

期間成果計算モデルの構造

阪 口 要

序

Schweitzer=Hettich=Küpper の共著『原価計算システム』の初版¹⁾は1975年に出版されている。その後本書は、1979年および1983年に版を重ね、1986年には第4版²⁾が公刊されて、西ドイツにおける原価計算論の標準的テキストになりつつある。第3版までの改訂が、ミス・プリントの修正や文献目録の補完など比較的小規模のものにとどまっていたのに対し、今回の第4版ではかなり大幅な改訂、増補が行われ、総ページ数も初版から60ページ以上増えて535ページに達している。本稿は、これらの増補部分のいくつかに焦点をあて、最近の西ドイツ原価計算論の現状を探ろうとするものである。

第 1 節

Schweitzer らによる増補部分のうち、まず最初に注目されるのが、第3部B章の「部分原価計算システム」のなかに、新たに第V節「期間成果計算モデルの基本構造」が取り入れられた点である。第3版までの第3部B章は、「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つに大別されており、これが Schweitzer らの部分原価計

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

2) Schweitzer, M. & Küpper, H.-U., Systeme der Kostenrechnung, 4. Aufl., Landsberg 1986.

算システムに対する接近方法の特徴であった³⁾。本稿では、Schweitzerらが期間成果計算モデルを採用するに至った背景を探りながら、彼らがこの計算システムをどのように評価しているのかを明らかにしたい。

すでに筆者自身も期間成果計算モデルに注目し、若干の紹介と吟味を行ってきたが、そこでの主たる関心事は、この計算システムの原価側面に焦点をあて、これと「限界計画原価計算」との異同を明らかにすることであった⁴⁾。これに対して Schweitzer らは、期間成果計算を、原価・収益・成果計算から成る1つの包括的システムとしてより総合的に把握している。それは一般に、経営（原価）モデル、販売（収益）モデルおよび期間成果（計算）モデルの3つに分けて考えられる。そのさい、経営モデルが企業の原価側面を写像し、最も重要な原価関数を表示する一方、販売収益モデルは生産物の生成および販売を把握し、市場セグメントごとの販売作用因関数によって構成される。2つのモデルを結合することによって期間成果計算モデルが得られるが、これは期間成果をこの計算システムの中心的目標値として計画し、コントロールしようとするものである⁵⁾。

このように期間成果計算においては、原価および収益の両者に対する作用因が重視されるのであるが、一般にそれは単一ではなく、複数の作用因システムとして構成される。ただし、主として単純化の理由から線型1次の関係が仮定されているため、期間成果計算は多変数1次の原価・収益関数を基盤とすることになる。

この作用因は、1つの事象に対して単独あるいは共通的に作用を及ぼす独立変数と理解されており、数学的ないし統計的意味においては、「1つの技術的・組織的プロセスの枠内で、他の（非独立）変数と確率論的または決定論的な関係にある⁶⁾」ものとされている。とくに西ドイツ鉄鋼業界

3) 阪口 要『部分原価計算論序説——西ドイツ部分原価計算論の基礎的研究』税務経理協会、1984年、206-217頁。

4) 阪口 要「経営計画原価計算の機能と構造——限界計画原価計算との比較を中心として」広島大学経済論叢第8巻第1号、1985年3月、43-71頁。

5) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 420.

においては、前稿でもふれたように様々な分野に属する研究者が多年にわたって実証的研究を蓄積しており⁷⁾、このような作用因関数にもかなりの経験的確認が得られているものと思われる。

ところで、これらの作用因は、期間成果計算のもとでは、処理可能なものと処理不能なものに区別される。たとえば原価側面における処理可能作用因としては、まず第1に、生産物数量ないし生産物の品質に直接趨及可能な作用因が挙げられる。しかしながら期間成果計算においては、これ以外にもロット・サイズや製造指図書⁸⁾の順序、原材料の混合比率、技術的生産方法、シフト数、超過作業時間、短縮作業時間、価格といった作用因が明示的に考慮される⁸⁾。

