討しなければならない。また、可能な製造計画の再検討は、生産能力利用の増加を実現するために生産の範囲の拡大の可能性を示すべきである。

K. Agthe の指摘をまつまでもなく、生産能力を基礎にした計画操業の利点は以上のようないわゆる操業度政策に有用な資料を提供する点にある。そしてここに生産能力という場合、最高の技術的な生産能力と正常な経済的生産能力の二つがともに考えられているところに、K. Agthe の主張の特徴を見出すことができる。

K. Agthe の場合可能な計画操業として以上の三つがあげられているが、原価計画の設定に関連して計画操業の規定がいかなる意味ないしは効果をもっているかが明らかにされなければならない。この点について K. Agthe は全部計画原価計算 (Vollplankostenrechnung) と限界計画原価計算 (Grenzplankostenrechnung) とに区別して次のように説明している。すなわち、計画操業の選択は全部計画原価計算と限界計画原価計算とは違った意味をもっている。全部計画原価計算では計画操業の選択は給付単位への固定費配賦の範囲を規定する。したがってそれは負担者別計算における固定費配賦にとっては重要な意味をもっているが、部門別計算における原価指定の高さは原則としてそのときどきを選択された計画操業とは無関係である。K. Agthe のこの説明はまさに正論である。というのは、原価統制目的のためには製品に集計されてしまった後の原価額よりも製品に集計する前の原価額が問題なのであり、この意味では負担者別計算よりも部門別計算の方が重要である。ところが計画操業の選択の問題は個々の製品に対していかなる範囲の固定費を配賦するかということにほかならず、それは負担者別計算上の問題なのである。かくて原価統制目的のためにはいかなる計画操業を選択するかは原則として問題とならず、むしろそれは原価統制以外の観点から決定できることであり、K. Agthe によってこのことが正しく指摘されているのである (なお、K. Agthe のいう原価指定というのは、原価統制目的のために実際原価と比較すべき各操業度の規定原価を意味している。)

このような正しい指摘をした後、計画操業の効果をかれは次のように説明する。全部計画原価計算による場合の原価負担者別計算や損益計算では、計画操業の問題は次のような質問に帰着する。すなわち、いかなる生産量にもとづいて固定費を割当てべきであるか。すなわち、いかなる固定費を給付単位に負担させるべきであるか——それは計画原価率の高さの違いに表われる——ならびにそれに応じて一定の実際操業の場合の全体として計算された計画原価はいくらであるべきか、という質問である。配賦漏固定費 (= 計画原価率で給付単位に配賦された固定費と全体として計画された固定費との差額) 以外の何物をも表わさない操業差異の高さもそれに依存している。このように、全部計画原価計算では計画操業選択の問題はすべて負担者別計算に関係したことで、原価統制目的のための部門別計算とは無関係である。

さらに、K. Agthe にしたがって限界計画原価計算における計画操業の問題にふれてみよう。固定費の転嫁 (Fixkostenweiterwälzung) を断念する限界計画原価計算では、計画操業の問題は必然的に著しくその意識を失なう。しかしそのことは限界計画原価計算で

は計画操業の確定はもはや必要でないということの意味してはいない。全部計画原価計算も等しく原価部門計画から出発しなければならない。しかるに、その設定は個々の原価項目を計画するための基礎となる計画操業の規定を必要とする。計画設定の基礎となる給付量の指示のない原価計画の設定は考えられない。ただその際限界計画原価計算では固定費配賦の観点から考慮する必要がないだけである。計画操業の選択はむしろ主として原価計画設定の観点にしたがって行なわれる。すなわち、固よりできるだけ容易な確定ということが大きな役割を果たしてはいるが、原価計画の設定にとってはどの計画操業が最も適当であるかという観点にしたがって行なわれる。

限界計画原価計算においても操業差異が算定される時にのみ計画操業の高さは僅かではあるが一定の意味をもっている。限界計画原価計算を採用している大抵の経営において、しばしば主張される意見に反して、原価項目の消費差異のほかに、ある部門の計画された固定費総額といわゆる補償済固定費 (gedeckte Fixkosten) との差額としてその原価部門の操業差異も算定されている。補償済固定費は次の公式から得られる。

$$\frac{\text{実際操業}}{\text{計画操業}} \times \text{計画された固定費総額}$$

これは全部原価計算における計算された計画原価の固定費に一致する。その高さしたがってまた操業差異の高さは計画操業に依存しているのである。

他方、原価部門計算では固定費は一定の実際操業のもとで指定されるべき規定原価に全額算入されるか——全部計画原価計算、あるいは同じく全額比例的規定原価とは別個に示される——限界計画原価計算。両方の場合とも、異なる計画操業の選択が原価指定に影響することはなく、したがってまた消費差異に影響することもないのである。

原価計画の設定に関連して計画操業の選択が以上のように問題になるが、既に指摘したように、K. Agthe にあっては、経営全体の計画設定の一環としての原価計画の設定と計画原価計算の枠内での原価計画の二つが考えられており、前者には将来の期待操業が、後者には設定される計画原価ないしは標準原価の固定性という点から原則として生産能力から誘導される操業がそれぞれ最も適しているとされているものようである。しかし、ここに計画原価ないし標準原価の固定性といっても絶対的なものでないことは既に述べたところであるし、また K. Agthe も示唆しているとおり、原価統制という目的からした場合に計画操業の選択は直接的には問題にならないということを知っておかなければならない。

