

変動計画原価計算における 製品原価計算について

板 垣 忠

1. まえがき

あらためて指摘するまでもなく、ドイツでは古くから製品単位当りの原価の計算を **Kalkulation** と呼んでいる。その内容の点から、ここでは製品原価計算という訳語を与えておく。近年における変動計画原価計算 (**flexible Plan-kostenrechnung**) の発展に関連して、この製品原価計算はどのような姿をとっているのだろうか。変動計画原価計算の原理に接近する過程で、この疑問を解明しようとするのが本稿の狙いである。私は、かつて「計画原価計算における原価差異の処理について」という稿を草したことがあるが^①、本稿では、新しい問題意識のもとにもう一度その問題に接近することになる。

① 拙稿「計画原価計算における原価差異の処理について」山口経済学雑誌第13巻第6号、68頁、昭和38年。

2. 製品原価計算の内容と体系

まず、製品原価計算の内容を明らかにすることからはじめよう。この点についてのメレロヴィッツの説明は次のとおりである。普通の用語では **Selbstkostenrechnung** と **Kalkulation** という二つの概念は殆ど同一視されるが、価格形成目的のための **Selbstkostenrechnung** を **Kalkulation** と呼んでいる。そして、**Selbstkostenrechnung** とは、給付の生産によって発生せしめられた原価の算定であり、したがってそれは単位当りの計算 (**Stückrechnung**) である。しかも、そこでは発生したすべての原価が把握される (全部原価計

算) , と ①。

また、キルガーは製品原価計算を次のように規定している。すなわち、「製品原価計算」という名称は経営の製品単位に原価を集計するすべての計算方法の上位概念として使用される、と ②。この規定から、われわれは製品原価計算が製品単位当りの原価の計算を意味していることを知るが、この場合、製品単位に集計する原価の範囲によって、製造原価のみを製品単位に集計する製造原価の製品原価計算と製造原価以外に一般管理販売費をも製品単位に集計するいわゆる総原価 (Selbstkosten) の製品原価計算の二段階があることを見逃してはならない。上述のように、メロヴィッツの場合は特に後者を製品原価計算と考えているが、一般にドイツにおいては必ずしもそれに限定されてはいないで、二段階の製品原価計算が考えられているようである。そして、そのときどきの任務との関連において、二段階のうちのいずれかが問題となる。製品原価計算の任務には次のようなものがある ③。

- 経営製品の価格設定
- 利益管理すなわち短期損益計算の基礎
- 商法ならびに税法上の貸借対照表における半製品ならびに製品在高の評価
- 最適の生産ならびに販売プログラム規定のための計画モデル用の原価資料

このうち、経営製品の価格設定は、以前は製品原価計算の最も重要な任務と見なされていたが、今日では、アメリカやわが国におけると同じように、その役立ちは疑問視されている。その当否はとも角として、ここでは経営製品の提供価格は製品単位当りの総原価に一定の利益を加算することによって決定されると考えられているのであるから、当然総原価の製品原価計算が問題となる。これに対して、例えば、商法ならびに税法上の貸借対照表における半製品ならびに製品在高の評価のためには製造原価の製品原価計算が必要になろう。以上のようにして、製品原価計算には製造原価によるものと総原価によるものとの二段階が考えられてよいのである。

さらに、製品原価計算には全部原価 (Vollkosten) によるものと限界原価 (Grenzkosten) によるものとの区別がある。今日では、標準製品生産経営においては限界原価による製品原価計算が優先されており、変動計画原価計算の体系においては、限界原価による製品原価の計画計算 (Plankalkulation) が製品原価計算上の基本計算 (kalkulatorische Grundrechnung) の地位を占めている、とされているが^④、ここでは問題を限定するために、全部原価による製品原価計算を前提にして考察を進めていくことにする。

次に製品原価計算には、製品原価の事後計算 (Nachkalkulation) と製品原価の見積計算 (Vorkalkulation) ならびに製品原価の計画計算 (Plankalkulation) の区別がある。以下、キルガーにしたがってこれらについて説明を加えておこう^⑤。製品原価の事後計算では、給付を生産後に製品単位への原価の集計を行なう。そして、この製品原価の事後計算が比較的短かい期間に関係すると、それは経営製品の実際原価 (Istselbstkosten) を示し、実際原価による製品原価計算と呼ばれる。これに対して、多くの原価計算期間 (Abrechnungsperioden) の平均的実際原価を基礎にした製品原価計算を正常原価による製品原価計算 (Normalkalkulation) と呼ぶ。それは、実際原価による製品原価計算に対して中期的な製品原価の事後計算として理解される。次に、製品原価計算を給付生産前に行なうと、製品単位当りの計画的な原価 (geplante Kosten) がえられるが、この場合、比較的短かい期間についてのみあるいはさらにある特定の指図書についてのみあてはまる短期的に妥当する計画原価が計算されれば、その計算を製品原価の見積計算という。そして、これにあっては多くの場合、正確な製品原価計算に必要な基礎を使用しないために概算法 (Nährungsverfahren) を適用しなければならない。これに対して、中期的に妥当する計画原価にしたがって例えば計画期間一年にわたる平均的な計画原価を経営製品に集計する場合、その計算を製品原価の計画計算という。製品原価の見積計算とは違って、この製品原価計算では常に正確な製品原価計算資料が基礎にされる。製品原価の事後計算、製品原価の見積計算ならびに製品原価の計画計算の内容は以上のとおりであるが、われわれの場合は、これらのうち製

