

キャパシティコストの配賦とライフサイクル

—K.メンツェルの所説を中心として—

伊 伏 彰

I 序

現今、我国を中心としたIC(集積回路)開発にもとづく一連の生産装置にみられる高度な自動化は、直接費の領域から間接費の領域への拡大を促し、その結果、経営原価、なかでもキャパシティコストの増大化を惹起せしめる。この問題に対処する実際原価計算は、キャパシティコストの配賦をめぐる問題として把へられるであろう。

従来、実務において使用される予定配賦の基準操業度は短期的な操業実施計画 operationelle Planung にもとづくケースが一般的であったが、ここに、長期的な戦略計画 strategische Planung から成る基準操業度の選択を、当該製品ないし製品グループのライフ・サイクル Lebenszyklus との関連で試みる論攻が上述の問題に即して注目される。K.メンツェル「計画原価を伴う原価計算にもとづく戦略計画の影響」¹⁾ Einfluß strategischer Planung auf Kalkulation mit Plankosten がそれである。

小稿ではメンツェルの論文の重要なテーマであるキャパシティコストの配賦計算、なかんずくかかる計算の基本的問題である基準操業度の設定を中心として、氏の所説の展開を試み、併せて若干の問題点を明らかにする予定である。

メンツェルの所説の展開に先だって、以後の理解を容易にするために氏の論旨のフレーム・ワークを把えてみよう。

1) Dr. Klaus Mentzel, Hamburg.

H. Jacob(Hrsg): Moderne Kostenrechnung, Wiesbaden 1978, S.181-196.

メンツェルは、実際原価計算の課題を、以下の三点、すなわち、

- (1) 価格政策的配慮に対する企業の原価状況の呈示すること。
- (2) 意思決定計算の形式における处理的機能ならびに経営内部の原価統制に補助手段を提供すること。
- (3) 棚卸資産評価のための価値尺度を構成すること。

に要約し、この課題を充足させるには、可能な限り、原価の側面に、よりすぐれた「計算の透明性」Transparenz der Kalkulationと、長期にわたる「計算の継続性」Kontinuität der Kalkulationを確立せねばならないとして、計算対象に一貫した計算論理の整合性を強調している。かくして、かような二つの計算論理を背景に短期的な実施計画にもとづく操業基準の選択にかかわる問題点を批判し、固定共通費の配賦に、当該製品あるいは製品グループが当該市場に位置している自己のライフ・サイクルの各段階に照応せしめて、戦略計画（長期的）から成る予定操業度の選択を短期的な実施計画と比較し、その合理性を論究している。その骨子は短期的な実施計画にもとづく予定操業度の批判を通じてより明らかにされるがそれは次の二点に要約される。

- (1) 実際操業の水準で発生しない、特に将来の成長に備えた諸費用である全ての原価は当期の計算配賦から排除すること。
- (2) 景気に規制された変動と縮小化生産の場合、負担増大を配賦から排除すること。

そして以上の二点の排除は戦略計画から成る予定操業度の選択により実践され得るとし、「この手続は原価計算と長期的な販売・生産計画との一致を、ライフ・サイクルの成長発展期と同様に撤退期にも確立すること、そしてこの方法にもとづいて販売・生産計画のベーススを原価サイドに、より透明に形成されることが承認される²⁾」。それに加えて「原価計算は操業の変動に対して中和される。計画の不確実性なるものは、しばしば実施計画における短期的な計画変更を来たす。この計画変更は上述の方法により大巾に原価計算から排除される。

2) H.Jacob, Ebenda, S.196.

