

# 補償貢献額フロー計算の試み

——ヘンケル社の事例研究——

阪 口 要

西ドイツの工企業においては、いわゆる財務会計の枠組にとらわれない企業独自の自由な立場から種々の工夫をこらした原価計算が広範に実施されているが、同国の有力な化学メーカーの1つであるヘンケル社においても、従来の補償貢献額計算の限界を克服し、より大きな説明能力をもつ実行システムとしての原価計算システムを構築しようとするユニークな試みがなされている。本稿では、同社に所属するリンク博士<sup>1)</sup>の論文を手がかりとして、補償貢献額フロー計算 (Deckungsbeitrags-Flußrechnung) と呼ばれるこの原価計算システムの構造を明らかにし、実務における適用例にも言及したい。

## I. 補償貢献額フロー計算の構造

従来の補償貢献額計算に少なからざる計算的操作を加えた補償貢献額フロー計算がヘンケル社において試みられている背景には、いうまでもなく伝統的補償貢献額計算、あるいはそこからもたらされる情報に対する不満があるが、その最も重要な根拠としては、これまでの補償貢献額計算によっては、補償貢献額に作用する量的な変動要因<sup>2)</sup>にかんする正確な情報が得られない点が指摘されている。このような量的変動要因として考えられているのは、売上量、価格、製造原価、品種組合せなどであり、これらの個

1) Link, Jörg, Die automatisierte Deckungsbeitrags-Flußrechnung als Instrument der Unternehmensführung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1979, SS. 267-280.

2) Link, a. a. O., S. 267.

個のパラメーターが、補償貢献額の変動にいかなる作用を及ぼしたのかを明らかにしようとする工夫が、補償貢献額フロー計算の主眼にほかならない。そこではとくに、ヘンケル社が重要視している内部計算制度への2つの要請、すなわち

1. 損益説明の要請、および
2. 構造説明の要請

を満たすことに努力が払われている<sup>3)</sup>。以下においては、リンクが提示している単純な数値例を用いてこのような試みを説明するが、そのさい、図—<sup>4)</sup>1で示すような4つのレベルをもつ階層的な成果単位から成る品種構造を前提とし、最下位のレベルの個別的補償貢献額計算を順次統合することによって最上位の品種レベルに至るいわゆる段階的補償貢献額計算が行われるものとする。

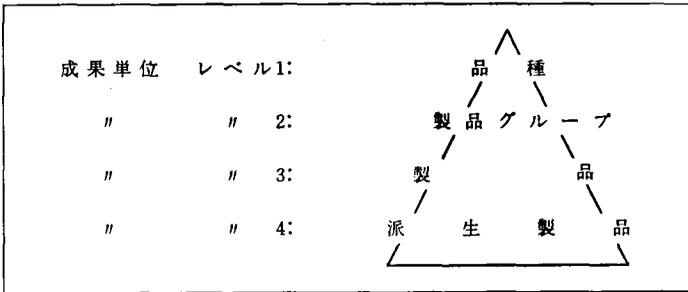


図 — 1

補償貢献額フロー計算の最大の特徴は、伝統的補償貢献額計算から得られる数値を、基本的には、同時的に作用する次のような3つの作用因あるいは構成要素の合成体と見なし、各構成要素の損益作用性を明らかにしようとするところにある<sup>5)</sup>。

3) Link, a. a. O., S. 268.

4) Link, a. a. O., S. 267.

5) Link, a. a. O., S. 268.