品原価の計画計算が問題となる。けだし、変動計画原価計算においては製品原価の計算にも計画原価が適用されるはずだからである。

ところで、変動計画原価計算の主目的の一つは、経営上の不能率の認識と除去^⑥ないしは原価管理の強化^⑦にあり、そのために計画原価を決定し、それと実際原価を比較していわゆる原価差異という形で経営上の不能率を認識する。この場合、当然原価部門別計算が中心となる。つまり、原価管理を強化するという目的は原価部門別計算の段階で問題となることであって、製品原価計算の段階では直接的には問題にならない。前述したように、製品原価計算においては、(1) 経営製品の価格設定、(2) 利益管理すなわち短期損益計算の基礎、(3) 商法ならびに税法上の貸借対照表における半製品ならびに製品在高の評価、(4) 最適の生産ならびに販売プログラム規定のための計画モデル用の原価資料が問題になる。そこで、原価部門別計算において原価管理目的に使用した計画原価をこれらの製品原価計算の任務にそのまま適用できるのかどうかという問題が生じる。この問題は、特に(3)の商法ならびに税法上の貸借対照表における半製品ならびに製品在高の評価との関連において重要となる。つまり、対経営管理者報告用の計画原価——原価管理目的のための計画原価がまさにそれである——を対利害関係者報告用にもそのまま適用できるかという問題である。さらにつきつめていえば、変動計画原価計算は対利害関係者報告会計にも自己を主張できるのかあるいは主張しようとしているのかということが問われることになる。われわれの問題意識も実はこの点にある。以下、この方向に沿って論をすすめていく。

- ① Konrad Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, II. Verfahren, 2. Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung*, S.1, 1958.
- ② Wolfgang Kilger, *Flexible Plankostenrechnung-Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, S.569, 1967.
- ③ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.570.
- ④ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.580.
- ⑤ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.569.
- ⑥ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.140.

⑦ Wolfgang Kilger, a. a.O., S.72

3. 計画原価と原価差異

私は、かつて、標準原価計算において使用する標準原価をそのまま対利害関係者報告用の財務諸表作成目的にも使用できるかどうかは、使用する標準原価の内容いかんによって違ってくることが指摘した。そして、原価差異の発生が予想されないような標準原価を使用している場合には、その標準原価をそのまま財務諸表に記載することが許されるが、そうでない場合すなわち通常原価差異の発生が予想されるような比較的きびしい標準原価を使用している場合には、その標準原価をそのまま財務諸表に記載することはできず、いわゆる原価差異の追加配賦が必要であるという旨の提言をした^①。このことはドイツの計画原価計算にもそっくりあてはまると思われる。そこで、原価管理目的のための計画原価を対利害関係者報告用にもそのまま適用できるかどうか、あるいはそのまま適用することをはじめから意図しているかどうかを明らかにするためには、そこでいかなる計画原価を使用しているかを吟味しなければならない。しかし、残念なことには、計画原価の内容は左程明確ではない。

キルガーによると、標準製品生産経営では、製品原価の計画計算を導入した場合には、実際原価計算に比較して経常的な製品原価の事後計算を放棄できるという大きな利点がある、とする。すなわち、これによって半製品ならびに製品の在高の評価を含めて原価負担者別計算の実施が著しく簡単になるからである^②。つまり、製品原価の計画計算が製品原価の事後計算にとって代ることができるのであるが、この場合、半製品ならびに製品の在高記帳を含めて全部の原価負担者別計算を計画原価だけで行なうと、すべての原価差異はそれが発生した月に経営損益 (Betriebsergebnis) に振替えられることになる。このような処理は計画原価こそ真実の原価で、大抵の原価差異は経営上の損失または利益であるという考え方を基礎にしている。例えば、メロヴィッツの次のような説明はこの考え方に沿ったものと思われる^③。すなわち、製品原価の計画計算の任務は給付単位当りの計画原価の決定にある。計画原価は科学的方