これに対して、たとえば原材料の投入量は、特定の暦月の作業日数や、技術的に規定された所要始動時間、季節的影響、与えられた市場価格など、企業外部から規定される作用因にも依存しているため、これらは処理不能な作用因のグループとして把握される⁹⁾。

他方、収益側面における重要な処理可能作用因となりうるのは、価格政策、広告宣伝、生産量などの販売政策的諸手段である。また、処理不能な作用因としては、市場全体の大きさや各生産物に対するその配分、消費者側から定められる変数、季節的要因などが挙げられる。ただし、後にもみるように、これらの収益作用因にかんする従来の研究は、原価作用因にかんするそれに比してきわめて不十分であることは否定できない。

第 2 節

期間成果計算においては、投入財数量と生産物プログラムとの間に、通

6) Laßmann, G., Einflußgrößenrechnung, in: Kosiol, E., Chmielewicz, K. & Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 428.

7) 阪口, 前掲論文, 44頁.

8) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 422.

9) Laßmann, G., Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968, S. 80ff.

常2段階の関係が存在するという仮定がおかれている。まず第1段階では、作用因 e_j に対する投入財数量 r_i の依存性が、いわゆる原価財・作用因関数によって次のように書かれる¹⁰⁾：

$$(1) \quad r_i = a_i + \sum_j b_{ij} \cdot e_j$$

または

$$(2) \quad r = B \cdot e$$

いうまでもなく、(1)式の a_i は、当該作用因に対して独立的に費消される原価財種類の消費量を表している。図-1は、Laßmann が示したこのような原価財・作用因関数を若干簡略化したものである¹¹⁾。

続く第2段階においては、変数 e_j と、生産物プログラムおよび他の第1次的作用因との関係が、いわゆる作用因・生産物プログラム関数を通じて次のように写像される¹²⁾：

$$(3) \quad e_j = \sum_{n=1}^p c_n \cdot x_n + c_{p+1} \cdot x_{p+1} + c_{p+2} \cdot x_{p+2}$$

または

$$(4) \quad e = c \cdot x$$

たとえば、図-2における作用因 e_j (溶解時間) は、1から p までの生産物数量、生産物に対して独立的な2つの作用因、1つの月次要素および溶解数によって決定される¹³⁾。最後の2つの作用因は、原価財・作用因関数においても独立変数として含まれている。これらがそれぞれ唯一の第1次的作用因であるのに対し、その他の作用因は生産物数量に趨及可能であり、したがって第2次的である。

上記の作用因・生産物プログラム関数を原価財・作用因関数に代入すれば、投入財数量と、生産物数量を含めた第1次的作用因との関係が得られる：

10) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S.85ff. ただし、本稿では Schweitzer らの表記に従っている。

11) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 424.

12) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 88ff.

13) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 423f.

原価財ベクトル $\begin{pmatrix} r_1 \\ r_2 \\ r_3 \\ r_4 \\ r_5 \\ r_6 \\ r_7 \\ r_8 \\ r_9 \\ r_{10} \\ r_{11} \\ r_{12} \\ r_{13} \end{pmatrix}$	作用因係数行列 $\begin{pmatrix} a_1 & b_{11} & b_{12} & b_{13} & b_{14} & b_{15} & b_{16} \\ -67,000 & 3,330 & . & . & . & . & . \\ 50,000 & . & . & . & . & . & . \\ -9,000 & . & . & . & 13.574 & -0.120 & . \\ -144,000 & . & . & 6.261 & . & . & . \\ -144,000 & . & . & 6.261 & . & . & . \\ 20,000 & 0.861 & . & . & . & . & . \\ 20,000 & 0.861 & . & . & . & . & . \\ 3,000 & . & 0.060 & . & . & . & . \\ 15,000 & . & . & 0.806 & -2.909 & 0.039 & . \\ 42,000 & 0.050 & . & . & -0.294 & . & . \\ 350,000 & 15,000 & . & . & . & . & . \\ 2000,000 & . & . & . & . & . & . \\ 89,000 & . & . & . & . & . & . \end{pmatrix}$	作用因ベクトル $\begin{pmatrix} e_1 \\ e_2 \\ e_3 \\ e_4 \\ e_5 \\ e_6 \end{pmatrix}$
$=$		
自部門基本賃金 訓練・事故作業 超過作業賃金 コークス炉ガス " 副費 燃料油 " 副費 回転炉トロマイト 焼結トロマイト 自部門修繕賃金 計算上の減価償却費 計算上の利子 税金	計算値 溶解時間 精練時間 炉運転時間 溶解数 液化生産物 月次要素	計算値 溶解時間 精練時間 炉運転時間 溶解数 液化生産物 月次要素

