

部分原価計算の形態

阪 口 要

わがくにで一般に直接原価計算と呼ばれている原価計算システムについては、限界原価計算 (marginal costing, Grenzkostenrechnung), 補償貢献額計算 (Deckungsbeitragsrechnung), 粗利益計算 (Bruttogewinnrechnung), 差額原価計算 (Differenzkostenrechnung), 比例原価計算 (Proportionalkostenrechnung), 変動原価計算 (variable costing), 直接原価計算 (direct costing, Einzelkostenrechnung) など様々な呼称が存在するのに対応して、種々の観点から議論が展開されている。これらはいずれも、全部原価計算システム (Vollkostenrechnungssystem) に対置される部分原価計算のもとで把握されるのが一般的であるが、これを変動原価に基づく部分原価計算と相対的直接原価に基づく部分原価計算の2つのグループに大別しようとする見解がある。そこでは、従来の変動原価計算のみならず、限界原価計算、比例原価計算などもすべて「変動原価に基づく部分原価計算」という名称のもとに一括把握され、これに相対的直接原価計算が対置せしめられている。このような立場を代表するものとして、本稿ではシュヴァイツァー、ヘティッヒ、キューパーの共著「原価計算システム」¹⁾ (以下ではSKRと略す) をとりあげ、若干の考察を行いたい。

- 1) Schweitzer, Marcell, Günter O. Hettich und Hans-Ulrich Küpper, Systeme der Kostenrechnung, München 1975. なお、同様の立場に立つものとして、次の書物を挙げることができる。Götzing, M. und H. Michael, Kosten- und Leistungsrechnung, Heidelberg 1978, S. 201 ff. そこでは、部分原価計算を変動原価に基づくものと直接原価に基づくものに大別し、さらに前者を、固定原価をグローバルに取り扱うもの (ディレクト・コストイング) と区分して取り扱うもの (段階的固定原価補償計算) に、また、後者を、固定原価をグローバルに取り扱うもの (一般には用いられない) と区分して取り扱うもの (相対的直接原価に基づく補償貢献額計算) にそれぞれ区別している。

変動原価に基づく部分原価計算と相対的 direct 原価計算における最も重要な相違点として、SKR は、(1)適用される原価概念、(2)操業度の測定尺度、(3)賃金および減価償却費の帰属問題、(4)真の間接原価の帰属計算、の4つを挙げている²⁾。以下においては、これら4つの視点を順次考察してゆくことによって、両原価計算システムの異同を検討する。

なお、相対的 direct 原価計算自体を詳細に検討することは本稿の目的ではないが、以下の説明の助として、この原価計算システムの概略を SKR に従って次に記しておきたい³⁾。

- (1) 全体原価 (Gesamtkosten) および給付は、一致性原則 (Identitätsprinzip) に従って経営意志決定に帰属計算しなければならない。
- (2) すべての原価は、経営基準対象 (betriebliche Bezugsobjekte) の階層のできるだけ下位の基準値の direct 原価として把握・表示しなければならない。
- (3) 全体原価は、目的に従属したメルクマールに従って、基礎計算 (Grundrechnung) のなかで包括的に分類しなければならない。
- (4) 真の間接原価の配賦および転嫁ならびに結合給付の配賦は、これを完全に放棄しなければならない。
- (5) 応用計算 (Auswertungsrechnung) においては、統制目的に適合した数値および経営意志決定状況に関連性をもつ補償貢献額を算定しなければならない。
- (6) 製品および注文に帰属計算できない原価、ならびに1期間の損益については、企業の各領域 (ないし職能区分) に指示しうる補償予算を決定しなければならない。

I.

SKR は、相対的 direct 原価計算の代表的論者としてリーベルを挙げ、その基盤をなす原価概念は支出指向的原価概念 (ausgabeorientierter

2) SKR, S. 412.

3) SKR, S. 386f.

Kostenbegriff) であるとしている。これに対して、そのほかの部分原価計算のシステムにおいては、一般に価値的原価概念 (wertmäßiger Kostenbegriff) がその出発点とされている。SKR のいう支出指向的原価概念を、リーベル自身は、支出作用的原価 (ausgabewirksame Kosten) と呼び、これに対して、支出から導出されない原価を支出非作用的原価 (nicht ausgabewirksame Kosten) としている。⁴⁾ 名称の異同はともかくとして、これらはいずれも、いわゆる収支的原価概念 (pagatorischer Kostenbegriff) に属するものと考えることができる。価値的原価概念と収支的原価概念は、2つの対立する原価概念として、もっぱらドイツにおける原価計算論者の間で少なからざる議論が展開されてきている。⁵⁾ ただし、このような原価概念論争に立ち入ることは本稿の目的ではないので、ここでは、これら両概念にかんする一般的な理解を確認するだけにとどめたい。

