

昭和二十七年二月一日 第三種郵便物認可
昭和二十四年六月三日 國有鉄道特別承認雜誌第一一九九号

經濟論叢

第101卷 第5号

哀 辞

故佐波宣平教授遺影および原稿

- ミュール型紡績工場 堀 江 英 一 1
- 部門間の連関構造 山 田 浩 之 雄 23
井 原 健 雄
- 原価管理思考としての変動予算概念 野 村 秀 和 43
- 低開発国開発計画における技術選択 名 畑 恒 64

記 事

佐波教授逝く

追悼講演 (山田浩之 前田義信 谷山新良 森嶋通夫 上田三四二)

追憶談 (葛城照三 安間進)

故佐波宣平教授自作年譜

昭和43年5月

京 都 大 學 經 濟 學 會

原価管理思考としての変動予算概念

—製造間接費の管理手段—

野村 秀 和

は し が き

周知のとおり、原価管理における最大の難問題はいわゆる「固定費問題」である。ある意味では、「固定費問題」から原価管理の問題が発生してきたと言っても決して言い過ぎではないかもしれない。しかし、固定費が原価管理上の問題となるのは、ただ単に、固定費だから問題となるわけでは決してない。「固定費が問題となるのは、それが不働費として現象するからにほかならない」¹⁾。

それでは、いわゆる「固定費問題」をめぐって、原価管理思考はいかなる回答を与えてきたのであろうか。

実際原価計算の欠陥に対する代表的な批判ともいうべきエマーソンの見解は、すでに多くの論者によって引用されてはいるが、原価情報の遅延と偶発事故が原価に混入し、原価情報が不正確となるため、無駄の排除が出来ない²⁾ という2点に要約することができる。有効な原価管理を行なうためには、原価情報の遅延はその管理不能を決定的にする。原価情報の迅速性さらにいえば原価情報の事前入手は、原価管理上とくに重要であり、この面からも実際原価計算が標準原価計算へと移行せざるをえないのである。

しかし、より重要な側面は、エマーソンの指摘する後者の点にある。

すなわち、実際原価計算においては、発生した全ての原価を製品に配賦する

1) 拙稿、管理会計論の生成基盤について、「経済論叢」第94巻第6号、昭和39年12月号、66ページ。

2) Harrington Emerson, "Efficiency as a Basis for Operation and Wages", *The Engineering Magazine*, Vol. 36, No. 3, Dec. 1908, p. 336.

ため、偶発事故などによる非能率な支出も、製品製造に必要な支出も、全てが混同されてしまい、非能率な支出を除去するための区分表示すらもできていないのである。

かかる非能率には、いわゆる「固定費問題」として登場する不働設備費——低操業度のばあいに発生する——も含まれるが、直接費についての浪費がその中心であった。

原価情報の迅速性と非能率による浪費額を区分するという、実際原価計算の欠陥の克服は、標準原価計算思考によって、ある程度達成された。しかし、標準原価計算思考による原価管理も、原価一般を標準原価とロス部分に区分するばあいに重大な難問題に直面したのである。

製造直接費についていえば、能率技師による物量・時間基準によって、技術的に製品単位当りの標準原価を設定することは可能である。この意味では、製造直接費の実際発生額を標準原価とロス部分とに区分できるわけである。

しかし、製造間接費については、製品単位当りの標準原価を設定するためには、製造計画換言すれば操業度をあらかじめ予定しておかなければならない。しかし、かかる操業度の予定が実際に実現するという保証はない。したがって、実際発生製造間接費と製品へ配賦された製造間接費との差額は、「非能率からくるものと、実際操業度と予想操業度との差異からくるものが混合し」³⁾しており、原価管理のためにはあまり役に立たないのである。そして、この製造間接費のなかには、多くの固定費が含まれているのが普通であり、いわゆる「固定費問題」とは、操業度に関連するところの製造間接費問題として登場してきていることは、すでに周知の事実である。そして、かかる操業度の差異として生ずる固定費の原価差額を一般に管理不能費と呼んでいる。

しかしながら、「実際には、管理不能費というものはありえない」⁴⁾ のであり、ここでいう管理不能という意味は、製造部門の責任においては、管理する

3) R. Lee Brummet, *Overhead Costing*, 1957, p. 145.

4) R. Lee Brummet, *ibid.*, p. 142.

ことができないというだけである。

原価管理の思考が、ますます直接作業部門での管理を問題としていくなかで、現場の責任と結びつけられた原価管理思考が、製造間接費にまでおよび、そのための新しい原価管理思考として、変動予算概念が登場してくるのである。

本稿での課題は、製造間接費管理思考として登場してきた変動予算概念が、原価管理思考のなかでいかなる位置と役割とを与えられているかを明らかにすることである。

I 標準原価計算理論における製造間接費管理思考の展開

原価管理を有効に実施するためには、原価を細分し、それを発生部門の責任と結びつけなければならない。しかも、管理の対象となるのは、製品単位に配賦されてしまった原価ではなく、まさに、発生原価そのものであり、配賦される以前の原価なのである。この点について、「直接費もそうであるが、間接費においてもその管理は、費用の発生源泉において実施することが重要である。……配賦計算というものは財務会計に属するところの製品原価を算出するために必要な手続であって、原価管理のためには無用なものである。」⁹⁾という実際の見地は、この点を裏書きするものである。

標準原価計算思考に基く原価管理は、この点で、財務会計的アプローチとの関係をどのように展開しているのであろうか。

製造直接費についてみると、製造量との間に比例関係がみられ、この意味で製造直接費は比例費といわれている。この原価は操業度の変動したがって製造量の変化に給原価が比例するが、製品単位当りの配賦原価は変化しないという性格をもっている。