1. 物量的構成要素（販売製品単位数量，容積トン数その他）
2. 価值的構成要素（売上高については価格，原価については単位当り原価）
3. 構造的構成要素<sup>6)</sup>（異なる価值的構成要素の部分量から成る物量的構成要素の構造）

表一<sup>7)</sup>は，上述の3つの構成要素のうち第3の構造的構成要素を説明上の便宜からとりあえず除外し，第1，第2の構成要素である物量的構成要素および価值的構成要素が補償貢献額に与える影響を明らかにしようとするものである。そこではまず，価格，原価額，売上量という3つの構成要素について，期間1に対する期間2の変動百分率が計算される。続いて，たとえば製品Aの価格については，変動百分率（20%）に期間1の売上高が掛けられ，価格変動だけを原因とする売上高の増加額（100）が求められる。表一1からも明らかなように，同様の計算操作が原価額についても実施され，このようにして算定された新規の売上高および原価額，さらにはその差額によって算定される新規の補償貢献額に対する純粹の価格変動および原価変動の影響が，変動値行列の右側上部の2つの欄に記入されるのである。なお，第3の成果構成要素である売上量は補償貢献額に対して比例するものと仮定されているため，たとえば製品Aの売上量が20%減少すれば，その補償貢献額も同じく（期間1の補償貢献額の）20%だけ減少することになる<sup>9)</sup>。

このようにして得られた価格，原価額および売上量の各欄の補償貢献額変動値を合計すれば，たとえば製品Aについては-75という値が求められる。他方，期間1から期間2にかけての実際の補償貢献額の変動値は表一1の絶対値行列に示されている通り-145である。この差額-70は，図一<sup>10)</sup>2

6) 品種組合せと理解して差し支えない。

7) Link, a. a. O., S. 270.

8) 表一1の変動値行列欄の左半分を参照。

9) たとえば，製品Aの売上量を原因とする補償貢献額の減少分は， $250 \times (-70\%) = -175$ となり，表一1の段階Ⅱの補償貢献額変動値欄で表示されている。

10) Link, a. a. O., S. 271.

表 - 1

絶対値行列	期 間 1			期 間 2		
	A	B	A+B	A	B	A+B
価 格	50	10		60	15	
原 価 額	25	8		25	10	
売 上 量	10	20	30	3	30	33
売 上 高	500	200	700	180	450	630
原 価	250	160	410	75	300	375
補 償 貢 献 額	250	40	290	105	150	255

段 階 I

変動値行列 (期間2:期間1)	% - 変 動 値			補償貢献額変動値		
	A	B	A+B	A	B	A+B
価 格	+20	+50		+100	+100	
原 価 額	±0	+25		±0	-40	
売 上 量	-70	+50	段 階	-175	+20	
価 格+売上量			II	-70	+50	
原価額+売上量				±0	-20	
補 償 貢 献 額				-145	+110	

段 階 III

最 終 行 列	補償貢献額変動値		
	A	B	A+B
売 上 量	-210	+35	-175
価 格	+65	+125	+190
原 価 額	±0	-50	-50
補 償 貢 献 額	-145	+110	-35

に示す通り、次のように説明される。表一1の段階Ⅰにおいては、価格上昇率  $\frac{4p}{p_1}$  に期間1の売上高  $x_1 \cdot p_1$  が乗ぜられているため、価格上昇によってもたらされた売上増加額は  $4p \cdot x_1$  によって算定されている。けれども実際には、同時に  $\Delta x$  の売上量の減少があるため、価格変動は  $(x_1 - \Delta x)4p$  だけの作用しか及ぼしていない。つまり、上のようにして算定された価格を原因とする補償貢献額の変動値(100)は、 $\Delta x \cdot 4p$  だけ高く表示されているのである。表一1の段階Ⅲに示す通り、ヘンケル社においては、この差額を価格および売上量という2つの構成要素に等分するという処理方針をとっている。価格および売上量の同時の変動を原因とする売上高の増減部分を、これら2つの構成要素に発生原因に即して帰属計算するのが不可能である以上、このような計算上の便法をとることもやむをえないが、それによって補償貢献額フロー計算の正確性がある程度損われることは否定できない。