注) 生産能力利用の増大と原価変動の様相との間にこのような関係の存在していることを認めるには、一般的にはともかく個別的には費用法則にしたがったより詳細な調査が必要であろう。

6 計画作業能率の規定

原価計画の設定に関連して次に問題になるのは計画作業能率 (Planwirtschaftlichk-

eitsgrad)の規定である。この点についてのK. Agtheの説明を聞いてみよう。計画操業度(Planbeschäftigungsgrad)を確定すると、次にはいかなる作業能率を原価計画の基礎とすべきかすなわち計画された操業度の給付量にかかわらしめて原価財数量(Kostenmengen)をどれ位にすべきであるかを決定しなければならない。実際には次のような問題に対する解答が必要となる。

必要な材料消費をどれ位にきめるべきであるか。

必要な作業時間をいかなる原則にしたがって測定すべきであるか。

仕損品や損失時間をどの程度考慮すべきであるか、等。

多くの経営は原価計画を設定するに当って非常に高い計画作業能率を基礎にしている。計画数量は最も有利な生産条件と最大の注意ならびに節約のもとで無条件に必要な原価財消費だけを表わすべきである。それ故若干の経営はこの計画設定原則にしたがって直接材料数量の計画において、実際には一定の範囲内で回避することはできないけれども仕損品のための追加を一切認めていない。減損率(Abfallprozentsatz)は非常に低くおさえられ、最大の注意を払った場合回避できない減損だけが考慮される。

この種の原価計画設定は、何とか左右できるすべての非経済性だけを原価差異として示し、そのことを通じてそれを排除するための刺戟をつくり出すことを指向している。しかし、例えば一定率の仕損品や減損のような多くの原価は最大の注意を払った場合にも回避できない。したがって、原価計画の設定に当ってそれを考慮しないと最低の原価指定となり、実際にそれを厳守することは不可能であろう。そのために、時とともにそれはおそらく原価節約のための刺戟を失なうことになるであろう。ここでK. AgtheはJ. O. Mckinseyの次の言葉を引用している。「経験上、犬はソーセージに届かないということを見抜いた時は、それにとびつくことをやめる」^(註)と。

もう一方の極端は、原価計画を設定するに当って比較的低い計画作業能率を基礎にするものであり、この場合は一般に大した困難なく厳守できる原価指定に通じることになる。多くの場合、どちらかといえば原価の限度を設定することが重大問題である部門についての原価予算の編成はこの計画設定原則から出発する。原価指定はそれを遵守することあるいはそれに達しないことが期待されている最高価値と見なされる。経済性統制のための絶対的な消費規範を規定するというこのためには、低い計画作業能率を基礎にするということは既にその目標設定の点から禁じられていることである。

K. Agtheはこのように計画作業能率に関する両極端を明らかにした後、次のように結論づける。すなわち、実生活において非常にしばしばみられるように、ここでも中道が最もよいように思われる。原価計画の設定は正常な計画作業能率から出発すべきである。その結果は、与えられた組織ならびに生産上の条件のもとで、実際に可能な注意と節約をしたうえで、余り容易にはないが、一定の努力をすれば実際にも厳守できる計画価値が得られる、と。

このようにK. Agtheの場合は、計画作業能率具体的には原価財の消費数量の計画に関

しては結局現実に達成の目標となり得るものつまり目標性の観点がとられ、除去しようとするすべての原価差異を示すという意味での尺度性ないしは基準性の観点は背後におしやられている。そして、かれの場合、計画原価計算上の原価計画の設定にはこのような目標性の観点に貫かれた計画作業能率が適用できるとされているものようであるが、このような計画作業能率は経営全体の計画設定の一環としての原価計画の設定にとっては完全に異質なものであろうか。換言するならば、計画設定において常に将来の状態を左右するという意図を貫こうとすれば、この計画作業能率こそ必要なのではないかと思われるのであるが、残念ながら、K. Agthe においてはこの点についての説明はなされていない。この点は、われわれが今後時間をかけて明らかにして行かなければならない問題である。

注) Mckinsey, J.O., N.A.C.A. Jahrbuch, 1927, New York, S.251, In: Karl Käfer, Standardkostenrechnung — Budget, Plan- und Maßkosten im Rechnungswesen des Betriebes, S.67, 1955.

7 むすびにかえて

以上原価計画の設定に関する K. Agthe の所論を私見をまじえながら紹介してきた。西ドイツの計画原価計算において経営全体の計画設定といわゆる標準原価計算とを何らかの形で有機的に結びつけようとする E. Kosiol の説^{注)}に対立する一つの考え方が、一応浮彫りにできたと思う。しかし、それはそれぞれの箇所指摘したような問題点を含んでおり、われわれはその方向での計画原価計算の発展に疑問を抱かざるを得ないのである。

注) Erich Kosiol, a.a.O., S.74ff. 拙稿 前掲論文, 74頁以下。