なお、とくに銘記すべきこととして、標準原価概念が歴史的に成立する段階は、生産と資本の集積と集中がほぼ完了し、科学的管理法の適用による製造工程の技術的分析が、それに先行している段階なのであって、生産過程におけ

5) 中山隆祐、間接費差異の分離、「企業会計」第14巻第3号、昭和37年3月号、66ページ。

る標準設定が、比例費である製造直接費については技術的に可能であり、またそれだけの根拠ももちえたのである。

この結果、製造直接費については、製品単位当りに配賦された標準原価すなわち財務会計上の計算で問題としなければならない原価と発生原価すなわち管理会計上原価管理の責任額とされるところの原価——これは当然のことながら製造部門の管理責任とされる原価である——とが一致するという結果になるのである。

したがって、このばあいには、財務会計上で問題とされる製品単位当りの標準原価が、製造部門に対する能率測定の基準となるのであり、実際発生原価総額と配賦標準原価総額との差額によって、直接費についての製造部門の部門責任が判断され、評価されるのである。

しかしながら、製造間接費については事情は全く異なる。

製造直接費については、その標準設定を技術的に可能とした生産の集積と集中は、当然のことながら、資本の有機的構成を高度化し、製造間接費自体を巨額化させるとともにその中に含まれる固定費の増大を惹起した、同時にそれは過剰生産設備の固定化を生みだし、慢性的に操業度問題を登場させることになった。かくして、資本主義の矛盾の現象である過剰生産が、過剰生産設備の恒久的存在という現象を固定化させる独占段階において、固定費の一定部分は不働設備費に必然的に転化することになり、この段階では、企業にとって操業度問題は死活にかかわる重大問題となって現象してくるのである。かくして、製造直接費についてはその標準設定の可能性を作り出した製造工程の技術革新を伴う生産の集積と集中が、製造間接費については、逆に、その標準設定の障害物に転化していたのである。

こうした点をふまえて、財務会計上の問題すなわち製造間接費の配賦率の問題をみると、完全操業度による配賦率から、数年間の平均操業度による配賦率へと移行し、技術的見地から経験的・実際の見地への「後退」がみられることはすでに述べたとおりである⁹⁾。

そしてまた、このような配賦率による間接費計算が、真実の原価をめぐる議論を惹きおこすのであり、間接費配賦計算は財務会計上の原価計算にとっても大きな弱点となっており、これらはすべて、操業度の変動問題に起因しているのである。

管理会計上からみればあいにも、原価管理の基準となる標準発生製造間接費額は、あらかじめ操業度を予定しておかない限り求めようがないわけであり、予定した操業度に基づいて計算した配賦率による配賦後の製造間接費にしても、実際の操業度が予定した操業度と一致しないときには、その差額は必ずしも克服すべき非能率のみを意味するわけではなく、操業度の差異によって発生した差額をも含むことになる⁷⁾。

このようにみえてくると、製造直接費についての標準設定の技術的可能性に対し、製造間接費は操業度の予定という製造過程内部での技術的解決からはみだす問題を含んでいるため、両者はともに製造原価でありながら、原価管理とくに標準原価思考に照らしてみればあいには大きなちがいをもっていることが理解されるであろう。

にもかかわらず、原価管理思考の「発展」として登場してきた標準原価計算思考による製造間接費の管理は、配賦率の計算基準として標準（正常）操業度という概念を生みだしたにとどまる。

製造間接費の実際発生額と標準（正常）配賦率による製品へ配賦された間接

6) 拙稿、形成期における標準原価計算論の管理的性格の意義、「経済論叢」第95巻第5号、昭和40年5月号、注41)参照、57ページ。

7) 価格差異がなく、また操業度差異もないばあいでも、その発生差額は必ずしも非能率を意味するとはえないこともある。すなわち、製品構成の変化やしたがってそれにより生ずる作業方法の変更などが、複種大量生産や個別生産の形態のばあいにはよくみられるのであり、このばあいには、同じ作業時間に発生する製造間接費の標準は異なることがありうる。このような内容に因る差額を操業構成差異と称しているが、本稿ではこの点の指摘だけにとどめておく。詳しくは、W. W. Neumayer, "Berücksichtigung des Auftrags- und Verfahrens-Wechsels in der Fertigung durch doppeltflexible Plankostenrechnung", *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, Jg. 20, Nr. 7, Juli 1950, S. 403-11; W. W. Neumayer, "Vollkommenheitsgrade der Plankostenrechnung", *ZfB*, Jg. 21, Nr. 11, November 1951, S. 589-97; 松本雅男, 「標準原価計算論」昭和37年; 同, 製造間接費の予算管理, 「一橋論叢」第31巻第6号, 昭和29年6月, 48ページなどを参照のこと。

費額との差額の内容は、実際操業度が標準（正常）操業度と一致していないときには、製造部門では管理不能であるがトップマネジメントの経営政策の中で解決可能な操業度差異と製造部門自体の中で管理できる非能率を示す差異との両者を含んでいる。したがって、実際操業度の予測が正確にできれば問題は生じないのであるが、現実には殆ど不可能である以上、残された道は、理論上、この差額を管理可能費（非能率部分）と管理不能費（操業度差異部分）に区分することができるかどうかである。