その結果、努めて原価計算の実際的な費用展開を呈示するのである。同時にそれにより、長期間にわたる原価計算のよりすぐれた継続性が得られる」と述べている。ここにおいてメンツェルの思考の中には、戦略計画に組入れられた製造、販売計画を原価計算論理との整合性を試みる過程に増大するキャパシティコストの配賦をめぐる課題を解決する意図がくみとられるのである。このような観点に着眼して以下、彼の所説を展開するであろう。

2. 伝統的配賦基準の批判

短期計画は生産手段を一定とした実施計画である。それゆえキャパシティにネックのある短期計画は隘路計画 *Engpaßplanung* でもある。したがって予定操業度と実際操業度との可能な限りの一致を意図するならば、一般に隘路計画から成る予定操業度が推薦されるであろう。短期的な操業実施計画は、それゆえにその実態は隘路計画から成る操業実施計画である。メンツェルは「共通費の配賦基準としての隘路計画に対する批判」についての一章を設置し、先づ隘路計画の批判から彼の所説は展開される。

隘路計画にもとづく伝統的配賦手続の適用のさい、製造原価に対して計算の混入をきたす固定的共通費が問題となる。その基本的な問題提起は、一つは将来の戦略計画にもとずき展開予測される経営プロセスに適応すべく、投資される先駆的設備投資の併行的実施が現今の原価計算を不純なものに変容せしめること、他は基礎原価の変更を伴わない短期的な操業変更は製造原価の短期的な変動を付随せしめることである。この状況を当該製品のライフ・サイクルとの関連で把えて以下のごとくメンツェルは指摘している。

(一) 導入期ないし成長期に位置する製品ないし製品グループは将来の成長増大を考慮して、この時期には生産キャパシティの余剰を導入する、いわば先行投資が積極的に実施される。同時に経営組織の充実をはかるため例えばE.D.Vシステムの導入等の拡大が施行される。此等の投資は将来の成長に見合うべき投資でありながら実際には、この時期の費用として発生する。それ故に余剰キャパシティのコストとともにその評価分は当期の製造原価に不純要素として影響を与える。

(二) ライフ・サイクルの飽和期ないし成熟期に位置する製品あるいは製品グループは、景気変動による著しい操業の変化をきたす。長期的には平均操業度で調整され得るが短期的な操業基準を選択する場合、景気後退に対して固定共通費の配賦は配賦率の上昇となり、好況の場合は逆転する。実際原価のこのような展開は不都合であり、これを回避すべく短期的な実施予定操業度の選択は断念すべきである。

(三) 撤退期に所在する製品あるいは製品群は短期的実施予定操業度の基準にもとずき、固定的共通費に対して計算上、高い配賦率を算出する。

以上の如き批判を通じて固定的共通費の配賦は、隘路計画の原則を放棄されねばならないとする。但し比例的共通費については操業変動に対して短期に適応し得るので、固定費の如き問題は発生しない。それゆえ短期的な実施予定操業度をもって正確に、共通費を関係付けることは可能である。即述した如く「上述の考察から二つの予定操業度を間接費の配賦にあたって実施すること、そして実施計画以外に戦略的計画も亦、基礎付けられることを提案するのである³⁾」と述べ、さらに、この手続の場合に、つぎの二つの問題が考慮されねばならないとする。

(1) 予定操業度の設定にあたり短期的実施計画になじまない戦略的予定操業度については、そのための規準を構成されねばならない。しかも当該製品の市場に位置するライフ・サイクルとの関連においてである。

(2) 操業度の計画と固定的共通費の計画との両者の相互関係を考察する。

メンツェルは固定費配賦の基準操業度の選択にあたり上述のごとく戦略的計画にもとづく予定操業を指示し、その設定にあたり、新らしい規準樹立の根底となる「戦略計画の期間」と「計画予想の確実性」に関するデータが基礎条件であると述べ、それを基底として以下の如き主要な規準が考えられると説く。なお此等の諸規準の意義と予定操業に関する結果はライフ・サイクルの異なった段階に応じて相違すると指摘している。すなわち、

3) H. Jacob, Ebenda, S.184.

- (1) 製品あるいは製品群のライフ・サイクル。
- (2) 景気変動の期間。
- (3) 投下設備の耐用年数。
- (4) 諸設備の投資の前駆期間(投資の始点とその完全稼動までに要する期間)。

Vorlauf von Investitionen in Anlagen (der Zeitraum, der zwischen der Durchführung einer Investition und deren endgültiger Auslastung liegt)

- (5) 上部構造組織と経過組織における諸投資の前駆期間。

Vorlauf von Investitionen in die Aufbau- und Ablauforganisation.