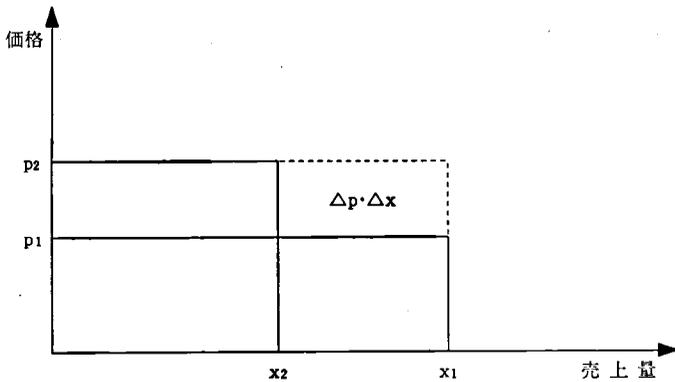


図 - 2

それはともかくとして、上記と同様の手続は、当然のことながら原価構成要素のもとでも実施され、その結果として表一1の最終行列で示すような補償貢献額変動値が導かれる。そこでは、価格、原価および売上量から成る各構成要素の損益作用性が少なくとも計算上では明らかにされてお

り、従来の補償貢献額計算からは得られなかった情報<sup>11)</sup>もたらされている。このことは、表—2によってより一層明確になり、補償貢献額フロー計算のもとでは、全体の品種A+Bについて算定された期間Ⅱの補償貢献額減少分(−35)は、原価および売上量を原因とする減少分(−50および−175)と、価格を原因とする増加分(190)に分解されるのである。

表 — 2

	期 間 1	期 間 2		期 間 2: 期 間 1
売 上 量	30	33	売 上 量	−175
売 上 高	700	630	(構造的構成要素を含む)*	
原 価	410	375	価 格	+190
			原 価 額	−50
補償貢献額	290	255	補償貢献額	−35

伝統的補償貢献額計算

\*) 構造的構成要素の説明については表-4を参照

補償貢献額フロー計算

以上がきわめて単純な数値例を用いた補償貢献額フロー計算の基礎モデルの概要であるが、続いて、当初の考察からは除外しておいた第3の構成要素、すなわち構造的構成要素を導入した場合も検討しておきたい。すでにふれたように、構造的構成要素とは、各品種の部分量の組合せあるいはセールズ・ミックスであると理解されるが、ここでの課題は、このような品種組合せが変動した場合の補償貢献額への影響を、前述の手続によって予め算定された物量的構成要素のそれから抽出計算し別個に表示することにある。ヘンケル社は、この目的を達成するために、まず期間2における全体品種A+Bに占める製品A、Bの売上量割合を求め、次にこの品種構造を期間1に適用した場合の各品種の架空売上量を算定し、最後に期間1における実際の売上高と架空のそれとを対比して、その差額を品種構造の

11) Link, a. a. O., S. 271.

変更<sup>12)</sup>に起因する補償貢献額変動値とするというきわめて複雑な計算的操作を考案している。この手続<sup>13) 14)</sup>を具体的に表示すれば表—3のようになる。続いて、表—1で示した補償貢献額フロー計算の売上量欄のA+Bの項目から、表—3の修正補償貢献額変動値、いかえれば物量的構成要素の内部における品種AおよびBの構造的変動を数量化したものが控除され、これが表—4<sup>15)</sup>に示すような売上構造という個有の項目で明示されるのである。かくして、表—4の売上量欄の全体品種A+Bは、品種構造が不変の場合に生じたであろうと推測されるような補償貢献額の変動部分だけを表示することになる。もちろん、このような計算的工夫をこらしても、品種構造の変更による補償貢献額の変動を完全かつ正確に把握することはほとんど不可能に近いことは否めない。それにもかかわらず、このヘンケル社の場

	売上量 割合 期間2	架空 売上量 期間1	期間1の 実際売上 量に対す る差異	対応する 補償貢献 額変動値	修正要因	修正補償 貢献額変 動値
A	9%	2.7	-73%	-183	-39	-222
B	91%	27.3	+36.5%	+15	+7	+22
A+B	100%	30.0	±0%	-168	-32	-200

表 — 3

12) Link, a. a. O., S. 272.