法で決定された絶対的な消費規範 (absolute Verbrauchsnormen) である。給付単位に関係させると、それはそのときどきの支配的なまたは仮定された操業ならびに加工状態のもとで一定の給付の生産に心要な原価財の消費を表わしている。かくて、製品原価の計画計算は製品の生産に無条件に必要な原価の確定という任務をもっている。……一定の (最適または正常な) 操業状態のもとで必要な原価に基づいて製品原価の計画計算を行なうことによって、偶然的な変動や不能率から解放された給付単位当りの原価が決定される。かくて、製品原価の計画計算は、それ以外の製品原価計算よりもはるかに真実のそして正当な製品原価 (Stückkosten) への道であるという見解は確かに根拠のあるものである、と。しかし、この主張は無限定に肯定されるものではないであろう。このことは、キルガーによって次のように説明されているところから明らかである^④。すなわち、もっぱら計画原価に基づく原価負担者別計算は、原価差異が比較的少なくしかもそれが期間中に相殺される限りにおいてのみ効果的な利益分析 (Erfolgsanalyse) に適している。多額の原価差異が発生すると、期間利益の原価負担者別ないしは原価負担者グループ別分析は、原価差異の分前に応じた区分 (bestandmässige Abgrenzung) が行なわれるときのみ意味がある。今日では、もっぱら、計画原価からの差異も原価性をもっており、固定費でない限り原価負担者と因果関係をもっているという見解が主張されている。……今日では、大抵の原価計算専門家によって、利益管理のためには計画原価だけでは十分ではなく、補完のため差異配賦が必要であるという見解が主張されている、と。われわれは、キルガーのこの説明によって、原価差異の配賦が必要であるか否かは、発生する原価差異が多額であるか少額であるかによってきまるということを知った。多額の原価差異が発生するかどうかは、結局は使用する計画原価のいかんによってきまるのであるから、原価差異配賦の要不要の問題は結局使用する計画原価のいかんによって規定されることになる。キルガーが原価差異配賦論を擁護していることを考えれば、かれは比較的きびしい計画原価の使用を考えているものと思われる。なお、キルガーの場合原価差異の配賦は利益管理目的のために必要であるとされているが、損益計算

上の真実の売上原価の計算は、同時に貸借対照表上の半製品ならびに製品の真実の原価の計算にも関係していることはいうまでもないであろう。

上述したように、メロヴィッツの場合は製品原価の計画計算は真実の製品原価への道であるとしていわゆる計画原価真実説であったが、ここでは次に述べるように正常性が強調されていることを見逃してはならない。すなわち、メロヴィッツによると^⑥、われわれは、一般に正常な能率 (normale Wirtschaftlichkeitsgrad) を原価計画の基礎にする。ここに正常というのは平均の意味ではなく、一定の努力と材料取扱上の十分な注意によって厳守できる規範と考えられるべきである、とされ、その結果、さらに以下のような見解へと発展する。すなわち、製品原価の計画計算は製品の生産のための正常に消費すべき原価を示すことによって、それは大部分伝統的な製品原価の事後計算にとって代ることができる。けだし、伝統的な製品原価の事後計算は実際原価における偶然性と不能率のため、製品原価の計画計算ほど正常な原価額を明示しないからである。もちろん、経営の命運にとっては努力される計画原価ではなく、実際に発生する実際原価が決定的であることを忘れてはならない。それ故、試験的な製品原価の事後計算によって、製品原価の計画計算が実際から余りかけはなれていないかどうかを絶えず検討すべきである、と。このようにして、メロヴィッツにあっては製品原価の計画計算において正常性を重視し、それによって実際原価との差額として発生する原価差異が比較的少ないことから、製品原価の計画計算は製品原価の事後計算にとって代りうるとされたもののようである。もっとも、かれの場合、正常というのは過去の平均の意味ではないが、正常性を強調することによって多額の原価差異が発生しないような計画原価が考えられているという解釈に異論はないように思われる。

では、メロヴィッツの場合、いかなる観点に立ってこの正常性を重視しているのだろうか。これが次の問題である。一般に、標準原価計算において原価管理目的と製品原価計算目的とは別の次元として取り扱うのが妥当である。メロヴィッツの場合も、原価管理目的の見地からこの正常性を重視したのかあるいは製品原価計算目的をも考慮に入れてそれを重視したのかが問われなけ

ればならないのである。この点については、原価財の計画消費量の規定についてのかれの説明が参考になる。

メレロヴィッツは、いかなる観点に立って計画消費量の規定を行なうべきか、つまりそれは、純粋な管理および意思決定目的に應ずるために理想的な標準値 (Soll-Vorgaben) を表わすべきか、それともそれは心理的な理由から正常で達成可能な標準値を示すべきか、それともわれわれは全く製品原価計算的観点に立ち、計画消費量をできるだけ実際の原価に近づけるべきであるか、という問題提起をした後で、計画消費量の規定についておおよそ次のように説明している^⑥。

主たる目的のいかんによって、基礎となる作業能率が異なる。原則として計画消費量の規定は、

- (1) 最高
- (2) 正常または
- (3) 最低

の作業能率を基礎にして行なわれる。

(1) 最高の作業能率を基礎とする計画消費量の規定

計画消費量を規定する際最高の作業能率を基礎にすることはすべての不能率を除外することを意味している。かくて計画消費量は最大の儉約と最も有利な条件のもとで真に絶対必要な消費だけを表わす。実務上は、そのことは例えば材料指定量を確立する際——普通一定の率は全く回避されないけれども——すべての仕損品を除外することを意味している。同じ方法で、最大の慎重さをもってしてもなお回避されない作業層だけが考慮に入れられる。この計画設定方法の結果は、実務上殆ど厳守され得ない非常に窮屈な標準値となる。それからの差異ではすべての不能率が表わされ、そのために管理目的には特に適しているかも知れないが、この種の計画原価の使用は純粋に心理的理由から極めて適切であるとは思われない。実務上厳守され得ない指定 (Vorgabe) は時とともに努力を高めるための一切の刺戟を失うものである。