以上の如く伝統的配賦基準の批判と、それを克服する方策としての戦略計画にもとづく基準操業度の選択を主張する。それでは具体的にどのように、この基準操業度が設定されるのであるかが問題である。

メンツェルは上述の諸基準にもとずき、具体的な仮設例をあげてライフ・サイクルの各段階に関係させて、予定操業を展開している。まず仮設例の資料からみてみることにする。基礎条件として4種類の製品もしくは製品群が生産されており、5工程から成る各装置グループによって製造が行われている。

	A 1	A 2	A 3	A 4	A 5
Bearbeitungszeit					
Produkt 1 h/St	0.45	0.30	0.40	0.15	1.00
2 h/St	0.25	0.30	0.30	0.04	1.50
3 h/St	0.15	0.17	0.20	0.02	0.50
4 h/St	1.00	0.20	0.45	0.03	0.80
Kapazität					
h/Agg. und Jahr	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500
Stück Agg. verfügbar	3	2	3	1	13
Gemeinkosten					
DM/Agg. und Jahr	10,000	100,000	30,000	300,000	25,000

Tab. 1 : Basisdaten für das Beispiel

表 1 は基礎資料として、製品 4 種のそれぞれ 1 単位につき各工程での所要加工時間と使用可能なキャパシティ (台数と 1 台当りの能力時間) 及び各工程の

装置 1 単位につき，年間に発生する固定的共通費を表わしている。

Produkt	Stückzahl			
	1976	1967 77	1978	1979
1	2,000	3,000	4,000	5,000
2	5,000	6,000	6,000	7,000
3	8,000	9,000	10,000	10,500
4	3,000	3,500	4,000	4,500

Tab. 2 : Strategische Planung

表 2 は生産隘路を無視した長期的販売計画である。1976年次のキャンパシティは表 1 に与えられており，1977年以降のキャンパシティは拡大できるものとする。

Jahr	A 1		A 2		A 3		A 4		A 5	
	h	St	h	St	h	St	h	St	h	St
1976	6,350	4.2	4,060	2.7	5,250	3.5	750	0.5	10,140	6.8
1977	7,700	5.1	4,930	3.3	6,375	4.2	975	0.6	19,300	12.9
1978	8,925	5.9	5,650	3.8	7,350	4.9	1,180	0.8	21,950	14.6
1979	10,075	6.7	6,285	4.2	8,225	5.5	1,375	0.9	24,350	16.2
verfügbar 1976	4,500	3	3,000	2	4,500	3	1,500	1	19,500	13

Tab. 3 : Maschinenstunden auf Basis der strategischen Planung.

表 3 は表 2 の戦略計画に応じた各装置の所用時間と必要とする装置台数と 1976年次における現有キャンパシティを表わす。表 3 の資料で留意されることは，装置 4 と装置 5 である。両者とも余剰能力を呈している。但し A 4 は 1979年までの生産態勢に対応可能であるが A 5 は途中で増設を必要とする。

Produkt	Stückzahl
1	2,000
2	5,000
3	3,070
4	1,890

表 4 は既述したごとく 1976年は一定の生産能力から出発するので隘路計画を設定し，それから得られる実施操業にもとずき固定的共通費の配賦が行われる。隘路にもとづく品種ごとの生産数量を表わしているのが本表である。⁴⁾

Tab. 4 : Engpaßplanung 1976

4) 目的関数として非利用キャンパシティの最少化が仮定される。

	A 1		A 2		A 3		A 4		A 5	
	h	St	h	St	h	St	h	St	h	St
Auslastung	4,500	3	3,000	2	3,765	2.5	618	0.4	12,545	8.4
verfügbar	4,500	3	3,000	2	4,500	3	1,500	1	19,500	13
frei	—	—	—	—	735	0.5	882	0.6	6,955	4.6
Gemeinkosten DM/Jahr	30,000		200,000		90,000		300,000		325,999	
Zuschlag DM/h	6.70		66.70		23.90		485.40		25.90	

Tab. 5 : Auslastung und Zuschläge auf Basis der Engpaßplanung.