13) Link, a. a. O., S. 272.

14) 製品Aについての各数値は次のように計算されている。売上量割合期間2：期間2のAの売上量/期間2のA+Bの売上量 $=\frac{3}{33}=0.0909\dots\approx 9\%$ 、架空売上量期間1：期間1のA+Bの売上量×売上量割合期間2 $=30\times 9\%=2.7$ 、期間1の実際売上量に対する差異：期間1の架空売上量/期間1の実際売上量 $=\frac{2.7}{10}=-73\%$ 、対応する補償貢献額変動値：期間1の補償貢献額×期間1の実際売上量に対する差異 $=250\times(-0.73)=-182.5\approx-183$ 、なお修正要因は、 $\frac{-70}{2}+(10-2.7)\times(35-25)=-38$ となり、-39はミス・プリントと思われるが、その他の数値との関係もあるのであえて修正しない。

15) Link, a. a. O., S. 273.

合のように、たとえば石鹸、洗剤などの製品を取り扱っている業種では、各品種をどのように詰め合わせて1つのセット商品として売り出すべきかが販売政策上もきわめて重要性をもつため、品種の組合せ構造の変化が補償貢献額あるいは損益にいかなる影響を与えているかを知ることにより多大の関心が払われるのはむしろ当然のことといわなければならないのである。

補償貢献額フロー行列 (期間2：期間1)	A	B	A+B	内 訳	
				A	B
売 上 量	- 2 1 0	+ 3 5	+ 2 5		
売 上 構 造			- 2 0 0	→ - 2 2 2	+ 2 2
価 格	+ 6 5	+ 1 2 5	+ 1 9 0		
原 価 額	± 0	- 5 0	- 5 0		
補償貢献額	- 1 4 5	+ 1 1 0	- 3 5		

表 - 4

さて、およそ以上のような補償貢献額フロー計算の基礎モデルを確立しえたとしても、現実の経営との間にはさらに大きな本質的ギャップが残っている。これをリンクの用語法に即して表わせば、後者においては、形式的小よび時間的關係がより複雑であるということになる。<sup>16)</sup>ここで形式的關係とは個々の成果単位および成果項目間の關係であり、時間的關係とは、たとえば新製品の開発等にみられるように、時間の経過に伴って飛躍的な変動が生じる場合などに発生するものをいう。このような2つの關係と、計算対象としての成果単位および成果項目を組み合わせれば、表<sup>18)</sup>5に示すように、現実の経営において実施される補償貢献額フロー計算はきわめて複雑なものとなる。たとえば、既述の基礎モデルはただ1つの合計段階のみをもつ単純な2品種モデルであったが、図-1でも指摘したように、実際には複数の合計段階をもつ成果単位の階層が生じてくる可能性が

16) Link, a. a. O., S. 274.

17) 各品種間の相互作用と理解して差し支えない。

18) Link, a. a. O., S. 274.

ある。この場合には、構造的構成要素を取り扱う計算過程自体も、表一6<sup>19)</sup>のように階層的に構築されなければならない、計算量もきわめて膨大なものとなる。

対象 関係	成果単位	成果項目
	形式的	各項目の相互依存性と異質性
時間的	単位の変動	項目の変動

表 - 5

レベル1:	(6)	-	7	-	8	=	9
			+		+		
			+++		+++		
レベル2:	(3)	-	4	=	5		
			+				
			+++				
レベル3:	(1)	=	2				
レベル4:							

派生製品 構造(個別)	派生製品 構造(累積)	製品構造	グループ 構造
1, 2...	: 計算順序		
( )	: レベルごとに新たに計算されるが表示されない当初値		
+			
+++	: 対応する下位レベルの全数値の合計		

表 - 6

また一般に、成果項目が種々の仕方で相互に関連性を有しているため、複雑性はさらに増大する。いま補償貢献額を  $D$ 、売上量を  $x$ 、価格を  $P$ 、様々な原価費目を  $k_1, \dots, k_n$  でそれぞれ表わせば、基礎モデルで用いら

19) Link, a. a. O., S. 275.