(2) 正常な作業能率を基礎とする計画消費量の規定

正常な作業能率を基礎とする場合は、与えられた組織上の条件と生産上の条件のもとで実務上可能な慎重さと儉約をもってした正常な場合発生する必要な消費量が確定される。ここで正常とは平均の意味に解すべきではない。むしろ正常な消費とは、それを厳守するのに一定の努力を必要とする一つの規範とみるべきである。この努力は例えば従業員の一定の作業能率 (Leistungsgrad) と材料を取り扱う際の慎重さの向上に現われる。

われわれの見解によると、正常な作業能率を基礎にした計画原価がすぐれている。それは現実 to 实际的消費規範 (Praktische Verbrauchsnormen) と呼ぶことができる原価指定を表わしている。

(3) 最低の作業能率を基礎とする計画消費量の規定

最低の作業能率を基礎とする計画消費量の規定は——実務では余りみられない方法であるが——、一般に製品原価計算的観点のもとで行なわれる。そこには計画原価を実際原価にできるだけ釣り合わせ、そうすることによって、製品原価の計画計算において、発生したすべての原価を把握しようとする意図がある。かかる計画原価は管理目的のためには余り適していない。それは大した努力なしに厳守できる。かくて、かかる原価指定が適用される場所では、それに達しないことが要求されることが極めて多く、さらに多くの場合それに達してはならない比率が指示される。その際計画原価は単に最高限度にすぎない。

最低の作業能率を基礎にする計画原価は、厳密に解釈すれば消費規範 (Verbrauchsnormen) ではない。それには原価財消費における経済性の向上に対する刺戟が欠けている。

以上のようにして、メロヴィッツにあって製品原価の計画計算において正常性を重視しているのは、原価管理目的に有用な計画原価を使用することに基づいており、決して製品原価計算的観点を同時に考慮しようとしたためではない。メロヴィッツにおいても両者は明らかに区別して考えられていることを知らなければならない。また、かれの場合も計画原価は基礎とする作業能率の水準の違いにしたがってまた計画消費量の違いによって分類されており、そのうち、追及する目的に適した計画原価が選択されることになっている。いずれ

にせよ、メロヴィッツの場合、製品原価の計画計算において正常性を強調する結果、発生する原価差異が少なく、そのために製品原価の事後計算にとって代りうるとされたまでのことであって、そこには積極的に正確な製品原価を計算しようとする意図はないものとみるのが正しいようである。

計画原価において同じように正常性を強調しているのはパターンゾンである。すなわち、かれによれば、計画がすぐれている場合には、われわれは計画原価を——アドルフ・ミュラーの表現を使用すれば——実際原価がそのあたりを上下する静的平均値と呼ぶことができる、とされる^⑧。したがって、かれの場合は、同じように正常性を強調しているが、一種の規範としての正常を考えているメロヴィッツとは根本的に異なっている。パターンゾンのこのような立場の必然的帰結として、かれの場合は原価差異配賦不要論である。すなわち、それ故に、計画を厳守せよというのは——すぐれた計画を前提とする——原則として発生した計画からの差異をひたすら——それが望まれたものである限り——生産過程の偶然性とみなしているからである。原価差異が規則的に反覆して発生すると、それは計画が悪くしたがって修正を必要とするしとみることができる。このことから明らかになることは、原価負担者別計算において計画から生じる原価と市場が許す売上高とを対比すると正確な製品別損益が生じる、ということである。その際、計算された計画原価 (*verrechete Plankosten*) と計算された実際原価 (*verrechnete Istkosten*) との差異ははっきりした損益像 (*Erfolgsbild*) を曇らせる力をもっているだけである。それ故、原価差異を一括して経営損益勘定へもっていくのが合目的である、と^⑨。われわれはここにはっきりいわれる計画原価真実説を見出すのであるが、問題は、どのような意図で換言すればどのような目的を指向してかかる計画原価の使用を主張しているかという点である。しかし、残念なことに、パターンゾンの場合にこの点は明らかにされていない。ただ、ここではっきりいえることは、われわれの考え方からすれば少なくともパターンゾンが考えている計画原価は原価管理目的には十分には役立たないということである。したがって、原価管理目的のための計画原価と製品原価計算目的のための計画原価の関係を問題とする場合に

