

部分原価計算システムの分類について

—Ebert の所説を中心として—

阪 口 要

西ドイツの部分原価計算には、その名称の多様性のみならず、その計算構造ないし計算システムからみても、独自の特徴を備えた種々の方式が存在している。すでに筆者は、Schweitzer-Hettich-Küpper の共著¹⁾を手がかりとして、このような部分原価計算システムの分類にかんする1つの見解を紹介、吟味してきたが、そこでの議論は、部分原価計算を、変動原価に基づくものと、相対的 direct 原価に基づくものの2つに大別し、これらの原価計算システムの相違点を4つの観点から明らかにしようとしたものであった²⁾。けれどもそこでは、2つの部分原価計算システムの比較を重視していたため、とくに前者の変動原価に基づく部分原価計算システムに内包される部分原価計算の諸形態にかんしては、個々の方式の検討が不充分であったといわなければならない。そこで本稿では、部分原価計算の分類にかんするいま1つの観点として Ebert の所説³⁾を紹介し、あわせてそれぞれの原価計算システムがもつ基本的な計算構造を確認しておきたい。

I ディレクト・コストイング

Ebert は、西ドイツにおける部分原価計算を発展史的にとらえれば、2つの出発点が確認されるとする⁴⁾。すなわちその1つは、19世紀末に限界

1) Schweitzer, M., Hettich, G. O. & Küpper, H.-U., *Systeme der Kostenrechnung*, 1. Aufl., München 1975. 溝口一雄監訳・拙訳『原価計算システム』同文館, 1978年。

2) 拙稿「部分原価計算の形態」*経済論叢* 2巻2号, 1978年10月, 63—74頁。

3) Ebert, G., *Kosten- und Leistungsrechnung*, Wiesbaden 1978.

4) Ebert, a. a. O., S. 150.

原価の概念を導出した Schmalenbach の理論的萌芽であり、いま1つは、1930年代のアメリカにおけるディレクト・コストイングの台頭である。本節では、Ebert に従い、まずディレクト・コストイングの基本的性格を明らかにしておきたい。

前述のように、ディレクト・コストイングはアメリカにおいて発祥をみた1つの部分原価計算システムであり、変動原価と固定原価を区分して取り扱うことをその本質的特徴としている。従来、一部の論者においては、変動原価と固定原価の区分と、直接原価と間接原価のそれとを混同して解釈する傾向がみられたが、Ebert は、直接原価と間接原価を区別することはむしろ全部原価計算が拠って立つ出発点であり、ディレクト・コストイングにおいては、操業変動に対する態様に従った変動原価と固定原価の分類こそが最も基本的な立脚点であることを明確に指摘している⁵⁾。このような彼の立場は、次のような主張からも理解される。すなわち、「直接的な (direkt) という表現は、利用度に伴って変動する原価、つまり原価の変動と操業の変動との直接的関係 (傍点: 阪口) に基づいて発生する原価だけが給付に帰属計算されることを意味している。…… (中略) ……。直接という概念は、操業変動に対する態様という考え方を示唆するものであって、全部原価計算におけるように、1つの関係値に対する直接的な帰属計算の可能性という考え方を表わすものではない⁶⁾」のである。

なお、ディレクト・コストイングの項目のもとでは、従来、限界原価計算 (Grenzkostenrechnung)、マージナル・コストイング (Marginal Costing)、比例原価計算 (Proportionalkostenrechnung)、補償貢献額計算 (Deckungsbeitragsrechnung)、固定原価が単一のブロックとして処理されるブロック原価計算 (Blockkostenrechnung) などと呼ばれてきた部分原価計算システムが、内容的には同一のものとして把握されている点⁷⁾を付言しておきたい。

5) Ebert, a. a. O., S. 142.

6) Ebert, a. a. O., S. 150f.

7) Ebert, a. a. O., S. 151.

ディレクト・コストイングにおける原価費目別計算，原価部門別計算および原価負担者別計算のもとでの計算手続については，改めて説明を加える必要はないと思われる．ここでは，次節の議論との関係で自ずから明らかになることではあるが，経営成果計算のもとで，固定原価が単一のブロックとして処理されることを念のために確認しておきたい．一般に経営成果計算は，売上原価法または全体原価法を用いて行われるが，両方法を用いた場合のディレクト・コストイングにおける経営成果計算は，表—1⁸⁾に示すような構造をもつ．

〔表—1〕

a) 売上原価法における各製品種類の成果計算	b) 全体原価法における各製品種類の成果計算
粗売上収益	粗売上収益
—収益減少分	—収益減少分
= 正味売上収益	= 正味売上収益
—販売給付の変動製造原価	—当該期間の変動製造原価
—販売変動原価	+ 在高減少分の変動製造原価
= 製品種類当り補償貢献額	— 在高増加分の変動製造原価
	—販売変動原価
	= 製品種類当り補償貢献額
	全体補償貢献額
	—固定原価
	= 正味成果

ところで，このような基本構造をもつディレクト・コストイングが，生産企業における種々の意志決定やコントロール目的のために有用な情報を提供しうることは，すでにかなり以前から，各国において一般に認められてきたことであるが，Ebert も，もっぱら全部原価計算と対比する形で，価格下限，利益計画・利益分析，製品組合せ，投資意志決定，生産方法選択，自製・外注意意志決定などの領域におけるディレクト・コストイングの優位性を指摘している⁹⁾．もちろん，ディレクト・コストイングが，上述

8) Ebert, a. a. O., S. 155.