一般に価値的原価概念においては、原価価値は経済財の最適利用を確保する管理機能を担うべきであるという前提ないし要請がその基盤をなすものとされている。すなわち、原価額は、投入財を利用するさいの有利性を示す適切な表示尺度を提供しなければならないのである。⁶⁾ したがってそこでは、選択された設定目標のもとで最適な財の投入ないし利用が達成されるような評価価値としての価格が、その消費量に帰属されることになる。たとえば利益最大化という目標のもとでは、価値的原価は、生産要素の限界支出および機会原価によって構成される。⁷⁾ この機会原価は、各時点における具体的意志決定状況のもとで発生する制約条件に依存するものであるから、価値的原価概念のもとにおける評価価格は、意志決定モデルを用い

4) Riebel, Paul, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung; Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, Opladen 1972.

5) 小林哲夫, 「原価理論—生産モデルと企業モデルにおけるコスト・ベヘイビア—の分析」千倉書房 昭和47年, 373頁以下.

6) SKR, S. 35.

7) Sellien, R. und H. Sellien (hrsg.), Wirtschafts-Lexikon, 2 Bd., 9 Aufl., Wiesbaden 1976, Sp. 2246.

ることによってのみ正確に決定することができる。⁸⁾このように価値的原価概念は、原則的には種々の計算目的について独立のでありながらも、なお、計算目的が確定されればその内容も一意的に決定されるという性格を有している。

これに対して収支的原価は、一般に、経営プロセス内で支払われる対価であると定義される。本来、収支的原価は、実際に支払われた支出に指向するものであり、したがってそこでは独自の評価問題は生じない。価値的原価とは異なり、たとえば自己資本に対する利子や企業家報酬などにみられる計算上の原価 (kalkulatorische Kosten) は収支的原価には含まれず、またそこでは計算価格 (Verrechnungspreis) も取り扱われない。⁹⁾

価値的原価概念と収支的原価概念はおよそ以上のように区別されるが、これら両概念と、2つの形態の部分原価計算との結合については、必ずしも明確ではないように思われる。たとえばリーベルは、相対的 direct 原価計算における基礎計算では計算上の原価を排除しながらも、応用計算の局面で相対的補償貢献額 (relative Deckungsbeiträge) という名称を用いて、一種の機会原価を考慮している。また、SKR が変動原価に基づく部分原価計算として把握する原価計算システムのもとで、価値的原価概念がどの程度首尾一貫して適用されているのか、さらにいえば、そこでは収支的原価概念は全く考慮されていないのかという疑問は、少なくとも現段階では明確にされていないものとする。ちなみに小林教授は、「価値的原価概念のもとにおいても、また収支的原価概念のもとにおいても、その一般概念から導かれる個別概念は形式的にはしばしば一致する¹⁰⁾」とされるが、SKR における分類にも、ほぼ同様のことがあてはまるものと思われる。

II.

変動原価に基づく部分原価計算を実施するためには、経営における全体

8) SKR, S. 36.

9) Sellien und Sellien (hrsg.), a. a. O., Sp. 637.

10) 小林哲夫, 前掲書, 376頁.

原価を変動原価と固定原価に分解することが不可欠の前提である。この原価分解を行うさいには、何らかの基準が必要とされるが、従来、原価計算においては、操業度が最も重要な原価作用因とみなされてきている。したがって、変動原価に基づく部分原価計算においては、全体原価が、操業度についての変動原価と固定原価に分解されるものと理解されるのが一般的である。SKR は、このときの操業度を、1 期間に実現される給付と定義し、それは様々な尺度によって測定可能であるとしている¹¹⁾。1つの企業あるいは部門において1種類の財だけが生産される場合には、この財の産出量を操業度の測定尺度として用いることができる。けれども、複数の財が製造される場合には、単一の適切な測定尺度を見出すことは困難である。このため、従来の原価計算においては、作業時間、機械稼働時間、面積、賃金、材料費など様々な代用的測定尺度が利用されている。

これに対して、全体原価を直接原価と間接原価に区分するさいには、基準値に対する原価の帰属計算可能性 (Zurechenbarkeit) に従った分解が行われる。このような基準値としては、製品単位および製品種類のほかに、製品グループ、原価部門、原価領域、企業全体などを用いることができる。変動原価との異同を明らかにするため、ここでは製品単位を代表的な基準値と考え、これに対する種々の原価費目の帰属計算可能性を検討することにしたい。

リーベルによれば、原価費目は、基準値に対して直接把握可能か、あるいは現実理論的な原価関数に基づいて一意的に帰属可能な場合に、1つの基準値に帰属計算することができる¹²⁾。たとえば素材や補助材料は、一般にこれらをもとにして製造される個々の製品単位について直接的に把握されるのであるから、その原価は、製品単位に対する帰属計算可能性を有し、したがってまた製品単位直接原価となる。これは、製造される製品単位数量に直接的に依存するものであるから、(操業度についての) 変動原価となる。すなわち、相対的直接原価計算における製品単位直接原価はす

11) SKR, S. 311.