は、上述のパターゾンの主張は度外視して差し仕えないであろう。

さて、次にわれわれは計画原価と原価差異の処理に関するアクテの説明を聞いてみよう。かれによれば、計画原価は、一定の計画資料を基礎にした消費測定と原価分析を用いる科学的方法によって、管理と意思決定目的のために事前に確定された規範ないし基準原価 (Norm-und Richtkosten) である。そして、消費規範の性質をもった計画原価だけが原価財消費に関する純粋な測定尺度 (Maßstab) となる^⑧。しかも、計画原価計算の本来の目的である実際原価の管理と指導は、原価財消費の経済性に関する測定尺度でありしたがって純粋の指定原価という性質をもっている計画原価と実際原価の比較によって達成される^⑨。この場合、計画原価と実際原価との比較によって算出される原価差異が、原価財の消費が計画どおり経済的に行なわれなかったことを示すのであるが、ここで次のことを注意しなければならない。すなわち、計画原価計算における原価差異は、実際が指定ないしは計面值からどれだけ違っているか、そしてその原因は何であるかについてのみ明らかにし、計面值それ自体がそのときどきの努力すべき経営目標を達成するための正しい道を示すかどうか、またそれは一定の経営領域における努力するに値する有利な状態を一番よく表わすかどうかについては、原価差異は何も語ってはいない、ということがこれである^⑩。われわれはアクテのこの説明のなかに、計画原価計算における原価差異は、計画原価が真実の原価であるかどうかについては何も語っていない、という主張を読み取りたい。すなわち、アクテの場合にも、原価管理目的のために計画原価を決定し、それと実際原価との比較から原価差異を計算して達成した経済性の程度を測定することと製品原価計算上の正しい原価を計算するということとは明らかに別個の問題として考えられているのである。そして、かれの場合は原価差異は実際原価の一部であるという主張となっている。すなわち、原価差異は原価でありしかも実際原価の一部であるというわれわれの主張は——そこから必然的に原価負担者へのできるだけ広範囲の配賦への要求が生じてくる——完全に論争されない訳ではない、と^⑪。もちろん、論争のもう一つの意見は原価差異配賦不要論であり、アクテはその例として上に引用したパ

ターゾンをはじめとして、アドルフ・ミュラーやホルスト・ミュラーの主張を取り上げている^⑩。そして、これに対してはおおよそ次のような反論を行なっている^⑪。すなわち、原価差異を経営損益勘定 (Betriebserfolgskonto) に引継ぐ場合には、原価負担者の利益の大きさは計画設定の基礎の選択と計画原価の評定 (Bemessung) に決定的に依存することになる。パターンズンによって指摘された、原価負担者別損益を算出する場合の偶然性と異常性の除去という利点は、計画原価が実際にもすべての点で何か正常なもの、実際原価がそのあたりを上下する静的平均値を表わす時にのみ効力を発揮する。しかし、計画原価が現実に達成されることのない最善利用や最もきびしい評定を基礎にして規定される時にはどうなのか。この場合には明示された原価負担者の利益は常に幾分高すぎたであろう。実際の利益にとってしたがって経営の存続と発展にとって決定的なのは計画原価ではなく実際原価であるという事実について、実務は非常にはっきりした感覚をもっている。したがって、すべての原価差異を損益勘定に振替えることに現われているように、原価負担者の製品原価の事後計算を放棄することは全体として満足すべきことではない。経営管理者は一定の製品を生産するのにいくら原価がかかったかを知りたいのである。とはいえ、すべての原価差異を原価負担者に配賦するには多かれ少なかれ不正確性を伴ない、そのために、実務ではしばしば原価負担者の生産と直接的な因果関係なく発生した原価差異は経営損益勘定に振替えている。しかし、われわれは直接加算できる原価差異を原価負担者別に配賦することを決して放棄できないであろう。したがって、実務は——アメリカにおいてもドイツにおいても——一般にいずれか一方の極端を追求しないで、原価差異の一部を原価負担者に、他の一部を経営損益勘定に配賦するという中庸をとっている。

計画原価したがって原価差異の性質とその処理についてのアクテの所論は以上のとおりであり、われわれはそのうちに明らかに原価差異の原価性容認の立場を見出し、引いては原価管理目的のために計画原価を決定することと製品原価計算上の正しい原価を計算することとは別個の問題であるという考えを認めるのである。