このような区分が概念上可能であるなら、管理可能費は製造部門の現場責任額とみられるため、原価切下げ目標が製造間接費についても明示できることになるわけであり、また他方では、管理不能費によって、製造部門自体にとっては責任外であるが、トップマネジメントの操業度政策の責任に帰すべき結果が示されることにより、販売予測とそれに見合う生産計画を含む企業の利益計画の観点から、トップマネジメント自体の経営政策の結果に対する評価がこれによって行なわれることになるのである。

かくして、この差額の区分が理論的に可能であるならば、製造部門の現場責任の明示と追求という本来的な原価管理とともに、トップマネジメントの操業度政策をも評価しうる手段が概念的に形成しうることになり、原価管理の弱点ともいべき製造間接費の管理が、かかる差額の区分方法を入手することにより、逆に、作業現場とトップマネジメントのそれぞれに対し、有効な管理手段すなわち「合理化」基準を提供することになるのである。

Ⅱ 製造間接費管理思考としての原価管理理論

すでに述べてきたところからも明らかなように、製造間接費を管理するためには、標準原価計算が製品単位当りの標準原価概念を意味する限り、標準原価概念による有効な管理は望めない。この点について溝口教授は「製造間接費の管理は一般には原価管理の領域に属すると考えられているが、それは直接費の管理と趣きを異にする。直接費は標準による管理の対象となりうるのに対して、

製造間接費は本来的な意義における『標準による管理』の対象ではない⁸⁾と述べている。したがって、製品に配賦される以前の発生原価を管理の対象としなければならない、また、有効な管理を行なうためには、製造間接費を経営全体の発生額として捉えるよりも、原価中心点ごとに分解されたそれぞれの発生部門別の単位で管理しなければならない。

製造間接費管理の特徴は「直接費も係長、班長等の責任者によって管理されるが、直接費は標準原価という客観的測定具による管理に依存するものが多いのに、間接費に対しては、そのような客観的測定具がないから、人の責任による管理方法をただ一つの方法として強調しなければならない⁹⁾」ということになり、製造部門別に管理責任者の責任を明示する部門別予算統制手続が採られることになるのである。

予算統制思考は、すでにマッキンゼー¹⁰⁾によって1922年に提起されており、これは1920年代から形成されてきた計数管理の重要な一翼をなうものである。予算統制機能の効果は、いうまでもなく企業活動の全面におよぶものであり、計画と調整の機能を果し、同時に統制の効果をもあげようという点にある。これは、経営者による利益計画いうならば経営政策的視点によって貫かれているものといえよう。

製造間接費の予算統制が、かかる経営者の経営政策とくにここでは販売予測との関係で決定される操業度政策をとり入れたところで実施されるのであるが、製造間接費の有効な管理手段は、まさにかかる間接費予算統制という原価管理手段で行なわれなければならないのである。

製造間接費管理について用いられる予算統制の方式は、初めは固定予算による統制であった。固定予算による製造間接費管理は、あらかじめ操業度の予定をたてて、それに基いて製造間接費予算額を計算し、この予算額を基準として、実際発生製造間接費を統制しようという方式である。これはすでに述べた間接

8) 溝口 雄、製造間接費差異の分析、「産業経理」第18巻第7号、昭和33年7月号、41ページ。

9) 中山隆祐、前掲論文、69ページ。

10) J. O. McKinsey, *Budgetary Control*, 1922.

費の標準配賦率と同じ欠陥をもつといわなければならない。

確かに、固定予算の設定は、操業度の予定を作るという意味で計画機能を生かし、予定操業度に基づく製造間接費予算額の決定によって調整機能をも果すであろう。しかし、ここで問題としている製造間接費の管理に対しては、予定操業度の実現性の保証が確実でない限り、その統制機能はすでに述べたような欠陥をもつことはここに繰りかえすまでもないことである。

ところで、すでにみてきたとおり、効果的な製造間接費管理の手段は予算統制において他にないとするなら、固定予算によって計画と調整の機能を生かした上で、製造間接費管理を有効に行いうるような管理手段が求められなければならないことになる。ここで求められるものは、固定予算方式によって統制の対象額とされる製造間接費予算額と実際発生製造間接費との差額を操業度差異と非能率差異とに区分する概念である。そして、この回答として、変動予算概念が登場してきたのである。したがって、企業の利益計画を追求するものとしての固定予算による統制と、ただ、それだけでは、とくに製造間接費管理に重大な弱点を残すことになるため、その点を補完する意味で、製造間接費に対する変動予算概念が登場してきたとみるのが妥当であろうと思われる。

1920年代に生み出された予算統制の実際上の採用情況は「30年代のなかば頃までは、大部分の企業予算は予測型すなわち固定予算形式であった」¹¹⁾が「私の考えでは、第2次大戦前の10年間における工業会計のもっとも大きなただひとつの進歩 (the greatest single advance in industrial accounting) は、弾力性予算の原理の発展であり、さらに適切に言えば、その普及であった。固定費と変動費の差異についての認識に基いて、弾力性予算すなわち変動予算は、異なった間接費許容額が異なった操業度に対して必要であることを認識する統制道具なのである」¹²⁾。

マーブルの指摘にもあるように、30年代になって、変動予算概念が登場して

11) R. P. Marple, "Combining the Forecast and Flexible Budgets", *Accounting Review*, Vol. 21, No. 2, April 1946, p. 140.

12) R. P. Marple, *ibid.*, p. 140.