表5は表4の1976年の隘路計画と表1の基礎資料から1976次年に予定され得る各装置ごとの操業時間,使用可能時間,固定的共通費及び配賦率の状況を表わす。

本表からA3, A4, A5の装置について余剰キャパシティが発生しており,本表の配賦率で計算したならば1976年の製造原価はその余剰領域に相当するコストが混入される過程が指適される。此等の余剰キャパシティコストは将来の成長によって初めて正当化される領域のコストであり排除されるべき性質のものである。この理由からして短期的実施計画にもとづく配賦手続は回避されねばならないことが本表に指適されている。

3. ライフ・サイクルと予定操業度の選択

3.1 ライフ・サイクルの導入, 発展期にある製品の戦略計画から成る操業度の選択はいかにあるのか, メンツェルは基本的には「計画操業度の水準は将来の成長により初めて正当化される全ての共通費は製造原価の算定にかかわる配賦原則から除去される如き水準で設定されるべきである。同時に設備装置の調達価値, 並びに資本コストは此等の耐用年数の期間内に償還することを確保せねばならない⁵⁾」と述べている。この趣旨は, いわゆる非利用原価の排除と設備等の投資額の回収側面を可能にする予定操業度の設定であろう。かくして斯様な予定操業度の水準は「戦略計画にみる最大操業度以下であらねばならない⁶⁾」とする。すなわち, 初期の計画年次に発生する非利用原価を製造原価から排除しつつ将来において, その排除された原価の回収を可能にする操業度

5), 6) H. Jacob, Ebenda, S.187.

である。ここでは、斯様に設定された予定操業度により、初期において製造原価でもって減価償却費、及び資本コストの非利用相当分の償却を断念するのではなく、一定の計画期間を通じて同じ予定操業度を一貫せしめることで、その相当分の補償を確保することに目標がある。

このさい適用される一定期間は基本的には以下の要件に依存するのである。

- (1) 当該製品が飽和状態に移行する時点
- (2) 設備の耐用年数。
- (3) 上部組織・経過組織の諸投資の前駆期間。

すなわち、表2の例から1979年に飽和段階に達しそれ以後の成長は望めない。したがってこの時点まで考慮されなかった共通費は製造原価に考慮される。但し、このさいA4とA5の装置の耐用年数が1979年以降に及ぶか、さもなければ1979年に一致するかである。したがって1979年以前にA4とA5の耐用年数が経過してしまってはならない。しかしながら導入、発展段階に所在する製品等は販売計画の設定にあたって計画者は一般に楽天的指向に偏りがちであり、通常以上の計画予想について不確実性を結果的に導入することになる傾向が強い。したがって、予定操業の選択のさい、基礎となる計画期間の設定に対するこの不確実性如何んは重要な基準である。それ故、「原則的には経営内の設備、組織における諸投資の前駆期間 Vorlaufにのみ、一致させるべきである⁷⁾」としてメンツェルは設定される予定操業度の適用期間について論じている。しかしながら導入、発展期に位置する戦略計画にかかわる予定操業度の水準設定自体についての具体的方策が示されていない。指適している箇所は単に計画期間中の最大操業度より以下の水準にあることのみである。戦略計画の初期に発生する、いわゆる非利用原価の排除と後期にこれを回収する予定操業度は察するに長期的な実現可能操業度、ないしは平均的な実現可能操業度であろう。メンツェルはこの問いに直接に答える形式でなく、固定的間接費予算の設定の基礎となる正常キャパシティとの関連で展開している。それでも、この問題については結

7) H. Jacob, Ebenda, S.188.

辞の中で取上げるが依然として明確でない。では仮設例に従って彼の説を追うことにしよう。

固定共通費の基礎にかかわる経営のキャパシティは設定された予定操業度と調和して把えることが肝要である。そこに固定的共通費の評価がなされる。先づこの問題に必要な若干の概念を定義することにする。