12) Riebel, a. a. O., S. 261.

べて変動原価である。間接原価については、リーベルはこれを仮定の間接原価と真の間接原価に区分している。仮定の間接原価とは、本質的には直接原価でありながら、これを直接的に把握することを断念しているために間接原価のごとくに取り扱われる原価のことをいう。たとえばネジ、釘、塗料などの補助材料や工場消耗品においては、とくに経済性の理由から、技術的に可能であっても、その消費量を各製品単位ごとに直接的に測定することは放棄される。¹³⁾これに対して、真の間接原価は、いかに正確な把握方法を用いても、また現実理論的な原価関数をもとにしても、基準値に帰属計算することは全く不可能である。リーベルは、原価負担者についてみた真の間接原価を表わす典型的な例示として、とくに連産品が分離されるまでに発生する結合プロセス (Kuppelprozess) のすべての原価を挙げている。¹⁴⁾

前述のように、仮定の間接原価は経験的手法を用いて直接的に把握することも可能なのであるから、これは製品単位に一意的に帰属計算可能であり、したがってまたその本質的属性は直接原価である。¹⁵⁾つまり、相対的直接原価計算における仮定の間接原価は、すべて、変動原価に基づく部分原価計算における変動原価となる。また、固定原価の大きさは、生産される製品単位数量以外の決定因に作用されるため、これは相対的直接原価計算における真の間接原価となる。その例としては、たとえば製品種類ないし製品グループ全体について発生する研究開発費、工場管理および経営管理などの上位部門で発生する原価が挙げられる。

全体原価を一方で固定原価と変動原価に区分し、他方で間接原価と直接原価に区分することとの最も重要な相違点、さらにいえば、変動原価に基づく部分原価計算と相対的直接原価計算における異同を最もよく特徴づけるのは、変動的な真の間接原価である。SKR は、これに属するものとして、個々の製品単位に帰属計算不可能でありながら、なお、生産される製

13) SKR, S. 315.

14) Riebel, a. a. O., S. 261.

15) Riebel, a. a. O., S. 261.

品単位数量に伴ってその大きさが変化するような原価費目を挙げ、とくに、共通的に作用する複数の原価作用因をもつ多次元原価関数においてこの種の原価が発生しうるとしている。¹⁶⁾このような多次元原価関数の例示として、SKR は、ある機械についての工場消耗品およびエネルギーの消費量が、この機械の稼働時間および利用強度という2つの原価作用因によって決定される場合を考察している。うへの条件のもとで、一定の産出量を製造するために、稼働時間と利用強度を様々に組み合わせることができる場合には、工場消耗品ないしエネルギーの消費量と産出量との間には何ら一意的な関係は存在しない。したがって、リーベルのいう直接原価の定義に従えば、この種の原価を個々の製品単位に帰属計算することはできない。それにもかかわらず、通常その大きさは産出量の増減に伴って変動するのであるから、変動原価に基づく部分原価計算においては、これらの原価は変動原価に含められることになる。真の変動間接原価にかんする立場が上記のように異なるため、相対的直接原価計算においては、操業度が独立的に変動するさいの限界原価は算定されない。¹⁷⁾この点についてSKRはその立場を明らかにしていないが、たとえば、変動原価に基づく部分原価計算の立場にあるキルガーは、「リーベルは、発生原因原則を適用するさいに間接的な比例関係を無視することによって、経営製品の限界原価に一部の変動間接原価を算入しない。つまり彼は、限界計画原価計算とは異なり、多くの意志決定問題に適合しない不完全な限界原価を求めているのである」¹⁸⁾としている。ただし、このような真の変動間接原価は、前述のごとく、もっぱら連産品のもとで発生するものであり、そのほかの製造形態のもとでは、ほとんどの場合、全体原価に占めるその割合は大きくないとSKRは述べている。¹⁹⁾したがって、2つの部分原価計算方法における相違

16) SKR, S. 316.

17) SKR, S. 413.

18) Kilger, Wolfgang, Flexibleplankostenrechnung: Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 6 Aufl., Opladen 1974, S. 661. 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 昭和47年, 129頁.