くるのであり、これによって製造間接費の各操業度に応じた許容額が明示される結果、製造間接費におけるいわゆる「差額」の区分が概念的に成立したのである。

変動予算概念は、操業度の変動によって変化する製造間接費の発生額を、それぞれの操業度に応じた許容予算額として提供する。このような製造間接費許容予算額は、「予算による下部活動の管理性を強め」¹³⁾ることになり、さらにいえば、変動予算の中の「統制可能費予算項目のみが、経費を最低に切下げることに対する現場長の能力を評価し、現場責任者報賞制度を実施するばあいに考慮される」¹⁴⁾ことにより、変動予算概念は、製造部門なかでも下部活動の強化と責任を追求する「合理化」の手段となるのである。

他方において、変動予算概念の登場は、それぞれの操業度ごとの許容製造間接費額と実際配賦製造間接費額の差額（操業度差異）を、トップマネジメントの責任として明示することになる。このばあい、「このような操業度差異というものは、その大小が差異の重要性を比例的に示すとはかぎらない。たとえば固定費が大きければ、わずかな操業度の変動があっても、差額は大きく計算されてくる。逆に固定費が僅少であるならば、大きな操業度の変動があっても、差異は大きく出でこない。……したがって操業度差異については、金額の大小よりも、正常操業度からの偏向度の大小の方が利益管理にとって重要となる」¹⁵⁾という指摘は、製造現場に対する「合理化」基準としての変動予算概念とトップマネジメントに対する「合理化」基準としての変動予算概念とが、同じように経営の「合理化」基準とされながらも、その具体的適用において効果的に使い分けられることを示すものである。

変動予算概念の登場による製造間接費管理の新しい段階は、30年代の不況下において、企業の計数管理の全面的な強化発展のなかで、製造過程における

13) 上野重信、製造間接費の管理と変動予算の性質、「札幌短期大学論集」第7号、昭和35年3月、60ページ。

14) C. L. Van Sickle, *Cost Accounting*, 2 ed., 1947, p. 461.

15) 中山隆祐、前掲論文、73ページ。

「合理化」追求の手段である標準原価計算思考による原価管理が、製造間接費の管理において、操業度問題という難問題にぶつかり、その時すでに成熟していた予算統制の手法と結合して新しい原価管理の手法としての変動予算概念を成立せしめたのである。

不況下のニューディール政策による独占の再編成の進行のなかで、製造現場とトップマネジメントの両者の責任を明示するという形をとる変動予算概念の登場は、まず原価管理のなかでもとくに困難とみられていた製造間接費管理の下部活動における「合理化」基準を示すものとみられるが、さらにそれだけにとどまらず、労使協調による企業の原価意識の向上や経営管理政策の唱和といった背景と密接な連がりをもっていただけとみられないであろうか。

とはいえ、変動予算概念の形成がみられたとしても、このような概念による現実の製造間接費の原価分解は、実務処理の段階で直ちに大きな限界に逢着せざるをえないのであり、それには、例えば、製造間接費を固定費と変動費とに区分することの可能性、準変動費の把握、製造部門ごとの操業度の基準となるべき指標を何にするかなどの問題が残されており、実務的には近似的計算かあるいは仮定に基く処理ということになるのである。したがって、このような実務上での処理は、必ずしも現実の原価の反映を示すものではなく、正確な原価責任基準とはいえないものなのである。しかし、それにもかかわらず、かかる原価管理の実務的処理は、ひとたび企業内での管理会計制度として導入され、設定されると、現実「合理化」基準として大きな役割をになうことになるのである。

Ⅲ 変動予算概念の史的展開

A. 萌芽期

変動予算概念の先駆ともいうべき弾力的な予算の作成は、固定間接費と変動間接費の分類から出発するが、このような間接費の分類は「少なくとも1880年代にさかのぼることができる」¹⁶⁾といわれている。

また、「現在、弾力性予算と呼んでいるものの基本的思考は、事実上、ヘンリー・ヘスによって、1903年の注目すべき論文の中にすでに述べられている」¹⁷⁾というソロモンズの指摘や、B. A. フランクリンが、1912年にはその著書 *Cost Reports for Executive* の中で、経費を管理可能費と管理不能費に分けており、「これは今日、弾力性予算の論議においてよく親しまれている用語であり、それをはじめて用いたものの1つである」¹⁸⁾といわれている点など、原価計算理論史の研究からは、変動予算概念の萌芽がかなり早い時期から問題になっていたことが解かるのである。

さらに、相対的繁栄期とみられる1920年代の中期においては、すでに操業度問題換言すれば製造間接費の不働設備費現象に対する関心を示すところの製造間接費管理を志向する論文を容易に見出すことができる¹⁹⁾。

'20年代末期には、ヘイズは弾力性予算という用語を用いたが、「弾力性予算を管理統制の手段として用いる可能性は、なおいまだ十分には実現されていないし、認識されてもいない」²⁰⁾という状況であった。だが企業の統制の基礎となるヘイズの原価分析は計算上の分解であって²¹⁾、その点では周知のシュマーレンバッハの比例費と固定費の計算的原価分解と同じである。

したがって、こうした点からみると、この時点での製造原価の分解は損益分岐点や利益計画との関連で行なわれ、主として操業度政策や販売計画の資料とされることがねらいであった。その意味では、近代的な変動予算概念が、あくまでも製造部門における下部管理をとくに製造間接費について行おうとする点

16) S. P. Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, 1954, p. 243.

17) D. Solomons, Historical Development of Costing, in *Studies in Costing*, edited by D. Solomons, 1952, p. 48. なお、ヘンリー・ヘスの見解については、詳しくは数田礼二、ヘンリー・ヘスの経営計画論、「立教経済学」第14巻第1号、第2号、昭和35年6月、7月参照。

18) S. P. Garner, *ibid.*, p. 169.