9) Ebert, a. a. O., S. 156ff.

のような意志決定分野のもとでのあらゆる局面において無条件に有用な情報を提供するというわけではなく、むしろ個々の適用状況如何によっては、この計算方法の限界が生じてくることも考えられる。次節で述べる部分原価計算の変形体ないし派生形態は、多かれ少なかれこのような限界を克服しようとする努力の結果として現われてきたものといって差し支えないであろう。個々の意志決定状況のもとにおけるディレクト・コストイングの有用性と限界とをすべて網羅することは本稿の目的ではないが、次節との関連を考慮し、次に Ebert の指摘するディレクト・コストイングの限界を列挙しておく¹⁰⁾。

・ディレクト・コストイングにおいては、固定原価が単一のブロックとして処理されるため、個々の製品種類にかかわる利益あるいは損失にかんする説明が得られない。

・補償貢献額は、これに基づく意志決定が固定原価に影響を及ぼさない限りにおいてのみ、信頼しうる処理決定値となる。そこでは、飛躍固定原価が生じる可能性のあるキャパシティの変動や隘路状況が存在してはならない。

・変動製品単位原価を価格下限として確定する立場は、たとえば給料などの固定原価が短期的に支出に作用するという事実を考慮していないため、場合によっては流動性に支障をきたすことがありうる。

・ディレクト・コストイングを実施するさいには、価格にかんする知識が前提とされている。これが市場で実現されている限り問題はないが、新規に導入する製品や個別生産における注文については、推定価格にかんする見積りを行わなければならない、それによって追加的な不確実性が計算にもちこまれることになる。

・固定原価を製品から全く分離し、原価負担者と無関係に取り扱うことによって、価格発見目的のための事前給付単位計算を行うことが困難になる。

10) Ebert, a. a. O., S. 163f.

・固定原価を上のように取り扱うことによって、商法および税法上の諸規程に従った半製品および完成品の評価を行うことはできない。

・固定原価を相対的に軽視することは、キャパシティの変更、したがってまた経営準備原価に作用する中期的および長期的意志決定に対してディレクト・コストイングが何ら有効な管理用具を提供しえないことのものである。

このようにみれば、Ebert の指摘する諸点は、かつて全部原価計算対部分原価計算という形で論争をみた問題点を的確に把握したものと理解することも可能である。これらの内には、すでに部分原価計算論者の側から理論的説得力をもった反論が用意されているものも少なくない。ただし、Ebert 自身は、全部原価計算対部分原価計算といった議論の立て方をしているのではなく、またそれは本稿の目的でもないので、この点には立ち入らず、前述したように、あくまで次節の準備段階として確認するにとどめたい。

II

すでに前節で明らかにしたように、本稿では、固定原価を単一のブロックとして取り扱うものをディレクト・コストイングと呼んでいる。そのさきに指摘されたこの原価計算システムの基本的限界を克服するために、部分原価計算の基本理念を保持した上で、いくつかの部分原価計算システムが開発されてきている。そのうち、Ebert が最も重要なものとして挙げるのは、成層原価計算 (Schicht Kostenrechnung)、相対的 direct 原価計算 (Relative Einzelkostenrechnung)、限界計画原価計算 (Grenzplankostenrechnung)、標準限界価格計算 (Standardgrenzpreisrechnung)、固定原価付加計算 (Fixkostenzuschlagsrechnung)、固定原価補償計算 (Fixkostendeckungsrechnung) である¹¹⁾。

11) Ebert, a. a. O., S. 164.

a. 成層原価計算

前述の部分原価計算の1形態としてのディレクト・コストイングにおいては、成果計算にさいして、固定原価が1つのブロックとして把握される。けれども、固定原価をこのように1つのブロックとしてのみ取り扱うことに満足せず、そこに内在している異なったメルクマールに着目してこれを成層化 (Schichtung) しようとする見解がある。たとえば、ある特定製品の製造に用いられる機械の減価償却費と、購買担当者の給料を比較すれば、ひとくちに固定原価といっても、それらが製品ないしは製品グループに対して異なった関係を有していることがわかる。また支出作用性にかんしても、固定原価は一様ではない。たとえば、ある種の賃借料は1ヶ月毎に支払われるのに対し、自己資本に対する計算上の利子は支出には作用しない。さらに固定原価は、たとえば契約期間が1ヶ月の補助作業員の賃金と、同じく1ヶ年間の保険料といったように、期間との結合性 (Zeitgebundenheit) に応じて様々な形態を示す。

Ebert は固定原価を区分するさいの観点として上記の3つを挙げ、それぞれ、種々の帰属計算単位に対する固定原価の関係、支出に作用する時点、および作用不可能性の継続期間と呼んでいる¹²⁾。

まず、第1の帰属計算単位に従った固定原価の区分であるが、これにも論者によって若干の相違がみられる。いずれにしても、固定原価を区分することは、全部原価計算への移行を意味するのではなく、むしろ、より有効なコントロールを行うために、配賦を用いずにいかに全体の固定原価ブロックを部分ブロックに区分しうるかが重要な問題であることはいうまでもない¹³⁾。

たとえば Schwarz は、特殊固定原価と一般固定原価を区別することを提唱している。彼によれば、特殊固定原価とは、拡張された発生原因原則を認めた場合に、1つの原価負担者または原価負担者グループに無条件に帰属計算可能なすべての固定原価であり、後述の Agthe, Mellerowicz ら

12) Ebert, a. a. O., S. 165.