れた単純な補償貢献額等式

$$D = x(p - k)$$

に代って、たとえば次のような等式が成立することが考えられる（ただし、 $k_1, k_2, k_3$  は百分率）。

$$D = xp(1 - k_1)(1 - k_2) - xpk_3 - x(k_4 + k_5) - k_6$$

この等式に従い、図—1に示した多様な品種のそれぞれについて、表—1および表—3の行列を計算してみれば、現実の企業実務においてこの種の計算を行うためには、EDPの導入が不可欠の前提であることは明らかであろう。またこのことは、前述の等式を一定の方式に従って異なる成果構成要素に分解することによっても明らかになる。この場合、物量的構成要素Mだけが、最小の成果単位、つまり個々の派生製品ごとに次式で表わされることになる。

$$M = DX + DXP + DXK_1 + DXK_2 + \dots + DXK_5 + DXPK_1 + DXPK_2 + \dots + DXPK_1K_2$$

そのさい次式を代入しなければならない（aは期間1，bは期間2を表わす）。

$$DX = x_n - x_a(p_a(1 - k_{1a})(1 - k_{2a}) - p_a k_{3a} - k_{4a} - k_{5a})$$

$$DXP = \frac{1}{2}(x_n - x_a)(p_n - p_a)[(1 - k_{1a})(1 - k_{2a}) - k_{3a}]$$

⋮

$$DXPK_1K_2 = \frac{1}{4}(x_n - x_a)(p_n - p_a)(k_{1n} - k_{1a})(k_{2n} - k_{2a})$$

このように、成果単位および品種レベルの多様性や、成果項目の相互関連性および異質性によって、現実の経営における補償貢献額フロー計算は膨大な計算量を伴うきわめて複雑なものとなるが、それはさらに、陳腐化製品の排除や新製品の出現などにみられる時間的推移に伴う変動に応じて、前述の形式的関係とはまた違った意味をもつ複雑性にも対処してゆかなければならない。そこでは当然、従来のプログラムの変更や、旧製品に及ぼす新製品の影響の調査といった作業が必要となるが、ヘンケル社においては、数学システム開発部門およびマーケティング部門の専門的知識を

背景として、このような課題を処理している。<sup>20)</sup>

## Ⅱ．補償貢献額フロー計算の適用例

デュッセルドルフのヘンケル社においては、すでに1976年から77年にかけて、前節でとりあげた補償貢献額フロー計算の前身ともいべきコンピュータを背景とした計画システムが洗剤部門で実施されている。この部門の全体品種は、一般家庭用洗剤から研磨剤に至る10の製品グループないし部分市場に分類され、これらはさらにそれぞれ3ないし6のパック・サイズに分けられた製品に細分されている。全体で120にのぼるパック・サイズごとに、経常的な計画およびコントロールの枠内において、複数段階補償貢献額計算が行われ、さらに2ヶ月ごとに年次計画のチェックと、毎年次の3ヶ年計画が立案されていた。このような準備段階を経て、1978年には、次の2つの設定目標をかかげた原因指向的な成果計画および成果分析のためのプログラムが実施されたのである。<sup>22)</sup>

1. 従来行われてきた補償貢献額計算を、補償貢献額フロー計算として整備することによって、計画プロセスの有効な認識基準となる趨勢と要因を明らかにすること
2. 全体の代替的計画プロセスを原因分析的に解明することによって、導入されたあらゆる措置および戦略のもつ原価上および成果上の帰結を解明すること

表一7<sup>23)</sup>は、前述のような経緯を経てヘンケル社で実施された補償貢献額フロー計算のシェーマを示すものであり、そこでは、前節で述べた物量的、価値的ならびに構造的構成要素がどのように計算され、また種々の成果単位および成果項目がいかなる方式で表示されるのかが明らかにされている。以下においては、リンクの所説に従い、表一7で示された3つの局面

20) Link, a. a. O., S. 280.