19) 例えば、N. A. C. A. の Official Publications の中から2論文を示しておこう、Ray W. Darnell, The Use of Budgets in Reducing Overhead, Vol. 6, No. 3, Oct. 1, 1924; A. F. Stock and J. M. Coffey, Overhead During Low-Volume Production, Vol. 6, No. 12, Feb. 16, 1925.

20) Monard V. Hayes, *Accounting for Executive Control*, 1929, p. 209.

21) Monard V. Hayes, *ibid.*, pp. 221-22.

にその主な特徴の1つがあるとみられるのに比して、用語として弾力性予算が使われてはいるが、この時点で変動予算概念が確立したとはいえないと思う。

B. '30年代における変動予算概念の生成

1930年代に入ると、N. A. C. A. の *Bulletin*²⁵⁾の中にも弾力性予算 (flexible Budgets) や変動予算 (Variable Budgets) という用語が多く使われ出し、経営管理の道具としての重要性が説かれはじめる。

また、この段階では、若下の原価計算の書物でも「管理視点からみると、予算における弾力性は非常に望ましいことである」²³⁾とか、「産出量の変動による工場間接費差異の問題の解決には別の方法」²⁴⁾が採られるとして、弾力性予算を問題としているものがあらわれる。なかには、弾力性予算図表として表示するものなどもみられる²⁵⁾。

こうしたなかで、弾力性予算そのものを取り扱った「最初のまとまった理論的研究」²⁶⁾とされるウィリアムズの著書²⁷⁾が出版された。

ウィリアムズは「予算は経営管理の道具」²⁸⁾であると述べるが、そのばあい「販売予測が正確であり、予算のための経営計画が有効であることは必ずしも

22) 例えば、現行の予算制度の限界を論じ、事情の変動する中での評価基準となっている予算の非弾力性を指摘し、その改善を提起することを目的とした A. C. Brett, *Flexibility in Budgetary Control*, Vol. 13, No. 20, June 15, 1932, p. 1406. や、各期の実際繰業度による弾力性予算は、操業度の変化によって生じた損益を区分することに役立つ、予算統制の1つの重点となるとする J. W. Dixon, *Standard Costs and Flexible Budgets in the Brewing Industry*, Vol. 15, No. 9, Jan. 1, 1934, p. 597. ディクソンはまた、部門責任者や職長などの責任を明示する評価がなされることも、もっとも重要な特徴の1つであるともいう、*ibid.*, p. 615. この他にも、A. C. Chubbuck, *The Flexible Budget and Standard Costs in a Business of Moderate Size*, Vol. 15, No. 14, March 15, 1934; P. A. Wilks, *The Flexible Budget System at Strathmore Paper Company*, Vol. 17, No. 19, June 1, 1936; Frank Klein, *Some Developments in Variable Budgeting*, Vol. 17, No. 19, June 1, 1936. なお、弾力性予算(変動予算)関係のさらに詳しい N. A. C. A. 出版物文獻目録は、クラインの論文の末尾に示されている、*ibid.*, p. 1171.

23) T. H. Sanders, *Cost Accounting for Control*, 2 ed., 1934, p. 450.

24) John J. W. Neuner, *Cost Accounting*, 1938, p. 450.

25) C. F. Schlatter, *Advanced Cost Accounting*, 1939, p. 40.

26) 広黒和俊、変動予算の生成発展と今後の課題、「会計」第91巻第2号、昭和42年2月、95ページ。

27) John H. Williams, *The Flexible Budget—How to use it to organize, to coordinate, and to stimulate the activities of executives, as well as to control expense*, 1934.

28) John H. Williams, *ibid.*, p. 2.

必要ではない。弾力型の予算により、許容予算額は実際の操業度に応じて調整され²⁹⁾るから、弾力性予算を管理道具として用い、より有効な経営管理を実施しようとしている。この弾力性については「予算における弾力性が意味するものは、異なった諸条件や操業度に応じて調整される便宜性 (facility) である」³⁰⁾といい、弾力性の意味を可変性においている。そして、操業度の変化に応じた原価の区分として、固定項目、比例項目、混合項目に分類する。

固定項目は「借入金利子、地代、財産税などの操業度に応じて変化しない項目」³¹⁾であり、比例項目は「操業度に比例して変化する項目」³²⁾として、主なものに割引料、手数料、直接労務費、材料費などがある。固定項目も比例項目も弾力性の点からはむづかしい問題は生じないし、また、これらの項目はごく僅かしかないとされる。問題なのは混合項目である。これは「操業度の変化に応じて比例的に動かない」³³⁾項目であり、大部分の予算項目はこれにあたりとみられる。したがって、このような混合項目すなわち準変動費を固定・変動の部分に区分できれば、操業度の変化に応じた許容予算額は容易に求められる。

ウィリアムズの特徴は混合項目を固定と変動の要素に区分する方法にある。これはウェルシュによって、ウィリアムズ法として説明されているが³⁴⁾、以下の手続を経由する³⁵⁾。

1. 操業度の最低と最大の決定³⁶⁾——これを今 \$ 100,000 と \$ 200,00 とする。
2. 当該混合項目の最低と最大操業度における総原価の決定—— \$ 3,833 と \$ 4,396。
3. 最大から最低の操業度および総原価を差引く—— \$ 100,000 と \$ 563。

29) John H. Williams, *ibid.*, p. 6.

30) John H. Williams, *ibid.*, p. 53.

31) John H. Williams, *ibid.*, p. 54.