13) Ebert, a. a. O., S. 165.

の分類による領域固定原価および企業全体の固定原価が一般固定原価であるとされる¹⁴⁾。また Heine は、このブロックをさらに製品の固定原価と、製品グループの固定原価に区別し、残余部分を全体経営の固定原価と呼んでいる¹⁵⁾。さらに、このような固定原価の分解にかんする代表的な主張としては、周知の通り、Agthe および Mellerowicz の五分法がある。彼らによれば、全体の固定原価は次のように分解される¹⁶⁾。

- (1) 製品固定原価（たとえば特許料，1つの特定製品のための機械および工具・器具の原価）
- (2) 製品グループ固定原価（たとえば特定製品グループのための機械および建造物の減価償却費）
- (3) 原価部門固定原価（たとえば職長賃金，修繕費）
- (4) 領域固定原価（たとえば生産管理のための原価）
- (5) 企業固定原価（たとえば企業管理，守衛，企業消防隊のための原価）

第2の観点，すなわち支出作用性を区分規準とすれば，固定原価は，まず支出作用的なものと，支出非作用的なものに区別される。また前者については，その継続期間に応じてさらに相違が生じるが，Ebert によれば，これらは具体的に次の4つに分類されている¹⁷⁾。

- (1) 短期的に支出に作用する固定原価（1ヶ月以内：たとえば給料，電話

14) Schwarz, H., Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, *Neue Betriebswirtschaft*, 1962, S. 170. 傍点部分は，原書では隔字体となっている。

15) Heine, P., Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1959, S. 523f. u. 532ff.

16) Ebert, a. a. O., S. 165; Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 1959, S. 407ff.; Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 6. Aufl., Freiburg i. B., 1977, S. 137f.

17) Ebert, a. a. O., S. 166.

料)

- (2) 中期的に支出に作用する固定原価(1~3ヶ月:たとえば賃借料, 利子)
- (3) 長期的に支出に作用する固定原価(3ヶ月以上:たとえば借地料, 租税)
- (4) 支出に作用しない固定原価(たとえば計算上の追加的な減価償却費)

このように、固定原価をその支出作用性に従って区分することは、むしろ企業の財務領域に属するものと考えられるのに対し、その期間結合性の吟味は原価管理のための根本的資料となる。とくに不足操業時における固定原価の除去可能性の検討は、Ebert もいうように、きわめて重要な問題である。このような観点から、Ebert は次のような分類を提唱している¹⁸⁾。

- (1) 短期的に除去可能な固定原価(3ヶ月以内:たとえば賃金, 給料)
- (2) 中期的に除去可能な固定原価(1年以内:たとえば賃借物件, 保険料)
- (3) 長期的に除去可能な固定原価(1年以上:たとえば長期リース物件)
- (4) 除去不能な固定原価(たとえば会議所会費)

すでに明らかなように、固定原価の分類にかんしていかなる観点が適用されるにしても、成層原価計算は、固定原価ブロックを区分する点においてディレクト・コストイングとは明確に区別される。そのさい、原価費目別計算の局面では本質的な相違は生じないが、原価部門別計算および成果計算の局面で計算過程に根本的な変化が生じることになる。とくに成果計算においては、ディレクト・コストイングのもので単一のブロックとして処理されていた固定原価の段階的控除が行われるため、それぞれ独自の表明能力をもつ複数の補償貢献額が算定される。たとえば前述の五分法に従った成果計算のシェーマは表—2¹⁹⁾のように表わされる。

成層原価計算は、およそ以上のような基本構造をもつ。Ebert の指摘を

18) Ebert, a. a. O., S. 166.

19) Ebert, a. a. O., S. 167; Mellerowicz, a. a. O., S. 137f.

〔表-2〕

収益
- 変動原価
= 補償貢献額Ⅰ（製品関連の補償貢献額Ⅰ）
- 製品固定原価
= 補償貢献額Ⅱ（製品関連の補償貢献額Ⅱ）
- 製品グループ固定原価
= 補償貢献額Ⅲ（製品グループ関連の補償貢献額）
- 原価部門固定原価
= 補償貢献額Ⅳ（部門関連の補償貢献額）
- 領域固定原価
= 補償貢献額Ⅴ（領域関連の補償貢献額）
- 企業固定原価
= 成果

まつまでもなく、このように固定原価を区別して取り扱うことによって、とくに製品および製品グループの局面において、部分原価計算を用いた統制および管理の可能性が本質的に改善されるであろう。さらに、各々の固定原価部分に対する部門管理者および領域管理者の責任も、それぞれに対応する補償貢献額を区分表示することによって、より明確に認識されるものと考えられる²⁰⁾。かかる意味において、成層原価計算は独自の変形体、すなわちいま1つの部分原価計算システムとして位置づけられるのである²¹⁾。

b. 相対的直接原価計算

周知のように、相対的直接原価計算は Riebel によって開発された部分原価計算システム²²⁾であり、Ebert によれば、その基本構造は1959年初

20) Ebert, a. a. O., S. 167.

21) Ebert, a. a. O., S. 168.