21) Link, a. a. O., S. 276.

22) Link, a. a. O., S. 277.

23) Link, a. a. O., S. 278.

表 - 7

		DBIIa-変動値 (TDM) 1978:1975	DBIIa-変動値 (TDM) 1976:1975	DBIIa-変動値 (TDM) 1977:1976	DBIIa-変動値 (TDM) 1978:1977
部分市場 "A" <span style="float: right;">(III) →</span>					
(I) ↑ ↓	売上量	+630	+170	+410	+50
	製品構造	-440	-40	-170	-230
	詰合せ構造	-960	-60	-780	-120
	価値格引	+250 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.6%</span>	+110 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.7%</span>	+60 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.4%</span>	+80 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.5%</span>
	手数	-80	-20	-20	-60
	送料倉庫費	+20	+15	+15	-10
	製造原価	-130 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+5.5%</span>	-45 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.9%</span>	-40 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.7%</span>	-45 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.9%</span>
	製造原価	-360 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+3.8%</span>	-860 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+9.1%</span>	-140 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.5%</span>	+640 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-6.8%</span>
	広告その他の予算	+150	+170	+240	-260
	Σ	-920	-540	-425	+45
製品 "A1" <span style="float: right;">(II) ↓</span>					
	売上量	+80	+40		+40
	詰合せ構造	-190	-15	-110	-65
	価値格引	+40			+40 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.7%</span>
	手数	-10	-10	-10	-10
	送料倉庫費	-10			-10
	製造原価	-65 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+4.3%</span>	-35 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+2.3%</span>		-30 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+2.0%</span>
	製造原価	+75 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-2.8%</span>	-195 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+7.3%</span>	-120 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+4.5%</span>	+390 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-14.6%</span>
	広告その他の予算			+110	-110
	Σ	-100	-215	-130	+245
	製品 "A2"				
	売上量	+430	-90	+370	+150
	詰合せ構造	-490		-410	-80
	価値格引	+150 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+2.3%</span>	+60 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.9%</span>	+80 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.2%</span>	+10 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.2%</span>
	手数	-35	-10	-15	-10
	送料倉庫費	-25	-15	-10	-10
	製造原価	-45 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+6.3%</span>	-20 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+2.8%</span>	-15 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+2.1%</span>	-10 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.4%</span>
	製造原価	-120 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+5.3%</span>	-190 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+8.4%</span>	-25 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.1%</span>	+95 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-4.2%</span>
	広告その他の予算	+125			+125
	Σ	-10	-265	-25	+280
	製品 "A3"				
	売上量	-320	+180	-130	-370
	詰合せ構造	-280	-45	-260	+25
	価値格引	+60 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.7%</span>	+50 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.4%</span>	-20 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-0.6%</span>	+30 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+0.9%</span>
	手数	-15	+20	+5	-40
	送料倉庫費	+55	+30	+25	
	製造原価	-20 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+5.7%</span>	+10 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-2.9%</span>	-25 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+7.1%</span>	-5 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+1.5%</span>
	製造原価	-315 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+17.9%</span>	-475 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">+27.0%</span>	+5 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-0.3%</span>	+155 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">-8.8%</span>
	広告その他の予算	+25	+170	+130	-275
	Σ	-810	-60	-270	-480

において行われる原因分析を検討しておきたい。

まず局面 (I) においては、種々の成果構成要素ないしは成果項目に従った分解が行われている。これによって、1975年から1978年にわたる3ケ年間に於いて、DBIIaが不利な推移(-920TDM)を示した原因を知る基