32) John H. Williams, *ibid.*, p. 54.

33) John H. Williams, *ibid.*, p. 55.

34) G. A. Welsch, *Budgeting*, 1957, pp. 173-74.

35) John H. Williams, *ibid.*, pp. 60-61.

36) なお、最低と最大操業度の意味が必ずしも明確でないが、最低販売原価を営業活動の可能性が残されている最低操業度のばあい、最大販売原価を設備の実際能力が使用されているばあいと説明したことがある。John H. Williams, "A Technique for the Chief Executive", *Bulletin of the Taylor Society*, Vol. 7, No. 2, April 1922, p. 57.

4. 操業度の差引残で原価の差引残を除す。——ここでは \$1,000 当り \$5.63 の比例費。

5. 最低と最大の操業度に比例費を乗じ、各操業度の総比例費を求む——\$563 と \$1,126。

6. 総原価 (\$3,833 と \$4,396) からこの総比例費を差引き固定費を求む——各操業度とも \$3,270。

このような原価分解法は、すでに述べたヘイズのばあいと基本的に同じものであり、損益分岐点分析などに利用はできても、原価管理思考としてはなお不十分なものと言わなければならないであろう。

スコットの子算統制論においては、変動予算概念が固定予算統制に対するものとして、かなり整理された形で扱われている。彼の変動予算概念は、複数予算、弾力性予算、職能予算という3種類の内容からなることはすでに周知のことであるが、「予算が真にその意義を果すには、実績を計画と比較しうることが必要で」³⁷⁾あり、「時にはこれら3つの予算は経費統制のために用い」³⁸⁾られ、なかでも「弾力性予算編成 (flexible Budgeting) の目的は、達成された実際売上に対応して実現されなければならない経費と成果を示すこと」³⁹⁾にあるとして、製造間接費の管理を意識していることを示している。

複数予算の編成は、可能、最大、最低の3種の売上予想に対する経費見積りとして行なわれるが、(1)それが固定費と変動費の割合とは無関係になされるばあい⁴⁰⁾と、(2)固定費と変動費の割合を正確に計算して行なわれるばあい⁴¹⁾とに分かれる。

弾力性予算では複数予算方式から理想的弾力性予算方式までの6通りの予算作成方法を示し⁴²⁾、変動予算による原価管理方式の原型はここに殆ど示された

37) W. Scott, *Business Budgeting and Budgetary Control*, 1939, p.230.

38) W. Scott, *ibid.*, p. 232.

39) W. Scott, *ibid.*, p. 252.

40) W. Scott, *ibid.*, pp. 233-34. 一般に実査法という。

41) W. Scott, *ibid.*, pp. 235-36. 一般に公式法という。

42) W. Scott, *ibid.*, pp. 253-76.

といてよい。

なお、職能予算では「もっとも重要なことは、各職能あるいは職能グループの責任を特定の人に明確に結びつけうるような方法で、職能を区分することの必要性である」⁴³⁾といい、変動予算概念による原価管理が、部門の管理責任と結びつくことの必要性和重要性を指摘していることは注目すべき点である。

このようにみえてくると、スコットにより漸く変動予算概念が確立し、「その内容はいずれも今日一般に変動予算、弾力性予算として考えられているものとあまり異るところはない」⁴⁴⁾とみなしうるようになったのである。

C. 変動予算概念の完成者ガードナー

ガードナーがあげている経営管理に變動原価すなわち弾力原価を用いる5つの主要な理由は次のように要約される。すなわち、1. 生産量の変化が原価に及ぼす影響の考察。2. 各製品原価を今よりも比較しやすい基準のもとにおく。3. 原価の確定要素として操業項目を表示。4. 経営者に産出単位よりも、操業度、固定、変動の要素に区分した原価の研究機会を与える。5. 原価と売価の科学的依存関係。6. 長期と短期の両問題に対処する好機を経営者に与える⁴⁵⁾。

これはガードナーが原価管理なかでも製造間接費管理のために原価の変動を分析していることを示すものであり、操業度の関係がとくに注意されていることが理解されよう。

操業度との関連で変動予算概念が今までも取り扱われてきたのであるが、操業度についての詳しい吟味はガードナーによって展開されたといえる。彼は「いかなる企業においても、もっとも共通的な尺度は販売高である」⁴⁶⁾として、これまでの論者と同じ結論（販売を操業の指標とする）から出発するのであるが、真の管理からいうと販売高は必ずしも企業の操業度を反映するものではないと

43) W. Scott, *ibid.*, p. 279.

44) 脇黒和俊、弾力性予算に関する文献(Ⅱ)、「山口経済学雑誌」第10巻第2号、昭和34年7月、123ページ。

45) F. V. Gardner, *Variable Budget Control*, 1940, p. 47.

46) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 49.