22) Riebel の相対的直接原価計算論については、とくに両頭教授の数多くの論稿でその紹介が行われているが、ここでは最も包括的な文献として次のものだけを挙げておく。両頭正明『現代西ドイツ直接原価計算論序説—相対的直接原価計算論を中心として—』滋賀大学経済学部研究叢書第6号、1981年。なお筆者も、相対的直接原価計算における価格計算を中心として、次の小稿で Riebel の所説を紹介している。拙稿「相対的直接原価および補償貢献額に基づく価格計算—リーベルの所説を中心として—」政経論叢25巻5号、1975年11月、23—47頁。

めて明らかにされている²³⁾。その後、数多くの論文および著書によってさらに精緻化されていった相対的直接原価計算は、現在西ドイツにおける独自の部分原価計算システムとして位置づけられている²⁴⁾。すでに筆者はその一端を紹介してきたが、ここでは Ebert に従って、いま一度その特質を確認しておきたい。

そもそも、Riebel が独自の理論的基盤を備えた相対的直接原価計算のシステムを提唱するに至った背景には、従来の全部原価計算システムのみならず、その他の部分原価計算に対する批判があった。彼は、「真の間接原価を配賦すれば経営における生産結合性が否定され、また固定原価を人為的に比例化すればその性格が否定されることになる²⁵⁾」として、とくに全部原価計算のシステムを非難したが、この批判は、変動間接原価の配賦を行うディレクト・コストイングや成層原価計算、限界計画原価計算といった他の部分原価計算システムにも向けられることになる。これに対して相対的直接原価計算のもとでは、結合原価の配賦および固定原価の比例化は行われぬ。そこでは、最も重要な関係値、原価部門および原価負担者に対して一部分の原価だけが帰属計算され、またその成果計算が逆進的な補償貢献額計算として行われることから、Ebert はこれを部分原価計算システムの1つとして位置づけているのである²⁶⁾。

ところで、このような相対的直接原価計算に固有の理論的基盤として、Ebert は、意志決定指向的原価概念、基礎計算および多様な補償貢献額計算の3つを挙げている。Riebel によれば、原価、収益および損益の本来の源泉は意志決定であるとみなされている²⁷⁾。これに従って彼は、原価と

23) Riebel, P., *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung : Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung*, Opladen 1972, S. 35-59.

24) たとえば、Schweitzer=Hettich=Küpper は、相対的直接原価計算を高く評価している。Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 386-418. (訳書, 319-358頁).

25) Riebel, a. a. O., S. 35.

26) Ebert, a. a. O., S. 168.

27) Riebel, a. a. O., S. 32.

は、「考察対象にかんする意志決定を原因とする支出²⁸⁾」であると解釈し、原価および給付を、常にその原因となった意志決定に遡すべきことを要求している²⁹⁾。さらに Riebel は、原価を、発生原因に従った原価負担者への帰属計算を基準として直接原価と間接原価に区分したり、また操業という単一の原価作用因に基づいて変動原価と固定原価を区別するのは一面的にすぎるとし、多種多様な関係値および原価作用因にかかわらせて原価の相対化 (Relativierung) を行うべきだとするのである。

このような観点から、相対的直接原価計算においては、原価場所、原価部門、原価負担者といった従来の関係値のみに満足せず、たとえば製造原価の一部を、品種変更、従業員教育訓練、故障その他に帰属したり、また販売費の一部を、個々の顧客ないし顧客グループ、顧客訪問、顧客照会、顧客注文、販売区域などに帰属することによって、考慮される関係値の範囲を根本的に拡大することが試みられている³⁰⁾。これらの関係値は、各々の計算目的に応じて配列された1つの階層によって一括把握され、各原価費目はそのいずれかの階層の直接原価として把握される。そのさい、ある関係値階層のもとで直接原価として表示される原価は、下位の関係値に対する間接原価となり、直接原価および間接原価という概念は、多数の関係値にかかわらせて相対化されることになる。

Riebel によれば、従来の変動原価と固定原価の区別も相対的なものとなり、これら両者は共に関係値階層においては相対的な直接原価および間接原価となる。「たとえば、ある製品タイプの設計費は、製造指図書の数および製品数量にかんしては固定的である。それは、製品タイプ（原価負担者種類）の直接原価であると同時に、製造指図書および給付単位の間接原価でもある。製造指図書の段取費は、指図書の数に対しては比例的であるが、その規模にかんしては固定的である。それは、製造指図書の直接原価であると同時に、給付単位の間接原価でもある³¹⁾」。

28) Riebel, a. a. O., S. 67.

29) Riebel, a. a. O., S. 32.

30) Riebel, a. a. O., S. 37.

31) Riebel, a. a. O., S. 38.

およそ上記のような手続を経て各々の関係値のもとで把握された直接原価は、周知の基礎計算表において具体的に表示される。そこではすべての原価が、一方で原価費目およびそのほかの関連メルクマールに従って原価範疇に分類され、他方では各関係値の相対的直接原価として表示される。こうして、仮定の間接原価が意識的に設けられない限り、すべての原価は相対的直接原価として何らかの関係値に帰属計算されることになる。また、配賦を用いた原価転嫁は行われない。このことは、経営内部給付の振替計算についても妥当する。すなわち、相対的直接原価計算においては、経営内部給付のうち、この給付によって追加的に発生する部分だけが受入原価部門に振替計算されるのである。したがって、たとえば補助部門における作業員、機械および工具・器具について発生する原価は振り替えられない。これに対して、経営内部給付の材料費といった振替原価は、対応する受入原価部門の原価範疇に分類して組み入れられることになる³²⁾。

このように、基礎計算は、従来の原価費目別計算、原価部門別計算、原価負担者別計算の三者を結合するものとして性格づけられ³³⁾、次のような様々な応用計算を行うための出発点あるいは基盤であると理解されるのである³⁴⁾。

- (1) 経営管理上のコントロールおよび処理決定目的のための原価部門関連的指標
- (2) 原価情報のための原価負担者関連的指標
- (3) 経済性比較および価格政策のための成果関連的指標

ところで、相対的直接原価計算においては、とくに上記の成果関連的指標を算定するために、基礎計算に基づいて、逆進的形式をもつきわめて多様な補償貢献額計算が行われる。一般に補償貢献額は、収益と、1つの特

32) Ebert, a. a. O., S. 170f.