本的手がかりが得られる。すなわちこの数値例では、売上量の増加によって630TDMにのぼる補償貢献額の増加が実現されているが、それは明らかに、製品構造および詰合せ構造の著しい悪化(-440TDMおよび-960TDM)という代償のもとで獲得されたものにすぎないと説明することができる。また、製造原価の増大による損失(-360TDM)は、価格上昇(+250TDM)によっては完全に補償されておらず、わずかに広告およびその他の予算項目において原価節減(+150TDM)が達成されているにすぎない。

続いて局面(Ⅱ)においては、製品 $A_1$ 、 $A_2$ および $A_3$ から成る3つの成果単位に従った分解が行われている。そこからは、上述の詰合せ構造悪化による補償貢献額の減少の50%以上は製品 $A_2$ を原因とするものであるという説明が得られる。つまり、製品Aについて示された売上量の増加に伴う利益(+430TDM)は、構造悪化に伴う補償貢献額の減少(-490TDM)によって超過吸収されたものにほかならない。なお、製品 $A_3$ の推移はさらに悪く、そこでは詰合せ構造の変動、売上量の減少、原価の増大という3つの原因によって、それぞれほぼ同程度の補償貢献額の減少が生じている。

最後に局面(Ⅲ)においては、時間の経過に応じた補償貢献額の推移が分析されている。これによって、たとえば製品 $A_2$ における売上量を原因とする利益と、構造的構成要素を原因とする損失との相殺が、ほぼ全額1977年に発生したものであることがわかる。また、部分市場A全体についての詰合せ構造の悪化傾向は1978年にほぼ抑制されたものの、逆に製品構造が年ごとに不利になってゆく傾向を指摘することができる(1976年:-40TDM, 1977年:-170TDM, 1978年:-230TDM)。

### むすびにかえて

前節の仮設例では、構造的構成要素、なかんずく詰合せ構造が補償貢献額の変動に対して大きな影響を及ぼしていることが強調された。従来の伝統的な補償貢献額計算においては、このような構造的構成要素のみならず、

売上量、価格および原価という各項目が補償貢献額に与える作用を個別的に抽出しようとする試みはなされていないようである。このような意味においてヘンケル社の試みはきわめてユニークなものといえるが、そこにはまたいくつかの問題点も残っている。たとえばすでに指摘したように、価格および売上量の同時的変動を原因とする売上高増減部分を、これら2つの構成要素に等分するという計算上の便法は、ほかに妥当な方法が見出せない以上避けられないとはいえ、補償貢献額フロー計算の正確性を少なからず損う要因となっている。計算構造が複雑かつ詳細であるため、最終的に表示される各項目の数値が、当該項目だけを一意的原因として発生したものであるか否かの検証が常に不可欠であると考えられる。またとくに、構造的構成要素の変動に基づく補償貢献額の増減額を算定しようとするさいの計算上の仮説にも、すでに実現された確定数値と、架空数値とを同一次元で比較し、その差異を計算するという点で一定の限界が存在している。もちろん、このような欠陥はヘンケル社においても十分に認識した上で、導出された数値を解釈しているものと思われるが、その限界には常に留意する必要があるだろう。

とはいえ、上述の数値機構の妥当性が保証されているものとするれば、補償貢献額フロー計算の有効性は、たとえばヘンケル社の洗剤部門におけるようにきわめて多様な品種を取り扱う企業にとっては、本稿で明らかにした単純な数値例における場合に比して一層大きくなるであろうことは容易に推察できる。とくに詰合せ構造がもたらす補償貢献額への影響については、ヘンケル社に代表される化学メーカーのみならず、たとえば日本の業界をみても、ハム・ソーセージ、缶詰、調味料などの食品、化粧品、洋酒、製菓業など多くの企業に関心を払うべき領域であると考えられる。かかる意味において、ヘンケル社における補償貢献額フロー計算の積極的試みは高く評価されるべきであろう。

付記：本稿は、日本学術振興会の援助による「原価理論・原価計算システム・工業会計制度に関する国際比較研究」の一部である。