19) SKR, S. 413.

は、連産品を生産しない企業では、製品単位原価の大きさに何ら重大な影響を与えないことになる。

変動原価に基づく部分原価計算における変動原価および固定原価と、相対的 direct 原価計算における直接原価および間接原価との相互関係を SKR²⁰⁾に従って表示すれば表—1 のようになる。

表—1

製品単位への 帰属計算可能性	直接原価	仮定の 間接原価	間接原価	
			真の間接原価	
操業度が変動する さいの可変性	変動原価			固定原価
	例 示	素材費（結合 プロセスの場 合を除く） 梱包費 手数料	補助材料費 レオンチエ フ生産関数 のもとでの エネルギー 費および工 場消耗品費	結合プロセス の原価 多次元原価関 数のもとでの エネルギー費 および工場消 耗品費

Ⅲ.

変動原価に基づく部分原価計算と相対的 direct 原価計算におけるいま1つの重要な相違点として、賃金および減価償却費の帰属計算問題が挙げられる。一般には、賃金のうち産出量に依存する作業時間について発生する部分は（変動的）直接原価に含められる。変動原価に基づく部分原価計算はいうまでもなくこの立場に立つものであり、そこでは経営労務にかかわる原価を「可能な限り比例化する」²¹⁾ことが試みられ、直接賃金のみならず、追加賃金および補助賃金、ならびに賃金に依存する福利費もしばしば、操業度に対して変動する原価に含められる。²²⁾

これに対して相対的 direct 原価計算においては、一般には直接原価として把握される製造賃金も、正常な場合には短期的に変動しない原価部門の経

20) SKR, S. 317.

21) Kilger, a. a. O., S. 380.

22) Kilger, a. a. O., S. 388ff.

營準備原価 (Bereitschaftskosten) に含めている。²³⁾ ここでいう經營準備原価とは、実際に製造あるいは販売される製品の種類、数量および価値には依存せず、また短期的には変動しない原価と定義される。²⁴⁾ リーベルによれば、これは、実現される製造プログラムや販売プログラムによってではなく、企業の期待が決定要因となる「經營準備の構築、維持、適応および除去にかんする意志決定」²⁵⁾によって発生するものである。このような理解に基づき、リーベルは、全社的な賃金が短期的には解除できない雇用契約を基盤とするものであるという理由から、これを固定的ないし飛躍固定的なものと考えている。リーベルのこのような解釈の背景には、短期的変動に対して人的領域における適応を行うことが労働法で禁止されており、また他方において、このような適応措置がかえって不経済的となるような現在のドイツの労働力市場における諸条件が存在するものとされている。²⁶⁾ わがくににおいても、賃金の固定原価性にかんする問題は、幾人かの論者によって取り扱われている。この点については、ドイツの労働法および企業における雇用形態、さらには業種をも明確にしなければ一律に論ずることはできないが、少なくともリーベルの叙述をみる限りでは、次のような疑問が残るように思える。すなわち、リーベルにおいては、たとえば直接工の賃金もすべて短期的には変動しない經營準備原価とされるが、一般的な理解によれば、直接工の作業は個々の製品について直接的に把握されるものと考えられている。したがって、その作業について発生する賃金は個々の製品に帰属計算可能であるとするのが一般的な解釈であろう。すでに述べたように、リーベルの相対的直接原価計算の基盤となるのは、原価の帰属計算可能性であった。しかしながら、直接賃金にかんする上記の一般的な解釈に従えば、リーベルのいう帰属計算可能性の原則が首尾一貫して適用されていないのではないかという疑問が残るのである。私見によれば、直接

23) SKR, S. 413.

24) SKR, S. 395.

25) Riebel, a. a. O., S. 73.

26) Riebel, a. a. O., S. 155.

賃金という原価費目にかんする限り、リーベルにおいては原価の帰属計算可能性と回避可能性 (Vermeidbarkeit) との間に若干の混同があるように思える。つまり、短期的考察に限定すれば、直接賃金は回避不能ではあるが、個々の製品に対する帰属計算可能性は有するものと理解したい。