33) Riebel, a. a. O., S. 40.

34) Ebert, a. a. O., S. 171.

定の原価範疇との差額であると定義される。控除される原価範疇の性格に応じて、たとえば変動原価、支出に結合した原価、全体の製品直接原価などを超過する補償貢献額が得られる。このことは、原価負担者グループ、原価部門、原価部門グループ、販売領域といったその他の関係値についても同様にあてはまる³⁵⁾。Riebelによれば、このような形式の補償貢献額計算は、「時間の経過に従って進行する多面的な損益差額計算 (Erfolgsdifferenzrechnung) であり、そこでは、特殊なものから一般的な調査対象および意志決定対象に至る形で、各々の場合に相互に対応し、同一の処理決定に遡及可能な収益部分と原価部分 (相対的な直接収益および直接原価) が比較される³⁶⁾」ことになる。

以上、相対的直接原価計算の概要を、Ebertに従って素描してみた。この原価計算システムの特徴は、原価計算におけるいくつかの本質的基盤を相対化していることに求められる³⁷⁾。たとえば、Riebelは、その補償貢献額計算を、企業の実体的、時間的な全体計算から得られる対象関連的、期間関連的あるいは超期間的な断面であると規定しているが³⁸⁾、Ebertは、このような構想を、通常原価・給付計算の限界を内容的にも時間的にも超越したものとして評価している³⁹⁾。さらに、原価を原価範疇に分類し、また関係値としての帰属計算単位を多面的に区分することによって、原価計算の範囲、およびとくにその表明能力に拡張がもたらされるため、意志決定の補助手段として、より高度かつ合理的で正確な説明が得られることも、相対的直接原価計算の長所として認められる⁴⁰⁾。またそこでは、原価配賦および混合的な変動原価の分解が拒否されているため、少なくともこの局面における計算手続が単純化される。

35) Ebert, a. a. O., S. 172.

36) Riebel, a. a. O., S. 270.

37) Ebert, a. a. O., S. 172.

38) Riebel, a. a. O., S. 270.

39) Ebert, a. a. O., S. 172.

40) Ebert, a. a. O., S. 172. ほぼ同様の主張が次のものにもみられる。Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 417f. (訳書, 356—358頁)。

他方で Ebert は、相対的 direct 原価計算の短所として、とくに原価負担者別製品計算の局面を挙げている。すなわち、相対的 direct 原価計算においては、direct 原価だけが製品に帰属計算され、変動間接原価の配賦計算が放棄されているため、製品原価が相対的に低くなるという欠点があるが、その他の部分原価計算に比してさらに強められ、事前的・事後的な給付単位計算は、とくに全部原価計算のもとで与えられていた価格発見機能およびコントロール機能をほとんど失ってしまうとするのである⁴¹⁾。全部原価計算が、部分原価計算に比して上記の機能をよりよく果しうるか否かはなお議論の余地があるが、ここではこれ以上立ち入らない。さらに実務における適用上の問題点として、相対的 direct 原価計算の全体システムの複雑性、およびそこで用いられる原価概念の特殊性が指摘されている。しかしながら基本的には、相対的 direct 原価計算を原価計算システムの発展過程における本質的な一歩として認め、実務におけるその重要性は、E D P 導入の増加および原価計算担当者の教育改善によってさらに増大するものと Ebert は予測している⁴²⁾。

c. 限界計画原価計算

限界計画原価計算は、1950年代に Plaut によって初めて西ドイツに導入され、その後とくに Kilger によってその理論的基盤が着実に形成されつつある⁴³⁾。その構造および機能は、前述のディレクト・コストイングときわめて類似しているため、ここでは Ebert に従ってその独自性のみを取り扱うことにしたい。

限界計画原価計算の特質は、すでにその名称からも容易に推察されるよ

41) Ebert, a. a. O., S. 172f.

42) Ebert, a. a. O., S. 173.

43) Kilger, W., *Flexible Plankostenrechnung; Theorie und Praxis der Grenzkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, Köln und Opladen, 1. Aufl., 1961, 6. Aufl., 1974. 豊島義一・近藤恭正訳『弾力的計画原価計算論—原価計算の発展理論—』日本経営出版会, 1970; 近藤恭正訳『原価計算と意志決定—給付単位計算・短期損益計算・最適組合せ計画に関連して—』日本経営出版会, 1972年.