- ① 拙稿「標準原価計算の財務諸表作成機能について——松本雅男教授の見解をめぐって——」一橋論叢第60巻第4号 97頁, 昭和43年。
- ② Wolfgang Kilger, a.a.O., S.608.
- ③ Konrad Mellerowicz, a.a.O., S.107.
- ④ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.609.
- ⑤ Konrad Mellerowicz, a.a.O., S.108 ff.
- ⑥ Konrad Mellerowicz, a.a.O., S.450-1. メレロヴィッツのこの点についての説明は既に取り上げて検討したことがある。拙稿「計画原価の決定について——メレ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, 47—8頁, 昭和36年。したがって重複するようであるが, 論を進めていく上において必要なので, 再度参考にすることにした。なお, 訳語は若干訂正した。
- ⑦ F.K.Patterson, Die Abweichungen innerhalb der Plankostenrechnung und ihre Verteilung auf die Kostenträger, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 25. Jahr., Nr.6, S.365—6, 1955. 拙稿「計画原価計算における原価差異の処理について」山口経済学雑誌第13巻第6号, 73頁, 昭和38年。
- ⑧ F.K.Patterson, a.a.O., 365 拙稿, 上掲論文72頁。
- ⑨ Klaus Agthe, *Die Abweichungen in der Plankostenrechnung*, S.15. 1958.
- ⑩ Klaus Agthe, a.a.O., S.14.
- ⑪ Klaus Agthe, a.a.O., S.11.
- ⑫ Klaus Agthe, a.a.O., S.125. 拙稿, 上掲論文74頁。
- ⑬ Klaus Agthe, a.a.O., S.125.
- ⑭ Klaus Agthe, a.a.O., S.125—6. 拙稿, 上掲論文74頁。

4. 原価差異配賦の原則

以上によって, われわれは変動計画原価計算においては, 発生した原価差異は原価負担者に配賦すべきであるという主張が優勢であることを知ることができた。このことは, 取りもなおさず, ドイツの変動計画原価計算においても, 原価管理目的のために計画原価を決定することと製品原価計算上の正しい原価を計算することとは明らかに別個の問題として考えられていることを意味している。では製品原価計算上の正しい原価はどのようにして計算されているのであろうか。換言すれば, 原価差異はいかなる原則にしたがって原価負担者に配賦されているのであろうか。これが次の問題である。

変動計画計算における原価差異の配賦は一般に原因主義 (Verursachungsprinzip) によることが主張される。例えば、原価計算の基本原則は原因 (Verursachung) に応じて原価を原価負担者に集計することである。この原因主義は原則として原価負担者への原価差異の配賦にもあてはまる、とされたり^①、原価計算の他のすべての部分領域におけると同じように、原価差異の原価負担者別配賦においても、原因主義が厳守されるべきである、と主張されたりしているとおりである^②。ここに原因主義というのは、原価を、できるだけ正確にそれを発生せしめた財貨に集計するという原則であり^③、また、ある原価負担者が発生せしめた原価 (Kostenverzehr) がそれに割り当てられるべきであるという原則である^④。これにしたがって、原価負担者への配賦にとっては、原価負担者の生産と売却に因果関係のある原価差異だけが問題になり^⑤、また、原価差異と原価負担者との間の因果関係が確認でき、実際に集計することが実行可能である限り、原価差異は実際原価の構成要素として集計すべきであるという立場が確立される^⑥。

かくて、原価差異の配賦を論じるに当たっては、原価差異と原価負担者との間の因果関係の有無が問題とされる。そして、直接的に因果関係の認められる原価差異例えば直接材料価格差異、直接労務費を単独で計算する場合の賃率差異、原価負担者ないしは製造指図書にかかわる消費差異等をそれぞれ関係ある原価負担者に配賦するには特別な困難を生じない。けだし、それらにあっては、はじめから原価差異の発生額を原価負担者別に把握することが可能であるからである。ここにいう原価負担者ないしは製造指図書にかかわる消費差異としては、例えば、原価負担者の設計変更による直接材料消費量ならびに直接作業時間の変更があげられる。

これに対して、原価部門にかかわる消費差異 (kostenstellenbedingte Verbrauchsabweichung)^⑦ と操業度差異の配賦については意見が分れている。まず、原価部門にかかわる消費差異と操業度差異を原価負担者に配賦することに強く反対するのはシュバンタークである。かれによれば、原価部門にかかわる消費差異は原価計算期間中における当該部門の活動状態の経済性の高低にか

かわりをもっているのであって、原価負担者にかかわりをもっているのではないから、これは一定の原価負担者に属さしめるべきではない、とする^⑧。つまり、両者の間に因果関係がないとするのである。また、操業度差異についても、不足操業費ないしは不働費は生産された給付によって発生せしめられたものではなく、したがってそれとは全く無関係である。それはむしろ——そういう必要があれば——原価計算期間中の「生産されなかった」給付によって制約されている。それ故、不働費はそれが発生した——利用されなかった——原価計算期間中の費用であって、原価計算期間中に生産された給付の原価ではない、とする^⑨。

他方、これに対しては次のような反論がなされている。まず、原価部門にかかわる消費差異については、原価負担者は当該部門において非経済性が生じた状態でそれぞれの部門を通過する。したがって、それは分前に応じた消費差異も実際原価として負担すべきである。これは、消費差異の一部はどうみても原価部門管理者が責任をもつべきではなく、計画設定上の誤謬や原価の動揺 (Kostenstöße) によって惹起されたものであることを考えるとき、特にあてはまる、と^⑩。また、アクラも、原価負担者の生産と原価差異の発生との間には相互依存関係が存在するとして、基本的には原価部門にかかわる消費差異は原価負担者に直接配賦すべきである、としている^⑪。