減価償却費について SKR は、概念上これを使用に基づいて発生するものと、時間の経過に伴って発生するものとに大別している。このうち使用による消耗を原因とする減価償却費は変動間接原価に含められる場合があり、またさらに、設備等の利用度がレオンチェフの生産関数に従って産出量だけに影響される場合には、これを製品単位に帰属計算する可能性も残されているとしている。したがって、変動原価に基づく部分原価計算においては、使用による減価償却費は変動原価に分類され、時間の経過に伴って発生する減価償却費は固定原価に分類されることになる。たとえばキルガーは、設備などの生産手段が使用に伴って消耗されてゆくことと、基準値によって測定可能な生産手段の利用度との間には疑いもなく比例的な関係が存在するとし、そのさいに生じるあらゆる困難性にもかかわらず、減価償却費の一部を原価部門を介して製品に帰属計算することが合理的となりうるとしている。これについては一部の論者が積極的な試みを見せているが、現段階では実践的に説得力をもつには至っていない。なお、これに対して相対的直接原価計算においては、減価償却費が真の間接原価ないし経営準備原価として把握されていることはいうまでもない。これまでに述べた2つの部分原価計算の相違点を表示すれば、表一2のようになる。²⁹⁾

IV.

SKR は、およそ上記のように2つの部分原価計算システムの異同を指

27) Kilger, a. a. O., S. 660, 近藤恭正, 前掲訳書, 129頁.

28) Fekrat, M. A., The Conceptual Foundations of Absorption Costing, The Accounting Review, April, 1972. この論文については、拙稿「直接原価計算論争の側面」, 政経論叢第24巻6号, 昭和50年, 169—180頁を参照されたい.

29) Schweitzer, Marcell, Günter O. Hettich und Hans-Ulrich Küpper, Systeme der Kostenrechnung: Arbeitsbuch, München 1976, S. 282.

表一2

形 態	変動原価に基づく部分原価計算	相 対 的 直 接 原 価 計 算
原価概念	価 値 的 原 価 概 念	支 出 指 向 的 原 価 概 念
操 業 度 測 定 尺 度	操業度を測定するために様々な基準値が用いられる。これには、原価額と生産プログラムとの間接的關係を包括的に写像するものも含まれる。	操業度測定尺度がより厳密に把握されている。実現されてゆく生産プログラムの短期的変動に伴ってその大きさが変化するものだけが操業度依存的給付原価となる。 間接的關係に裏付けられる原価は、原価理論上の諸關係にてらして、製品のみに一意的に依存するときだけ、製品直接原価とみなされる。
賃金および減価償却費の帰属計算	製造賃金は、変動原価の重要な構成要素の1つである。これに加えて、補助賃金および賃金に依存した福利費も、操業度に対して変動する原価とみなされる。利用に伴う消費が唯一の、あるいは主要な減価償却要因である場合に限り、減価償却費も変動原価として取り扱われる。	一般には、製造賃金およびすべての減価償却費は、短期的には変動しない（経営準備）原価に含められる。
真の変動間接原価の帰属計算	真の変動間接原価の配賦が行われる。	真の変動間接原価は製品に配分されない。
原価作用因に対する立場	操業度変動に対する原価の依存性が、一貫して、一次元的原価依存性を通じて把握される。	複数の原価作用因に対する原価の依存性が、多次元的原価依存性を通じて把握される。

摘し、その背景にある根本的相違点として、変動原価に基づく部分原価計算においては、もっぱら操業度変動に対する原価の依存性が写像されるのに対し、相対的 직접原価計算においては、複数の原価作用因に対する原価の依存性がより強く考慮されることを指摘している。原価と、その作用因との法則的關係は原価関数で写像され、もっぱら原価理論の研究対象とされているが、最近の原価理論によれば、操業度が重要な原価作用因の1つであることは認めながらも、なお、投入財の種類と質、投入機械の技術的

30) SKR, S. 413f.

属性、作業員の能力、財の価格、投入機械および労働力の強度など様々な原価作用因が同時に原価の大きさに影響を与えることが指摘されている。このような原価理論上の認識に基づき、SKR は、一次元的な原価依存性に指向する変動原価に基づく部分原価計算に対して、多次元的な原価依存性のもとに構築される相対的直接原価計算を評価し、そこでは、全体原価の大きさが、様々な意志決定のうちどのれによって決定されるかを、より明確に認識できるとしている。³¹⁾

もっとも、相対的直接原価計算においても、多次元的原価関数が完全に把握されているわけではなく、SKR もあくまでそれを1つの「着想」として位置づけているにすぎない。意志決定指向的原価計算システムを目指すSKR は、現在のところ、代替的な原価計算システムによる情報が、企業の様々な統制問題や意志決定問題に対してもつ関連性 (Relevanz) を正確に測定することは困難であるとしている。³²⁾ このような困難性を克服する手がかりとして、さらにSKR は、原価計算の構造と、その情報の関連性およびそのほかの判断メルマールの特性との関係にかんする法則論的仮説を備えた原価計算の理論をより一層発展させることの必要性を強調するのである。

31) SKR, S. 414.

32) SKR, S. 417.