うに、計画原価による評価をきわめて重視していることにある。これまでにふれた部分原価計算のシステムは、実際原価、正常原価あるいは計画原価のいずれによっても実施される可能性を基本的に備えている。つまりそれらは、評価される原価の性格にかんしては中立的なのである⁴⁴⁾。これに対して、限界計画原価計算は、計画原価による評価の利点と、ディレクト・コストイングのシステムの利点を結合することを当初から意図しているものと考えられる。たとえば Kilger は、「完全な原価計画を基盤とすることによってのみ、固定原価と比例原価を正確に分解することができる⁴⁵⁾」として、計画原価計算という名称を保持すべきことを強調している。

いうまでもなく、限界計画原価計算も部分原価計算の一形態であり、ここでは固定原価と比例原価を分解することが基盤とされている。したがって、全部原価による弾力的計画原価計算とは異なり、経営内部給付の振替計算率や付加率を算定するさいには、前述のディレクト・コストイングと同様に、比例原価だけが考慮される。そのため、振替計算または給付単位計算で取り扱われる計画原価は常に比例規範原価に一致し、当然のことながら、全部原価計算における操業度差異は生じない。したがって、限界計画原価計算において用いられる給付単位計算率は操業度に依存しない⁴⁶⁾。なお、限界計画原価計算においては、原価部門別計算がすべての原価計算の中心的構成要素となり、ここではまず第一に原価の計画および統制という計算目的が追求されるとする見解⁴⁷⁾があることを付け加えておきたい。

Ebert は、このような限界計画原価計算を、原価計算領域における新しい知識の一大潮流として把握し、さらにその実際の適用価値が確立されていることを指摘している⁴⁸⁾。限界計画原価計算は、その後も、とくに前述の Kilger や Plaut らの学界および実務界の両面にわたる精力的な活動に

44) Ebert, a. a. O., S. 173.

45) Kilger, a. a. O., S. 100. (豊島・近藤, 訳書, 121頁).

46) Ebert, a. a. O., S. 174; Kilger, a. a. O., S. 100f. (豊島・近藤, 訳書, 121-123頁).

47) Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 329. (訳書, 259頁).

48) Ebert, a. a. O., S. 174.

よって着実に成果を挙げつつあるが、本稿の性格上、最近の新たな展開傾向については割愛することにする⁴⁹⁾。

d. 標準限界価格計算

標準限界価格計算は、かつて Schmalenbach が経営価値と名付けた一種の内部管理価格を基盤とするプレチアーレ・レンクンクの理念を継承しつつ、Böhm および Wille によって開発された原価計算システムである。その背景には、伝統的な全部原価計算のみならず、すでに本稿で紹介してきたいくつかの部分原価計算に対する批判も認められる。たとえば、Böhm=Wille は、全部原価計算は結合原価が配賦しえないために破滅し、他方、比例原価計算は決して完全な限界原価計算ではないとしている⁵⁰⁾。すなわち、ディレクト・コストイングは、操業度に依存しない平均的な給付比例的価値費消を把握する部分原価概念に基づいており、限界計画原価計算も、一定の限界原価を導く線型1次の原価経過を仮定しているため、そこで確定される平均原価は、キャパシティ利用度が給付能力の限界に達しない限りにおいて妥当な表明内容を導出しうるが、完全操業の場合には、期間原価はもはや直線的には増加せず、恐らくは拡張意志決定が必要とされるため、上記のような表明内容の妥当性は失われるとするのである⁵¹⁾。

このような理由から、Böhm=Wille は、とくに利用可能性が制約された生産キャパシティのもとにおいて、利益最適な生産プログラムおよび販売プログラムを導出するという課題を満たしうる原価計算システムとして、標準限界価格計算を展開するのである。その具体的特徴は、1次最適を基

49) その一部は次の小稿で紹介している。拙稿「限界計画原価計算の拡張」原価計算 243号、1980年12月、4—14頁、拙稿「西ドイツにおける部分原価計算の動向」神戸大学会計学研究室編『現代管理会計論』中央経済社、1981年、354—364頁所収。

50) Böhm, H.-H. & Wille, F., *Deckungsbeitragsrechnung und Optimierung*, 4. Aufl., München 1970, S. 14. 溝口一雄監訳、門田安弘・谷武幸訳『直接原価計算の展開—その分権管理への適用—』白桃書房、1971年、5頁。

51) Ebert, a. a. O., S. 175; Böhm/Wille, a. a. O., S. 12f. (訳書、3頁)。

準として標準原価計算の枠内で算定可能な限界価格による評価を行う点にあると考えられる⁵²⁾。Böhm=Willeによれば、この標準限界価格は、原価部門の給付収益率で評価できる。そのさい給付収益率とは、少なくとも必要変動製造原価を補償し、かつ稀少財の最適利用を保証するために、投入財の稀少性を考慮したものでなければならないとされる⁵³⁾。それはさらに、給付原価率と給付利益率に区分される。すなわち、給付原価率は、原価部門の操業単位当り限界原価(ないし変動原価)の大きさを示すものであるのに対し、給付利益率は、原価部門の1操業単位を利用することによって失われる補償貢献額を表わす。これは、キャパシティ単位当りの限界補償貢献額に等しく、制約条件の双対価値に一致するものとされている⁵⁴⁾。

企業が不足操業の状況で、キャパシティに余裕がある場合には、競争的用途間で補償貢献額の一部を調整する必要がないため、上記の給付利益率はゼロとなり、したがってまた給付収益率と給付原価率は等しくなる⁵⁵⁾。ところが、キャパシティが完全利用されると、給付利益率はただちに正の値をとることになる。その大きさは、キャパシティやプログラムの構造、需要状況などが与えられた部門給付の稀少性の度合に依存して定められるため、生産プログラムおよび販売プログラムにかんする全体的計画の枠内において決定されなければならない。

これに関連して Böhm=Wille は、上記のような数量問題を集権的に解かずに、給付収益率および標準限界価格を近似的に決定するためのいくつかの基準を提唱している。まず、中間製品について市場価格が存在する場合には、これから標準限界価格を導出すべきものとされる。また、キャパシティが完全利用されない場合には、すでに述べたように、標準限界価格は限界原価に等しい。これらの条件が満たされない場合には、次のような大綱的ルールを用いて標準限界価格を段階的に決定しなければならない⁵⁶⁾。

52) Ebert, a. a. O., S. 175.