(1) 実現可能キャパシティ *Verfügbare Kapazität*

計画期間中に使用し得るキャパシティグループあたりの時間数。

(2) 実施キャパシティ *Operationelle Kapazität*

計算されるべき計画期間に実際に必要なキャパシティグループ当りの時間数。

(3) 規範的キャパシティ *Normative Kapazität*

予定操業度を実施するとき、キャパシティグループあたりの必要な時間数。

メンツェルは、三通りのキャパシティ概念を踏まえて、「機械ないし設備の固定共通費の計画のさい、経営手段と最適な調和を得られ、同時に戦略計画の範囲の中で設備資産の消滅を回避し得る如き正常キャパシティを基礎づけることが必要である。この目標設定は計画操業度の設定と共通費の計画との総合的考察を要する⁸⁾」そこで表2の戦略計画が、1977年に予定操業度の基準を構成すべきであると仮定するなら、これに関する機械時間の必要時数は表3で把握できる。ここでは勿論、正常キャパシティは不明である。先づ整数的投資の考慮の下に1977年の実現可能キャパシティが決定されねばならない。此の実現可能キャパシティに、その計画と、類似して正常キャパシティが調整されると説く。実際問題としては正常キャパシティの前提になる予定操業度が問題であろう。メンツェルの指適する、「経営手段と最適な調和を得られ、同時に戦略計画の範囲の中で設備資産の削減を回避し得る…」その如き予定操業度は、結局は非利用キャパシティを最少にする最適問題として処理できる。

表6は上述の意味で計算された1977年の予定操業度である。この予定操業の下で得られ

Produkt	Stückzahl
1	3,000
2	6,000
3	6,470
4	3,500

Tab. 6 : Planbeschäftigung 1977

8) H.Jacob, Ebenda, S.188.

る正常キャパシティと実現可能操業ならび配賦率が表7に展開されている。

	A 1		A 2		A 3		A 4		A 5	
	h	St	h	St	h	St	h	St	h	St
Kapazität: normativ	7,320	4.9	4,500	3	5,865	3.9	925	0.6	18,035	12.0
verfügbar	7,500	5	4,500	3	6,000	4	1,500	1	19,500	13
frei	180	0.1	—	—	135	0.1	575	0.4	1,465	1
Gemeinkosten DM/Jahr	50,000		300,000		120,000		300,000		325,000	
Zuschlag DM/h	6.80		66.70		20.50		324.30		18.—	

Tab. 7 : Auslastung und Zuschläge auf Basis der Planbeschäftigung

Produkt	Stückzahl 1978	Stückzahl 1979
1	4,000	5,000
2	5,860	5,767
3	10,000	10,500
4	4,000	4,500

Tab. 8 : Planbeschäftigung 1978 und 1979

1977年度の予定操業度が戦略計画から成る予定操業度として設定される限り、この操業度と配賦率は1979年まで一貫して適用される。導入、成長期に所在する戦略計画から成る予定操業度の役割は既述したごとく、初期の非利用原価を製造原価より排除し、他面、装置に投下された資金の回収を戦略計画の後期に回収をはかると云う調節思考が存在した。その意味においてメンツェルは1976年から1979年に至る固定的共通費の製造原価に算入される過程を明らかにするため、1977年と同様、1978・1979年に実現可能なキャパシティと年次ごとの予定操業を設定の上試みている。表8がそれである。予定操業の数値は前述した如く非利用原価の最少化を目的実数とした解であるが、戦略計画の不確実性要素の介在のため、近似的考察で充分であると説く。

表9は1978年・1979年における表8から得られる実施キャパシティと実現可能キャパシティを表わす。

表10は1977年の予定操業を基準に、配賦率を各装置グループごとに設定し、これ等を1976年から1979年に至る4年間を通じて適用した場合、どの程度に年次ごとに予想した減価償却費と利子が製造原価に算入され得るかを年次別、装置別に計算されたものである。この表の計算結果から、4年以内に、発生予定

K a p a z i t ä t	A 1		A 2		A 3		A 4		A 5	
	h	St	h	St	h	St	h	St	h	St
1978 :										
operationell	8,770	5.9	5,460	3.6	7,160	4.8	1,155	0.8	21,000	14
verfügbar	9,000	6	6,000	4	7,500	5	1,500	1	21,000	14
1979 :										
operationell	9,765	6.5	5,915	3.9	7,855	5.2	1,325	0.9	22,500	15
verfügbar	10,500	7	6,000	4	9,000	6	1,500	1	22,500	15