次に、キルガーやアクテは、操業度差異の処理に関するシュバンタークの意見にも反対している^⑫。ここではキルガーの論拠を聞いてみよう。すなわち次のとおりである^⑬。しかし、われわれが「生産されなかった給付」をここで何か任意に生産されなかった給付ではなく、同時に計画されていて生産されなかった給付と理解することができることを考えると、われわれは生産されなかった給付が計画を通じて生産された給付の計画原価に影響を及ぼすことを認める。けだし、これは生産された給付と生産されなかった給付の合計によってすなわち計画された給付量によって規定されるからである。その限りにおいて、生産されなかった給付との関係は依然として存在する。そして、これが製品単位原価に及ぼす影響は上に示した配賦方法で実際原価の方向に修正される、と。

以上のように、原価差異を原価負担者に配賦する際の原則としては一般に原因主義が採用され、発生した原価差異と原価負担者との間の因果関係の有無が問題とされている。一般に、原価財の消費つまり原価の発生と原価負担者との間の因果関係の存在が原価の本質を規定するメルクマールの一つであるから、原価差異の処理を問題とする場合にも、これを取り上げるのが正しい。そして、生産した原価負担者との因果関係が認められる原価差異はこれを当該原価負担者に配賦すべきである。

- ① Klaus Agthe, a.a.O., S.126.
- ② Wolfgang Kilger, a.a.O., S.610
- ③ Konrad Mellerowicz, a.a.O., S.18.
- ④ F.K.Patterson, a.a.O., S.367.
- ⑤ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.610.
- ⑥ W.Medicke, *Geschlossene Kostenträgerrechnung und Artikelergbnisrechnung in der Grenzplankostenrechnung*, Arbeitsgemeinschaft Planungsrechnung e. V., Bd.8, S.40, 1964. In: Wolfgang Kilger, a.a.O., S.610.
- ⑦ 普通、具体的には、純粹に原価部門の作業活動が原因で発生した間接費の消費差異——標準原価計算における管理可能差異ないしは予算差異に相当する——を指している。直接材料費や直接労務費についてもこのような消費差異が認識されるが、それらは原価部門にかかわる直接材料消費差異ならびに原価部門にかかわる直接賃金時間差異としては別個に把握される。Vgl. Wolfgang Kilger, a.a.O., S.238, 290 u 520. Klaus Agthe, a.a.O., S.141. しかし、原価差異の配賦の問題を論じる場合の、原価部門にかかわる消費差異としては、それらすべての差異が問題となる。
- ⑧ Karl Schwantag, *Zur Theorie und Praxis der Plankostenrechnung*, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 22. Jahrg. Nr. 2, S.77.1952. 拙稿, 上掲論文82頁。
- ⑨ Karl Schwantag, a.a.O., S.76 拙稿, 上掲論文, 83—4頁。
- ⑩ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.612.
- ⑪ Klaus Agthe, a.a.O., S.126—7. 拙稿, 上掲論文83頁。
- ⑫ もっともアクテの場合は、次のようにして、操業度差異の原価負担者への配賦は理論上可能であるとするにすぎない。すなわち、一定の固定費の発生と一定の原価負担者との間には関係があり、操業度差異も固定費の一部つまり配賦漏固定費 (ungedeckten fixen Kosten) であるから、配賦済固定費 (gedeckten fixen Kosten) とともに原価負担者に配賦してよい。しかし、ここでは原因主義による配賦は行なわれず、負担能力にしたがって配賦が行なわれる。したがって、操業度差異を原価負担

者に配賦するには多かれ少なかれ常に不正確を伴なうという大きな問題が生ずる。かくて、われわれはしばしばそれを完全に断念し、その代り操業度差異を損益勘定にもって行く、と。Klaus Agthe, a.a.O., S.17—8. 拙稿, 上掲論文84—5頁。

- ⑬ Wolfgang Kilger, Die Verteilung der Abweichungen auf die Kostenträger innerhalb der Plankostenrechnung, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 22. Jahrg. Nr.9, S.509, 1952. もっとも、キルガーは最近では限界計画原価計算(Grenzplankostenrechnung)を主張し、当然のことながらそこでは操業度差異を原価負担者に配賦すべきかどうかの問題はなくなる、としている。Wolfgang Kiger, *Flexible Plankostenrechnung - Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, S.580. u. 613.

5. 原価差異配賦の意味

原価差異の配賦の問題を考察する際には、次にその意味を明らかにしなければならぬ。つまり、上のようにして、発生した原価差異を関係ある原価負担者に配賦するという事は、計画原価を実際原価に修正するという事を意味しているのかあるいはそれ以外の事を意味しているのかを明らかにする必要がある。もし前者を意味するのであれば、計画原価計算は原価を計画原価と原価差異に分割したいわゆる実際原価計算である、という説^⑩がそのままあてはまる。これに対して、もし後者を意味するのであれば、シュバンタークの指摘するとおり、その説は全く形式的な意味でのみすなわち計算原価と原価計算期間中の原価差異の合計が実際原価であるという点でのみ堅持されることになる。操業度差異ならびに消費差異が期間にかかわる原価または収益としてそれが発生した期間に計上されることによって、いわゆる実際原価計算と計画原価計算の間には全く本質的な実質上の違いが生じる。われわれはまさにこの点に計画原価計算の決定的な功績を見出すのである^⑪。つまり計画原価計算こそ正しい原価さらには正しい利益を計算するものであるというのである。シュバンタークによる操業度差異ならびに消費差異の処理には異論があるが、かれのこの指摘それ自体は大きい意味をもっている。けだし、原価差異の配賦を通じていわゆる実際原価以外の正しい原価を計算することにその意義を認めているからである。もし、正しい原価を計算するという点でも計画原価計算に積極的な