53) Böhm/Wille, a. a. O., S. 36. (訳書, 31頁).

54) Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 384. (訳書, 316頁).

55) Böhm/Wille, a. a. O., S. 36. (訳書, 31-32頁).

56) Böhm/Wille, a. a. O., S. 184. (訳書, 127頁).

すなわち、不足操業の部分キャパシティのもとでは、完全操業度が達成されるまで、あるいは給付利益率がゼロとなるまでこれを引き下げるべきものとされる。同様に、完全操業の部分キャパシティの給付利益率は、不足操業が発生する恐れがでる限界まで引き上げられなければならないとされる⁵⁷⁾。

なお、標準限界価格計算における経営成果計算は、複数段階補償貢献額計算として行われる。そこでは、売上高から、製造部門のもとで計算された製品の標準限界価格が最初に控除され、その差額として、販売費および一般管理費の補償に向けられる差益補償額が得られる。続いて、市場領域の直接原価が控除され、月次に算定される販売部門の補償貢献額ないし販売貢献額が導かれる。これに対して、キャパシティ・コストは、1つのブロックとして四半期毎に控除され、その正味損益が確定されることになる⁵⁸⁾。

このように、標準限界価格計算は、操業状況と利用状況のあらゆる結合関係にきめ細かく適用することを意図した内部計算制度の1つのシステムである。Ebert は、キャパシティの完全利用時におけるその他の部分原価計算システムの弱点を指摘し、これを克服しようとする試みを、本質的な進歩として評価している。

しかしながらまた、標準限界価格計算および内部管理価格に基づく企業管理の構想に対しては、いくつかの異論が唱えられていることも事実である。Ebert は、標準限界価格計算の根本的欠点として、1次最適法を用いなければならない点を挙げている。とくに実務的適用の局面においては、実現されてゆく製造プログラムが複雑なため、1次最適法を広範に導入することは困難であり、そのために必要とされる人的および管理技術的な諸前提も現在のところほとんど欠除しているとする⁵⁹⁾。また、実際の企業における生産キャパシティの利用度、最大需要販売量、投入財および産出財

57) Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 385. (訳書, 318頁)。

58) Ebert, a. a. O., S. 177.

59) Ebert, a. a. O., S. 178.

の価格といった諸要因はしばしば変動を受け、これによって、そのほかの制約条件が完全利用され、稀少となる場合があることに常に留意しなければならない。このことから内部管理価格が大きく変動しうるが、企業を最適に管理するためには、これを前記のような諸要因の変動に応じて絶えず適応させなければならないことになる⁶⁰⁾。Böhm=Wille は、そのための現実的解決策として、前述の大綱的ルールを提唱しているが、このような取役方法は、標準限界価格計算の表明能力を根本的に損う不正確性をもたらすものと考えられる⁶¹⁾。たとえば Kilger は、理論的にも実務的にも正当と認めることのできない恣意性を給付単位計算にもちこむことになるとして、この大綱的ルールを否定している⁶²⁾。

さらに、給付利益率としての機会原価にかんしても、それ自体が限界原価をデータとして必要とする最適プログラム編成に常に内在する構成部分であり、これを計画給付単位計算に含めることは全くの誤りでもあれば、全く不必要でもあるとする批判もある⁶³⁾。なお、これに関連して、機会原価という特殊な原価概念を基本的構成要素として備えている Böhm=Wille の標準限界価格計算を、従来の部分原価計算システムのもつと并列に論じること自体の妥当性にも疑いの余地があることを付言しておきたい。

e. 固定原価付加計算と固定原価補償計算

Ebert によれば、従来開発されてきた部分原価計算の諸システムに対しては、とくに実務界において、全部原価情報の欠除している点が批判されてきているとのことである⁶⁴⁾。たとえば Kilger によれば、次のような3つの理由から、補完された全部原価給付単位計算が必要になるとされる⁶⁵⁾。すなわちその第1は、「総原価に基づく価格算定要綱」の原価価格原則に

60) Schweitzer/Hettich/Küpper, a. a. O., S. 386. (訳書, 318—319頁).

61) Ebert, a. a. O., S. 178.

62) Kilger, a. a. O., S. 713. (近藤, 訳書, 201頁).

63) Ebert, a. a. O., S. 178; Kilger, a. a. O., S. 713. (近藤, 訳書, 319頁).

64) Ebert, a. a. O., S. 179.

65) Kilger, a. a. O., S. 613. (近藤, 訳書, 70頁).