Tab. 9 : Operationelle und verfügbare Kapazität 1978 und 1979

	1976	1977	1978	1979	Total
A1 :					
Aufwand	30,000	50,000	60,000	70,000	210,000
Deckung	30,600	50,000	59,640	66,400	206,640
Differenz	+ 600	-	- 360	- 3,600	- 3,360
A2 :					
Aufwand	200,000	300,000	400,000	400,000	1,300,000
Deckung	200,000	300,000	364,180	394,530	1,258,710
Differenz	-	-	- 35,820	- 5,470	- 41,290
A3 :					
Aufwand	90,000	120,000	150,000	180,000	540,000
Deckung	77,180	120,000	146,780	161,030	504,990
Differenz	- 12,820	-	- 3,220	- 18,970	- 35,010
A4 :					
Aufwand	300,000	300,000	300,000	300,000	1,200,000
Deckung	200,420	300,000	374,570	429,700	1,304,690
Differenz	- 99,580	-	+ 74,570	+ 129,700	+ 104,690
A5 :					
Aufwand	325,000	325,000	350,000	375,000	1,375,000
Deckung	225,810	325,000	378,000	405,000	1,333,810
Differenz	- 99,190	-	+ 28,000	+ 30,000	- 41,190
Total :					
Aufwand :	945,000	1,095,000	1,260,000	1,325,000	4,625,000
Deckung	734,010	1,095,000	1,323,170	1,456,660	4,608,840
Differenz	- 210,990	-	+ 63,170	+ 131,660	- 16,160

Tab. 10 : Aufwand und in den Herstellkosten berücksichtigte Deckung von Abschreibungen und Zinsen für die Vier-Jahres-Planung

の固定的共通費は回収に成功している。すなわち、全体として1976年には210,990 DMの配賦不足であるが1978年に63,170DMと1979年に131,660DMの回収を実現せしめている。16,000DMの配賦不足は戦略計画設定における不確実性を考

慮すれば問題するに値いしない。しかしながら、装置グループによってはその装置全体の減価償却費と資本コスト以上の補償がなされるのは事実である。此等の差異は製品原価の関係づけに、当初メンツェルの指適する計算の透明性に混乱が生じるのであるが、この種の共通費の後期への移行は甘受されねばならないと主張する。次にライフ・サイクルの第二の段階である飽和期に所在する戦略計画は如何なる予定操業度を選択すべき分を検討する。

3.2 長期にわたって飽和状況にある製品もしくは製品群は、長期的には平均的な等しい操業で把握できるにも拘わらず、その都度の短期的実施計画にもとづく操業は景気に左右されて一定しない。したがって短期的な操業実施計画にもとづく配賦は好況の折は低下し、不況の折は増昇する。このような状況から予定操業度として戦略計画からなる予想された平均的操業度 *die mittlere Beschäftigung* を選択されるべきであろう。そしてこの平均値を決定すべき所要期間は以下の2点に関係するのである。

(一) 設備等の全耐用年数の間に減価償却と利子が製造原価に考慮されることを確立するべき、投資等の平均耐用年数。

(二) 景気周期の期間。

共通費の計画については、さしたる問題はない。設備と機械から成る共通費の考慮にあつては、景気周期の最大需要をカバーすべき使用可能なキャパシティが十分に確保されている。それ故にライフ・サイクルの導入期の如き経営手段との調和は無関係である。

戦略計画から成る平均的操業度の基準にもとづく配賦の場合、不況のさい考慮されなかった共通費は以降の好況の配賦の中で考慮されるであろう。

3.3 ライフ・サイクルの終局の段階である撤退期における予定操業度の問題を検討する。

表11は撤退期における戦略計画の仮設である。この表から1980年には経済的な生産がもはや不可能であるので、1979年の期末には年産が中止されるべきである。

表12は、共通費を仮りにその年次ごとの実施予定操業度の基準で配賦した場

Produkt	1976	1977	1978	1979	1980
1	5,000	4,000	3,000	2,000	1,000
2	7,000	6,500	6,000	5,000	2,000
3	10,500	10,000	9,000	8,000	—
4	4,500	4,000	3,500	3,000	1,000