いい⁴⁷⁾、「選ばれた基準の単位にかかわらず、その基本目的はそれが操業度の尺度であ」⁴⁸⁾ること、したがって例えば、「ある職長に彼の担当する生産部門の管理を、会社全体の売上によって要求することはもっとも知恵のないやり方である」⁴⁹⁾として、それぞれの部門に応じた操業度の基準の必要性を認識しているのである。

この点について彼は、操業度の基準としては、「標準直接労務費が工場間接費統制の最良の基準であることは、数百の事例適用において疑いのないもの」⁵⁰⁾というほか、トン数、熱処理数、熱処理日数、機械時間数などが示される⁵¹⁾。これらの条件としては要するに、便利で計算や理解や統制が容易⁵²⁾であればよいという実践的姿勢がきわめて強い。

さらに、ガードナーは原価の変動態様の直線型の有利さを主張して、直線型変動に編差をもたらすラグ現象の要因として、1. ゆがめられた（操業度の）基準。2. 過去の結果の特徴。3. 低水準及び高水準操業の影響の3点⁵³⁾を指摘する。したがって正しい基準の採用と過去の不完全な統制の克服、通常の操業度（ほぼ30～80%としている）の維持により、ラグを押えられるならば、直線型の原価変動態様が求められるという論理になっており、そしてこのばあい、直線型の利点としては、決定、理解、総合および使用の容易性があげられ⁵⁴⁾、変動予算概念による原価許容額の計算の実務的容易さを証明することで、原価管理に対する積極性を示すのである。

ただ、原価差異分析では操業度差異と予算差異に分かれ、「それは製造間接費配賦不足額に対する責任を販売部門と工場管理者とに分ける」⁵⁵⁾ということ

47) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 49.

48) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 66.

49) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 66.

50) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 62.

51) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 62.

52) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 50.

53) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 109.

54) F. V. Gardner, *ibid.*, p. 112.

55) F. V. Gardner, *ibid.*, pp. 184-86.

によって、基本的には経営者と生産部門との両者の責任を明確にする概念として変動予算が意識されてはいるが、「未だ初歩的段階であ」⁵⁶⁾ることはいなめない。

しかし、ガードナーの原価管理としての変動予算概念をみると、操業度の基準問題の吟味や原価変動態様に対する理解に示される詳細で技術的な展開には、実務的実践の容易さがその中心を貫いており、この点は変動予算概念の完成者としてガードナーを位置づけるばあいの重要な特徴というべきであろう。

D. 1940年代以降の展開

1940年のブロッカー以後⁵⁷⁾、世界大戦中の中断のあとで、原価計算の書物の中には、製造間接費の効果的統制手段として、変動予算概念が登場する⁵⁸⁾。したがって、第2次大戦後、ウェルシュの総括を頂点として、原価計算理論や予算統制理論の中に、この概念は洗練された形ではっきり定着したといえるであろう。

ところで、第2次大戦後の予算統制理論として、ヘッカートとウィルソンの共著がみられるが、このなかでの変動予算概念の特徴は「経済の潮流は自然的、政治的、社会的力の変化を受けて急変するので、企業の将来は確実ではありえない」⁵⁹⁾とする認識の下に、予算の計画、調整、統制の3機能のそれぞれにつ

56) 津田博士、F. V. ガードナーの変動予算統制についての一考察、「明治学院論叢経済研究」第44号第2輯、昭和32年2月、89ページ。

57) J. G. Blocker, *Cost Accounting*, 1940, p. 577. このばあい flexible Budgets の用語を用いている。

58) 第2次大戦後の主な原価計算の書物から、この概念の説明をしているものを年代順にひろくと以下のとおり。どの書物も簡単な説明のみ、() に使用用語を示した。
C. L. Van Sickle, *Cost Accounting*, 2 ed., 1947, (Flexible Overhead Expense Budgets); J. H. March, *Cost Accounting*, 1949, (Variable or flexible budget); S. W. Specthrie, *Basic Cost Accounting*, 1950, (Variable budget of factory expenses); C. T. Devine, *Cost Accounting and Analysis*, 1950, (Flexible-Sliding-Budget); C. Gillespie, *Cost Accounting and Control*, 1957, (flexible Budget), G. Shillinglaw, *Cost Accounting*, 1961, (departmental flexible budgets); M. Backer and L. E. Jacobsen, *Cost Accounting*, 1964, (Variable Budget); C. T. Horngren, *Accounting for Management Control*, 1965, (Flexible Budgets); W. A. Terrill and A. W. Patrick, *Cost Accounting for Management*, 1965, (flexible Overhead Budgets); J. M. Fremgen, *Managerial Cost Analysis*, 1966, (Flexible Expense Budgets).

59) J. B. Heckert and J. D. Willson, *Business Budgeting and Control*, 2 ed., 1955, p. 47.

いて、弾力性の役割を述べている。なかでも原価管理目的のために「生産と販売の各種のレベルにおいて、原価はいくらであるべきかを示す」⁶⁰⁾ことが、予算に弾力性を与える基本的な理由であるとしていながら、計画や調整に関する説明では、不確実性や条件の変化を前提とした固定予算の修正の容易さとして弾力性を捉えるために、製造間接費管理といった面が後退して、自然的、政治的、社会的変動に対応せる見積りの変更といった内容が前面に出てきており、これは、かかる思考を単なる原価管理概念からより広い経営管理概念へと対象を拡大させることになっている。

管理的予算統制論の1つの頂点をなすウェルシュにおいては、変動予算概念が成熟した形で展開される。

ウェルシュの包括的予算プログラムの第2の構成要素をなす「変動予算は経費にのみ関係」⁶¹⁾し「企業の各下位部門ごとに、生産量もしくは経営活動の変動につれて、おのおのの原価あるいは経費がどのように変わるべきか」⁶²⁾を示すスケジュールとされ、製造間接費のみに限定はされないが（したがって、製造部門以外にも拡大される）、操業度との関連において原価の許容予算額を計算し、下位の部門管理者の原価管理責任を明らかにしている。

この許容予算額の計算は、原価の変動性を基礎とし、結局「準変動費の考察にしばられる」⁶³⁾。そしてかかる原価の変動性分析の方法として、直接見積法、ウィリアムズ法、待期原価法 (Standby Cost Method)、相関関係法、図表による相関関係法、最小自乗法の6方法を説明している⁶⁴⁾。

また、操業度の基準である変動性の要因は「組織上の下位部門の全体的な活動を最もよく表わし、経費と産出高との真の関係を保つ」⁶⁵⁾もので、原価変動要因となる生産の変動を測定し、操業度以外の影響を受けない単純で容易な単

60) J. B. Heckert and J. D. Willson, *ibid.*, p. 54.