準拠して伝統的な全部原価計算を行わなければならない公用品を納入する経営の場合であり、第2は、全部原価計算を行っているコンツェルン親会社に対して定期的に原価報告書を提出しなければならないコンツェルン子会社の場合である。第3は、いうまでもなく、商事貸借対照表や税務貸借対照表における製品・半製品の在高評価が、項目別評価の形で全部原価に基づいて実施されなければならない場合である。

このような背景のもとで、若干の論者によって、ディレクト・コストイングあるいは限界計画原価計算の枠内において適切な修正給付単位計算を行うべきことが提唱されている。以下では、Ebert に従って、その具体的試みとしての固定原価付加計算と固定原価補償計算に簡単にふれるが、この場合にも、「補完的な全部原価給付単位計算の構成に対する最も重要な原則として妥当するのは、それによって純粋な限界原価の報告が影響されないこと、また算定された全部原価は意志決定問題に対して使用されるのではなくて、上記の諸目的に対してのみ使用されるということ⁶⁶⁾」を明確に認識しておかなければならない。

まず固定原価付加計算は、全部原価による伝統的な付加給付単位計算に倣って開発されたものである。そこでは一般に、変動原価に対する百分率の形で固定原価が付加される。また場合によっては、粗利益（補償貢献額）が付加基準として用いられることもある⁶⁷⁾。前者は、変動原価または直接原価を付加基準として間接原価を配賦する全部原価計算と基本的に異なるし、また後者においては、負担能力原則が原価計算にもちこまれることになる。このような負担能力原則を原価計算にもちこむことは是非⁶⁸⁾をここで論じる余裕はないが、いずれにしても、固定原価付加計算はあくまで修正計算であって、独自の理論を備えた部分原価計算の1形態と考えることはできないと思われる。

66) Kilger, a. a. O., S. 613. (近藤, 訳書, 70頁).

67) Ebert, a. a. O., S. 179; Kilger, a. a. O., S. 617ff. (近藤, 訳書, 75—82頁).

68) これについては、次の書物およびそこに挙げられた文献を参照されたい。Kilger, a. a. O., S. 619ff. (近藤, 訳書, 78—80頁).

これに対して、とくに Mellerowicz によって提唱されている固定原価補償計算は、原価負担者の全体的原価構造と損益部分を表示することを意図して、前述の成層原価計算の枠内で全部原価情報を得ようとするものである⁶⁹⁾。そこでは、原価構成要素が逆進的形式または前進的形式を用いて説明される。

まず逆進的形式に従えば、成層原価計算における複数段階成果計算に依り、製品種類の収益から、原価が段階的に控除される。さらに固定原価補償計算においては、各段階の固定原価が、その前段階の補償貢献額に関係づけられ、それぞれの帰属計算単位および段階ごとに区別された百分率で表示される。したがって、製品、製品グループ、原価部門および領域の数に応じて多数の百分率が算定されることになる。続いて、このような経営成果計算によって算定された百分率を用いて、全部原価情報を得るための給付単位計算が行われる。すなわちここでは、製品単位収益から変動原価がまず最初に控除され、補償貢献額Ⅰが算定される。続いて、上記の百分率に従い、製品単位当り正味成果が得られるまで、各段階の固定原価が順

〔表-3〕

製品単位収益
- 変動製品単位原価

補償貢献額Ⅰ
- 製品(種類)固定原価(%)

補償貢献額Ⅱ
- 製品グループ固定原価(%)

補償貢献額Ⅲ
- 部門固定原価(%)

補償貢献額Ⅳ
- 領域固定原価(%)

補償貢献額Ⅴ
- 企業固定原価(%)

= 製品単位当り正味成果

69) Ebert, a. a. O., S. 180.

次控除されてゆくのである。したがって、このように算定された正味成果を収益から差し引いたものが全部原価と考えられていることになる。逆進的な給付単位計算シェーマは表—3に示す通りであるが、そこでは固定原価が補償貢献額に関係づけられているため、一種の負担能力原則が適用されていることに注意しなければならない⁷⁰⁾。

このように、逆進的給付単位計算においては、付加基準として補償貢献額が用いられるのに対し、前進的形式のそれにおいては、各段階の固定成層原価が変動原価に関係づけられる。つまり、表—4からも明らかなように、この計算形式における基点は変動製品単位原価であり、これに固定原価が段階的に付加されるのである⁷¹⁾。

[表—4]

変動製品単位原価
+製品(種類)固定原価(変動製品単位原価の百分率)
中間合計
+製品グループ固定原価(変動製品単位原価の百分率)
中間合計
+部門固定原価(変動製品単位原価の百分率)
中間合計
+領域固定原価(変動製品単位原価の百分率)
中間合計
+企業固定原価(変動製品単位原価の百分率)
全体製品単位原価
+利益付加額(全体製品単位原価の百分率)
価格

ところで Ebert は、このような Mellerowicz の固定原価補償計算を、次のような理由から、部分原価計算に含まれる1つの重要な変形体として評価している。すなわちその第1は、固定原価が配賦を用いずに種々の帰属計算成層に分解されるため、かなり正確な計算結果が得られる点であ

70) Ebert, a. a. O., S. 180ff.; Mellerowicz, a. a. O., S. 193ff.

71) Ebert, a. a. O., S. 182f. ; Mellerowicz, a. a. O., S. 194ff.

り、第2は、資産能力あるいは資産計上義務のある間接材料費および製造間接費を、これに対応する固定原価成層から算定できるため、半製品・完成品在高の評価問題を解決しうる評価額を算定しうる点である⁷²⁾。けれども、逆進的計算のもとで負担能力原則が適用され、前進的計算のもとでも、結局のところ、変動原価を基準とした固定原価の付加が行われていることを考えると、このような固定原価補償計算を1つの部分原価計算システムとして位置づけるべきか否かについてはなお慎重な検討が必要であると思われる。ただしそれは、Ebert の分類例をよりどころとして、西ドイツの部分原価計算の代表的形態を素描しようとした本稿の目的をすでに超えており、むしろわれわれの新たな課題といわなければならない。

72) Ebert, a. a. O., S. 184; Mellerowicz, a. a. O., S. 207f.