役割を認めようと思えば、原価差異の配賦を正しい原価を計算するための手続とみななければならない。原価差異の配賦を単に計画原価を実際原価に修正するための手続とみるならば、実際原価計算の原理である原価転嫁の原則 (*Grundsatz der Kostenüberwälzung*) への逆戻りであり、計画原価計算と実際原価計算の境界が不明確になるように思われる。特に、実際原価計算と正常原価計算の境界が次の点に求められていることを考えるときその感を強くする。すなわち、製品原価計算において、正常間接費配賦率 (*Normalgemeinkostensätze*) を使用することによって原価部門に現われる配賦超過額ならびに配賦不足額は原則として原価負担者に配賦されないで直接経営損益勘定にもって行かれる。これによつてはじめて原価転嫁の原則が原価の数量面 (*Mengengerüst*) についても破られることになる。かくて、われわれはそのような原価計算の形態をもはや実際原価計算と呼ばないで正常原価計算と呼ぶ、と^①。かくて、計画原価計算においても原価差異の配賦に独自の意義を見出し、通常生ずると認められる程度の正常な原価差異を原価負担者に配賦することによって正しい原価を計算するための手続とみるのが当をえていると思われる。しかし寡聞のため、この点についての積極的な主張に接する機会を得ていない^②。今後の研究を待つて、考え方の正否をつきつめていきたい。

- ① 例えば、次のような説がこれに属する。すなわち、ところで計画原価±原価差異は実際原価以外の何物でもないから、計画原価計算は、本来、実際原価が計画原価と原価差異に分割されるという点でのみ、実際原価計算から区別される。と。 K.W. Hennig の第2回計画原価会議での説明。 In : H.G.Plant, *Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 21. Jahrg, S.531. したがって、大抵の計画原価計算は事後の原価差異の配分によって補足されるから、計画原価計算と実際原価計算とのアンティテーゼを口にするのは意味のないことであり(H.G.Plant, a.a.O., S.532) , さらに、今日では一般に、実際原価計算と計画原価計算との間には基本的な対立はなく、変動計画原価計算は実際原価計算の論理的発展以外の何物でもないという見解が浸透している、とされている。

(H.G.Plant, *Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-oder Grenzplankostenrechnung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 31. Jahrg. S.461, 1961)

- ② Karl Schwantag, a.a.O., S.78.
 ③ Wolfgang Kilger, a.a.O., S.39.

- ④ キルガーは、原価計算の個々の発展形態の間、特に計画原価計算と実際原価計算との間には重大な違いがあり、現代的形態の計画原価計算は「完全にされた」、「拡大された」あるいは「評価された」実際原価計算以上のものであるとして、両原価計算の違いを強調しているが (Wolfgang Kilger, a.a.O., S.124), われわれは、製品原価の計算の点での両者の違いを極めなければならないのである。

6. むすびにかえて

以上によって、われわれはまず変動計画原価計算における、原価管理目的のための計画原価と製品原価計算上の正しい原価との背離という事実を知ることができた。しかし、広く、原価計算一般の任務の一つに、製品原価計算上の正しい原価を計算し、もって対利害関係者報告用の財務諸表の作成に寄与するということが厳然と存在する以上、その事実を知っただけでは十分ではない。計画原価計算において製品原価計算上の正しい原価に接近するためのプロセスを明らかにしなければならない。われわれは原価差異の原価負担者への配賦こそそのプロセスにほかならないとした。製品原価計算上の正しい原価の計算は原価の本質を規定するメルクマールに照してはじめて可能である。そのメルクマールの一つに原価財の消費したがつて原価の発生と給付の生産との間に因果関係の存在がある。したがって、原価差異の原価負担者への配賦に際してもこの因果関係の存在が基準とされなければならない。この意味では計画原価計算では正しい方向がとられている。

原価の本質を規定するメルクマールにはさらに正常性概念がある。すなわち、原価財の消費のうち正常なものに限り原価となるという概念がこれである。したがって、原価差異の原価負担者への配賦を考えるに当っては、この正常性概念を適用しなければならない。すなわち、原価負担者に配賦される原価差異は正常なものに限られるべきである。これによつてはじめて原価差異の配賦を製品原価計算の正しい原価を計算するための手続として位置づけることが可能となる。今後の研究によつて、この点を一層確かなものにしていかなければならない。