図-1

作用因ベクトル $\begin{pmatrix} e_1 \\ e_2 \\ e_3 \\ e_4 \\ e_5 \\ e_6 \end{pmatrix}$	生産物プログラム係数行列 (C _{PH}) $\begin{pmatrix} 1 & 0 & 0 & 0 & . & . & . & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & s_1 & s_2 & s_3 & s_4 & . & . & s_p & 0 & 0 & 0 \\ 0 & z_1 & z_2 & z_3 & z_4 & . & . & z_p & 0 & 0 & 0 \\ 0 & v_1 & v_2 & v_3 & v_4 & . & . & v_p & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & . & . & 0 & 0 & 1 & 0 \\ 0 & 1 & 1 & 1 & 1 & . & . & 1 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & . & . & 0 & 1 & 0 & 0 \end{pmatrix}$	生産物プログラム・ベクトル $\begin{pmatrix} 1 \\ x_1 \\ . \\ . \\ x_2 \\ x_3 \\ . \\ . \\ x_p \\ x_{p+1} \\ x_{p+y} \end{pmatrix}$
$=$		
計算値 溶解時間 精練時間 炉運転時間 溶解数 液化生産物 月次要素	計算値 品種グループ1から pまでの生産物数量 (トン数) 月次要素MF 溶解数N	計算値 溶解時間 精練時間 炉運転時間 溶解数 液化生産物 月次要素

図-2

(5) $r = B \cdot c \cdot x$

ところで、このような様々な関数のタイプは、それらがいかなる方法を基盤として決定されるかによって、3つのグループに区分されている。その第1のグループは、「技術的に基礎づけられる関数¹⁴⁾」である。Laßmannによれば、この関数は、当該原価財の数量が、技術的経営設備の種類や、生産物プログラム、制約条件などによって一意的に決定されるものである。そこでは、主として生産理論的命題を通じて最も重要な作用因と依存性が導き出され、経験的に検証される¹⁵⁾。また、この種の関数には、技術的關係が既知で、物理的または化学的法則性を基盤とするもの以外に、とくに単純回帰分析および多重回帰分析を介して過去の経験的データから導出されるものもある。Laßmannらの研究の背景となっている西ドイツ鉄鋼業界においては、このような製造データが、すでにかなり長期にわたって詳細に蓄積されているのである。

第2の関数グループは、「処理決定によって規定される関数¹⁶⁾」と呼ばれる。これは、経営管理者による意思決定が投入財に対して与える作用を把握しようとするものである。たとえば、経営時間や超過作業時間、修繕時間などが、管理者によって定められる人員計画や作業割当にどのように依存しているのかがこの関数によって示されるのである。Laßmannの例示によれば、これらの関数もまた回帰分析を用いて決定されている。

最後の第3グループの関数は、「計算上で確定された関数¹⁷⁾」である。企業の原価のなかには、その大きさと、生産物プログラムとの間に認識可能な依存性を何ら示さないものがある。これらの原価は、主として企業側

14) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 90ff. 小林哲夫「短期成果管理計算の機能と構造」神戸大学経営学部経営学・会計学・商学研究年報第XIX号, 1973年9月, 271-278頁。

15) このような研究としては、とくに次のものが挙げられる。Franke, R., Betriebsmodelle; Rechensysteme für Zwecke der kurzfristigen Planung, Kontrolle und Kalkulation, Düsseldorf 1972.

16) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 96ff.

17) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 98ff.

の仮定に基づいて設定され、もっぱら比較可能性の理由から関数システムに組み込まれるような計算上の原価のもとで多くみられる。その典型的な例としては、その期間額が、企業の選択した計算方式によって決定される計算上の減価償却費が挙げられる。

さて、前述の(5)式は、もっぱら経営の生産物数量およびその他の第1次の作用因に対する1期間全体の投入財数量の依存性を示している。いいかえれば、この計算段階では経営の生産プロセスにおける量的関係のみが考察されているのである。このように、計算システムを数量計算と評価計算とに厳密に区分しようとする点も、期間成果計算モデルの1つの特徴といえる。Laßmannによれば、これによって、たとえば限界計画原価計算のように一定の計画原価率に基づく計算方式に比べて、全体システムの弾力性が本質的に高められるとされる¹⁸⁾。

一方の評価計算においては、この投入財数量に取得価格を乗じて原価関数が求められる。行列で表せば、ベクトル r に左から価格ベクトル q' を掛け合わせて、1期間における経営の全体原価 K の関数が得られる：

$$(6) \quad K = q' \cdot r = q' \cdot B \cdot c \cdot x$$

また、これらの作用因および投入財数量の特性が、上限または下限によって制約されていることが考えられる。たとえば、個々の生産物について最大販売量あるいは最小販売量が確定されていることがありうる。これらは制約条件を通じて把握され、これによって1企業の財の投入および生産を写像する等式ならびに不等式から成る1つの包括的なシステムが得られる。期間成果計算においては、このような諸関係が分割行列を用いて体系的に分類され、いわゆる「構造行列」の形で表示されるのである¹⁹⁾。図一3²⁰⁾は、この構造行列の基本構造と、制約条件や原価との結合関係を示したものである。

18) Laßmann, G., Betriebsmodelle, in: Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Leistungsrechnung, Stuttgart 1983, S. 92.

19) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 426.

20) Laßmann, a. a. O., Einflußgrößenrechnung, Sp. 435.

		作用因						制 約 条 件		
		予 定 値			従 属 変 数					
		期 間 の 長 さ	ロット・サ イズ シフ ト数その他	プ ロ グ ラ ム	原 材 料 消 費 量	経 営 ・ 作 業 シ ス テ ム 時 間	加 工 原 価 財 消 費 量	販 売	購 買	経 営
原材料 価格	従	歩減係数		原材料消 費量係数						
	属	経営・ 作業シ ステム 時間	期間関連 的消費 時間係 数	生産実施 に規定 される 消費時 間係数	プログラム に規定 される 消費時 間係数	原材料に 関連し た消費 時間係 数				
加工原 価財の 価格	数	加工原 価財消 費量	期間関連 的消費 時間係 数	生産実施 に規定 される 消費時 間係数	プログラム に規定 される 消費時 間係数	原材料に 関連し た消費 時間係 数	経営時間 に関連 した原 価財消 費量係 数			
制 約 条 件	販 売			負 の 単 位 行 列				最大量・ 最小量		
	購 買				負 の 単 位 行 列		負 の 単 位 行 列	最大量・ 最小量		
	経 営						負 の 単 位 行 列		キャ パ シ テ イ 界	

図-3

ところで、すでに述べたように、期間成果計算における投入・原価側面は、多くの作業を通じてかなり詳細に研究され、また実際にも適用経験が蓄積されているのに対し、販売収益モデルについてはこれに相応するような事例が全く得られていないとされる²¹⁾。ただ、Wittenbrink²²⁾ や Kolb²³⁾ などにみられるいくつかの研究においては、同じく回帰分析を用

21) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 427.