Tab. 11: Strategische Planung in der Abstiegsphase

Jahr	A 1		A 2		A 3		A 4		A 5	
	h	DM/h	h	DM/h	h	DM/h	h	DM/h	h	DM/h
1976	10,075	7, —	6,285	79.60	8,225	21,90	1,375	218.20	24,350	17.50
1977	8,925	7,80	5,650	88.50	7,350	24,50	1,180	254.20	21,950	19.40
1978	7,700	9,10	4,930	101.40	6,375	28,20	975	307.70	19,300	22. —
1979	6,350	11, —	4,060	123.20	5,250	34,30	750	400. —	10,140	41.90
verfüg.	11,500		7,500		9,000		1,500		25,500	

Tab. 12: Bedarf an Maschinenstunden in der Abstiegsphase

合, 与えられるであろう減価償却と利子の配賦率と1979年までの機械時間の所要時間数を表わしている。この表から示される年次配賦率の展開は以下の事由からして不都合である。それ故, 本段階においても短期的な実施操業度は配賦基準として適さない。

ではこの場合の予定操業度は如何に選択されるかである。「目的は長期的, コンスタントな原価計算上の配賦率を維持することにある, これによって実際的な基礎原価 Grund Kosten が透明に維持することにある, それ故, 同じ規範的な操業を長期間を通じて選択されるべきである。」⁹⁾このさい戦略計画における最少操業度を認めるのは問題である。この操業度の下での生産は原価補償をなし得ないことから無意味であるとする。此の時点は1979年の期末である。したがって規範的な操業度は平均操業度としてこの時点までの期間内に生産が中止しても諸設備の再調達価値が減価償却から補償され得るか否かにかかわらず設定される。

表13は設例に即してこの手続を試みた場合の規範キャパシティと配賦率を表わしている。

9) H. Jacob, Ebenda. S.195.

Aggregat	normative Kapazität h	Zuschlag DM/h
1	8,260	8.50
2	5,230	95.60
3	6,800	26.50
4	1,070	280.40
5	18,935	22.40

Tab. 13: Normative Kapazität und Zuschläge für die Abstiegsphase.

この配賦率の選択により1979年まで全ての発生した共通費は製造原価に考慮される,しかも,配賦率をその年次の実施計画のそれとに対応させた時,1976/77年には高い配賦率で,1978/79年には低い配賦率で考慮されている。

共通費の計画については,この撤退期の段階でも亦,生産手段との調和を必要としない。生産の終了まで計算原則の固定配賦率で発生した共通費を製造原価に考慮することに努めさえすればよいのである。

4. 結 辞

以上の所説の展開から若干の問題を指適してみよう。メンツェルはキャパシティコストの配賦につき戦略計画にもとづく予定操業度の展開を戦略計画に組み入れた当該製品の直面するライフ・サイクルとの関連で,すなわち,導入期,飽和期,撤退期の三段階の局面に即して試みている。その過程の中で伝統的な短期的実施操業度の批判を通じて極力,計算の透明性と継続性を原価サイドに樹立せんとする。この原則は,いわば短期的操業度の問題点を,えぐる手段として,同時に戦略計画から成る予定操業後の理論的支柱として機能せしめている。その意味において戦略計画にもとづく予定操業度選択の理論的基礎の確立を企てることで評価されねばならない。そして長期正常操業度なる概念をライフ・サイクルの関連で具体的に実証を試みたケースとして,我国の原価計算基準との関連においても注目し値いする。しかしながら既に指適した如く導入期に所在する戦略計画から成る予定操業度の設定について具体的な方策が示されていない。すなわち設例の中で何故に1977年の予定操業度が適当な基準値として選択され得るかである。この問題は計算結果から逆推して,計画された間接費と製造原価に考慮された間接費の差が最少になる如き予定操業度が解決する。それには試行計算がなされねばならない。

1978年のデータを下に得られる予定操業度を基準操業度とした場合、筆者の計算では約200,000DM強の配賦不足すなわち回収不能が結果する。1677年の16,160DMのそれと比較すれば、最適な予定操業度は明らかである。

最後に戦略計画が途中で変更を余儀なくされた場合の混乱は短期的な実施操業度の選択と比較して、その不利は指適するまでもない。