61) G. A. Welsch, *Budgeting*, 1957, p. 38.

62) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 159.

63) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 171.

64) G. G. Welsch, *ibid.*, pp. 172-84.

65) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 168.

位が選択され、入手に費用をかけないでもすむといった点を考慮すべきであるという。

さらに「経費の変動予算は、計画設定予算に対する補完的關係を明らかにするために論じ」⁶⁶⁾られてきたといい、経営管理における固定予算統制の意義とその補完的役割としての変動予算（これには計画設定予算の経費スケジュール作成と原価管理のための実際操業度における許容予算額の計算という2つの使用方法があるが⁶⁷⁾）の位置づけを明らかにしているのである。

IV 原価管理における変動予算概念の役割

すでに述べてきたところからも明らかとなおり、変動予算概念の発生の基盤は製造間接費に占める固定費の増大をその発生可能性としながら（したがって、萌芽的理論はこの可能性に基いて早く現れる）、現実はこの概念を原価管理思考の中に定着せしめ、原価管理の中で「合理化」基準として活用するようになるためには、不働設備の恒久的維持が資本間競争にとって不可欠となり、販売競争の激化が絶えず企業の操業度を不安定に変動せしめるといった資本主義の一般的危機段階において典型化されてくるのである。

このような意味から、変動予算概念は本質的に資本主義の独占段階での腐朽性、停滞性に起因する原価管理思考の1つであり、そのために、いっそうきびしい「合理化」基準の内容をもたざるをえないのである。

しかも、かかる「合理化」は、変動予算概念によって、原価管理のもっとも困難な製造間接費管理の方式として登場してきたのであって、製造原価管理における残された課題がこれによって「解決」されるとみられるものである。もちろん、真の解決でないため、利益計画や業績評価といった利益管理の立場からの管理思考が、直接原価計算思考として、この時点で同時に発生し、「発展」させられていったことは続稿での課題として、ここではその指摘だけにとどめ

66) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 159.

67) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 132.

ておこう。

さて、変動予算概念による「合理化」の強化は、原価の細分という形をとる製造間接費の発生部門別の責任を、原価分解手法を用いて許容予算額として明示し、それによって製造間接費発生部門の現場管理を強化するのであるが、そればかりではなく、正常配賦率による製品への配賦間接費と許容予算額との差額として示される操業度差異により、経営者自体もその経営政策を評価判定されることになり、「合理化」基準としての深化がはっきりとよみとれるのである。

しかし、これが原価管理の「合理化」基準として現実に適用されるばあい、いろいろな限界をもっていることはすでに述べたとおりである。これに対し、費用の分解は「ゼロ操業度から」問題にするのではなく、「現在当面せる、『ある限られた操業度区間』について」問題にすべきである⁶⁸⁾とか、原価管理の有効さを強めるためには、現場監督者を初めから計画に加えることが大切であり、参加させること「それ自体が、熱意と原価意識を惹き起すことになろう」⁶⁹⁾とか、変動予算概念が事後的な差異分析にとどまらず、事前管理としてさらに効果的な原価管理手段となるためには「具体的な問題として、変動費、固定費の認識が簡明な方法の上に立っていて、個々の管理者が随時に迅速に予算額を算定しうる」⁷⁰⁾ことの必要を説くなど、この概念による原価管理実務の適用に対する「限界克服策」としての実践的発言は多い。わが国原価計算基準においても、その算定方式に実査法と公式法の2つをあげ、「間接費の諸項目が操業度の変化によってどのように変化するかは直線的な型によってすぐに決めないで詳細に調べる」⁷¹⁾実査法と計算には便利だがその適用には限界が認められる公式法の組合せによる弱点の「克服」を志向している。

変動予算概念は、それがひとつたび確立されるならば、製造間接費管理の「合

68) 中山隆祐、変動予算と費用態様の関係、「企業会計」第13巻第13号、昭和36年11月、103ページ。これと同様の指摘は、F. V. Gardner, *ibid.*, p. 110. によってすでに述べられている。

69) G. A. Welsch, *ibid.*, p. 187.

70) 溝口一雄、製造間接費の管理、「会計」第74巻第1号、昭和33年7月、50ページ。

71) R. Lee Drummet, *ibid.*, p. 146.

「合理化」基準にとどまらず、販売費や一般管理費管理の方式として、その利用領域が拡大されるのは当然のなりゆきであろう。製造過程外へのかかる拡大適用は、この概念の限界をある意味では質的に強めるが、しかしそれが「合理化」基準としての役割を果す以上、企業全体の利益計画の中に包摂されざるをえない。この結果、この概念に固有な非能率の除去のために操業度差異を区分するという原価管理思考から、予算統制方法の技術的1変種となりさがり、利益計画を示す総合予算での弾力性思考として、経営管理者の意志を示す許容予算額となり、かくして、製造間接費管理のために製造過程の「客観化」を理論的に追求することからも後退して、まったくの資本の恣意的（客観的基準に基くようにみせかけてはいるが、資本の「力」を示す過去の経験から生みだされることが多い）「合理化」基準に転落することになるのである。