22) Wittenbrink, H., Kurzfristige Erfolgsplanung und Erfolgskontrolle mit Betriebsmodellen, Wiesbaden 1975.

23) Kolb, J., Industrielle Erlösrechnung, Wiesbaden 1978.

いて収益の作用因関数を導出する試みがなされている。そこでは、たとえば様々な値引方式や価格割増、貸倒損失などの収益種類ごとに関数を区別することの必要性が指摘され、また重要な作用因として生産量、市場全体の販売可能数量および生産物グループごとの配分、企業の市場占有率、時間的影響などが挙げられている。なお、単純化のためにさしあたりこのような販売側面の作用因を無視すれば、期間成果は、一定の販売価格で評価した生産物数量 x と原価との差額として容易に算定される。各生産物種類の販売価格を価格ベクトル p' で把握すれば、期間成果 G は次式となる：

$$(7) \quad G = p' \cdot x - q' \cdot r$$

第 3 節

期間成果計算モデルの基本的な計算目的は、1 企業あるいはその 1 部分の全体期間成果を決定することにある。このシステムにおいては、とくに実務的な観点から、全体期間成果が管理上および判断上の数値²⁴⁾としてきわめて重視されている。したがって、最終的にこの期間成果を算定するためには、減価償却費や修繕費、広告宣伝費などの成果数値を特定期間に対して帰属計算することもやむをえないと考えられている。もちろん Laßmann も、この種の帰属計算の問題性は十分に認識しており、それは第 2 節でみた第 3 グループの「計算上で確定された関数」についての説明からも明らかである。それにもかかわらず、この計算システムのもとでは、期間成果という 1 つの目標へ企業を方向づけることが優先されているのである。Schweitzer らによれば、そこでは理論的・構想的な一貫性よりも、実務的実行可能性の方が重視されているとされる²⁵⁾。

また Schweitzer らは、期間成果計算モデルを、他の原価計算システムとの関連から、次のように位置づけている。つまり、期間成果計算モデル

24) Laßmann, G., Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben, Die Wirtschaftsprüfung, 1973, S. 15.

25) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 427.

は、期間成果を重視し、これを期間関連的な投入・販売数量を介して計算しようとする点において、全部原価計算や部分原価計算にみられる製品単位関連的な原価計算システムとは根本的に異なるとされるのである。ただし、期間成果計算のもとでは、固定的な消費数量はたとえば月次要素などの時間関連の数値に係るけられたり、定数として作用因関数に含まれるため、その限りにおいて固定原価の配賦は行われぬ。この点から Schweitzer らは、期間成果計算モデルを部分原価計算システムの枠内で取り上げているのである²⁶⁾。

なお、これに関連して Laßmann 自身は、彼の計算システムにおいては製品単位関連的な計算を行うことは目的とされていないので、生産物に対して全部原価を配分すべきか、あるいは部分原価のみを配分すべきかという問題は生じないとしている²⁷⁾。ただし、在高評価などの特定目的のために全部原価基準または部分原価基準による生産物関連的な計算を実施することは可能である。

このように、期間成果計算モデルにおける原価負担者別計算は、全部原価計算システムあるいは部分原価計算システムのいかに問わず従来の原価計算システムにおけるそれに比して相対的に意義を失うことになる。同様のことは、原価部門別計算にもあてはまる。すでに明らかなように、期間成果計算モデルは、経営の生産・販売プロセスを考察の中心におき、等式および不等式の定式化とその経験的検証を通じてこれらを正確に写像しようとするものである。そのさい、全体の企業プロセスあるいは個々の経営領域の計画およびコントロールという計算目的が、従来の部門の計画およびコントロールより重視されるため、これに伴って原価部門分類の重要性もまた後退するものと考えられる。

期間成果計算モデルにおける計画活動は、もっぱら期間成果を直接の基盤として行われる。この期間成果は、前述の原価・収益関数を用いて第1次的作用因および価格の予定値から導出され、これらの数値に代替的特性

26) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 428.

27) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 72 u. 162.

をインプットすることによって計画される。たとえば価格変動の影響は、新しい価格ベクトルをインプットして明らかにされるし、また種々の生産プログラムや、生産プロセスの適応方式あるいは投入財結合の変更などが期間成果に対してどのように作用するかを調査することができる。この場合、ある1つの代替案によって影響を受ける期間成果の変動額は、限界成果としてこの代替案に帰属計算され、さらにそれぞれの代替案がもたらす期間成果の予測や分析が行われる。

このような意味において、期間成果計算はまず第1に予測計算としての性格を有しているといえるが、それはまた同時に少なくとも形式的には目的関数の定式化を通じて最適化計算に拡張される可能性をも備えている²⁸⁾。なぜなら、この計算システムに含まれる財の数量関係を表す等式や、制約条件を表す不等式は、たとえばプログラム計画や生産方法計画などの計画モデルを定式化するための重要な基盤を提供しうるからである。ただし、少なくとも現段階での期間成果計算モデルは、このような理想としての最適化モデルを直接に目指すものではない。Laßmann 自身も、1企業の全体プロセスを、しかもかなりの長期間にわたって最適化しようとすることは本来不可能であると考えており、さしあたりは比較的小規模の部分問題を短期的に考察せざるをえないとしている²⁹⁾。

他方、期間成果計算モデルは、企業プロセスのコントロール局面をも考慮して設計されている。その中心となるのが、作用因関数を基礎とする原価および収益の差異分析である³⁰⁾。これらの作用因関数が、仮に前述のような形でかなりの正確度と詳細度をもって決定されているものとするれば、それに基づく差異分析およびコントロール活動もそれだけ改善されるものと期待しうる。というのは、作用因関数が様々な差異の決定因やその他の諸関係を忠実に写像していれば、どの作用因が変動し、またそれがいかな

28) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 428.

29) Laßmann, a. a. O., Die Kosten- und Erlösrechnung, S. 44.

30) 詳しくは次の拙稿を参照されたい。阪口, 前掲稿「経営計画原価計算」65-68頁。

る原価差異や収益差異ひいては成果差異に影響を及ぼしたかを個別的に調査することができるからである。

すでに明らかなように、期間成果計算モデルは、原価（作用因関数）および収益（作用因関数）から成る1つの対構造と、数量計算および価格計算から成るいま1つの対構造を備えている。したがって、そこでの差異分析も、大きく原価差異分析・収益差異分析の局面と、数量差異分析・価格差異分析の局面に分けられる。なかでも原価差異分析は、その基礎となる原価作用因関数が整備されているため、様々な原価差異を表示しながら多くの視点から実施される。そのさい、原則的には2つの計算過程が設定され、性格の異なる3つの原価が算定される。すなわちそれらは、計算期間開始以前の経営計画原価、計算期間終了後の実際プログラムおよび実際値に基づく経営ゾル原価、および通常の実際原価である。前2者の差異は経営管理者の意思決定ないし計画変更に、また後2者の差異は生産現場の生産能率ないし経済性にそれぞれその原因が求められる³¹⁾。

結

以上、Schweitzer らの見解を参考にしながら、経営成果計算モデルの基本構造と特質を再整理してみた。彼らはとくに、期間成果計算モデルが単一期間の意思決定問題に対してレリヴァントな情報を提供しうるため、短期的な計画およびコントロールという計算目的に適合した用具であることを強調している³²⁾。これに関連して Laßmann 自身は、経営成果計算が有効性をもつ適用領域は、短期的なロット別生産または組別生産を行う工業経営、つまり四半期あるいは場合によれば1カ月より短い期間内で進行する製造・販売プロセスであるとしている³³⁾。彼によれば、このような生産タイプのもとでは、まず第1に期間関連的な成果計算が実施されるべきであって、製品単位関連的な原価・収益計算は、たとえば棚卸資産評価と

31) Laßmann, a. a. O., Betriebsmodelle, S. 97.

32) Schweitzer & Küpper, a. a. O., S. 429.

33) Laßmann, a. a. O., Gestaltungsformen, S. 16.

いった特別な会計目的を果たすための第2次的な位置を占めるにすぎないとされる。

これに対して、より長期的な個別生産の場合には、製造指図書別成果計算あるいは製品別成果計算が優先されるべきだとされる。もちろんこの場合にも、期間関連の成果を算定することは必要ではあるが、企業の計画および管理のための期間成果の情報内容は、短期的な組別生産ないしロット別生産の場合に比べて著しく低下するものとみなされている。したがって、少なくとも現在のところでは、Laßmann 自身も、経営成果計算モデルをすべての業種に適合する普遍的な会計システムとして設計する意図はないものと思われる。しかしながら、その構想は必ずしも鉄鋼業のみに限定される必要はなく、他の生産形態にも適応可能な弾力性を備えているといえる。ただし、そのための最も重要な前提条件は、原価作用因関数の推定に不可欠とされる詳細な経験的データと生産技術的分析であろう。

もちろん、このような作用因関数の定式化には多くの点で限界がある。Laßmann の研究対象になっている鉄鋼業における原価作用因関数の場合でさえ、実際には多くの単純化が行われており、そのなかには計算機の能力を増大させるだけでは克服しえない性格のものもある。また、作用因の期待特性あるいは代替的特性のそれぞれについて原価、収益および期間成果を計算する場合にも、現実にはこれらの特性のすべての組合せについて試行計算することは困難であろう。

ただし、このような限界は Laßmann 自身が当初から十分に認識しており、期間成果計算モデルの位置づけに対する彼の立場もきわめて客観的である。彼の一連の研究は、このような認識を出発点としながら、次第にその範囲を拡大したものと考えることができる。また、前稿でも指摘したように、Laßmann らの構想は、1975年に作成された「鉄鋼業経営会計一般基準」において試験的に実現され、実務レベルでも徐々に浸透しつつある³⁴⁾。Schweitzer らが経営成果計算モデルを今回の増補にあたって新たに取り上げたのも、このような一連の過程を評価した結果であるといえよ

34) 阪口、前掲稿「経営計画原価計算」56頁。

う。

参 考 文 献

- [1] Franke, R., Betriebsmodelle; Rechensysteme für Zwecke der kurzfristigen Planung, Kontrolle und Kalkulation, Düsseldorf 1972.
- [2] 小林哲夫「短期成果管理計算の機能と構造」神戸大学経営学部経営学・会計学・商学研究年報第 XIX 号, 1973年9月, 245—299頁。
- [3] Kolb, J., Industrielle Erlösrechnung, Wiesbaden 1978.
- [4] Laßmann, G., Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968.
- [5] Laßmann, G., Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben, Die Wirtschaftsprüfung, 1973, SS. 4-17.
- [6] Laßmann, G., Einflußgrößenrechnung, in: Kosiol, E., Chmielewicz, K. & Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 427-439.
- [7] Laßmann, G., Betriebsmodelle, in: Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Leistungsrechnung, Stuttgart 1983.
- [8] 阪口 要『部分原価計算論序説——西ドイツ部分原価計算論の基礎的研究』税務経理協会, 1984年。
- [9] 阪口 要「経営計画原価計算の機能と構造——限界計画原価計算との比較を中心として」広島大学経済論叢第 8 巻第 1 号, 1985年3月, 43—71頁。
- [10] Schweitzer, M., Hettich, G. O. & Küpper, H.-U., Systeme der Kostenrechnung, 1. Aufl., München 1975. (溝口一雄監訳, 阪口 要訳『原価計算システム』同文館, 1978年。)
- [11] Schweitzer, M. & Küpper, H.-U., Systeme der Kostenrechnung, 4. Aufl., Landsberg 1986.
- [12] Wittenbrink, H., Kurzfristige Erfolgsplanung und Erfolgskontrolle mit Betriebsmodellen, Wiesbaden 1975.