

相対的補償貢献額計算の展開

阪 口 要

序

Riebel が、現在の相対的補償貢献額計算につながる構想を初めて公表したのは、1956年の論文¹⁾であると考えられる。たとえば、そこにはすでに「真の間接原価」と「仮定の間接原価」にかんする説明が見出される²⁾。その後今日に至るまで、彼はこの計算システムにまつわる諸問題に様々な視角から接近し、多くの研究成果を発表してきている。いま、Riebel に従ってこの間の経緯をごく簡潔にまとめれば、およそ次のようになる³⁾。

Riebel を中心とする研究グループが、相対的 direct 原価および補償貢献額を用いた計算システムの開発を試みていた1955年および1956年のゼミナールでの議論で、Schmalenbach の基礎計算の理念と、相対的 direct 原価計算の構想を結合させるという考え方が提示された。1956年論文の題名からも明らかなように、当時の研究の焦点は、とくに経営コントロールおよび経営処理決定目的のための原価計算システムの設計という課題に絞られていたようである。その後、実務への適用経験をも考慮しながら、さらにいくつかのメルクマールが追加され、とくに原価範疇の設定が徐々に精密化されてゆく。たとえば1966年には、基礎計算における原価範疇を設定す

- 1) Riebel, P., Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, ZfB, 1956, SS. 278-289.
- 2) Riebel, a. a. O., S. 282.
- 3) Riebel, P., Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, S. 790f.

るさいに、準備原価のもとで拘束期間 (Bindungsdauer) や収支の周期 (Zahlungsrhythmen) を考慮すべきことが提唱されている。また基礎計算にかんしては、後にもふれるように、当初、原価の側面だけに限定されていた構想を、収益計算および利用潜在力の計算の側面にも適用するという方向が打ち出されている。

もちろん、このような大まかな流れは、広い範囲にわたる Riebel の研究の一面のみを表すものにすぎない。相対的 direct 原価という独自の概念を基盤として展開される彼の業績は、1972年以來版を重ねている主著⁴⁾によってほぼその全容を知ることができる。ただ、本書はいわゆる論文集の形をとっているため、必ずしもその内容に統一的な体系が備わっているとはいえない。そこで本稿では、相対的補償貢献額計算の領域にまで拡張されつつある Riebel の構想を、与えられた紙幅の範囲内で、できるだけ包括的に解明することを試みたい。

第1節 相対的補償貢献額計算の基礎概念

1. 補償貢献額と補償貢献額計算

Riebel によれば、元來、補償貢献額の内容は、Peiser の「補償 (Deckung)」の内容⁵⁾と、アメリカのディレクト・コストイングにみられる「貢献額 (Contribution)」の内容に因んだものとされる⁶⁾。Riebel においては、文字通りの直接原価の内容と共に、収益においても直接収益の内容が採用されているため、この補償貢献額は、物的および時間的に区分されるある計算対象の直接収益が、その直接原価を超過する大きさであると定義される。また、同じく補償貢献額計算とは、ある特定の方策にかんす

4) Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 1. Aufl., Wiesbaden 1972, 3. Aufl., Wiesbaden 1979, 5. Aufl., Wiesbaden 1985.

5) Peiser, H., Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten, Berlin 1919, S. 21f.

6) Riebel, P., Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugnisbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, Neue Betriebswirtschaft, 1967, Heft 8, S. 9.

る意思決定またはその他の作用因の変動によって生じると期待される、あるいはすでに生じた損益変動額を示すべきものと定義され、利益変動額の計画や、行動代替案の事前評価、損益源泉の分析、意思決定の事後管理などに役立つとされる⁷⁾。このように、原価・収益・損益の本来の源泉を、特定の方策にかんする意思決定であるとみなすのは、相対的補償貢献額計算の特色の1つである。

2. 一致性原則

相対的補償貢献額計算における帰属計算とは、たとえば原価と収益の両者とか、あるいは前述のように、これらと1つの特定の方策といった2つの数値を、一意的かつ説得性のある方法で対置することであると定義される。Riebelによれば、このような帰属計算概念が満たされるのは、それぞれの場合に対置される数値が、それらを存在せしめるに至った同一の意思決定代替案または方策に遡及可能な場合だけである。いわゆる一致性原則と呼ばれるこの原則は、相対的補償貢献額計算における帰属計算概念を理解するさいの基盤となるだけでなく、当然のことながら、そこで取り扱われる原価を分類するさいにも援用される。

たとえば、この一致性原則に基づき、1つの対象に対して一意的に帰属計算可能な支出が、分離可能かつ追加的な直接原価（または支出）と呼ばれるのに対し、他の対象にも共通的に関連する処理決定に遡及されるような原価（または支出）は、分離不能な結合した原価（または支出）、あるいは（真の）間接原価（または支出）と呼ばれる。相対的補償貢献額計算においては、原価の側面におけるこのような区分基準が、収益や、支払数値、物量数値などのもとでも同様に適用される。

3. 対象関連の帰属計算可能性

7) Riebel, P., Teilkostenrechnung (insbesondere Deckungsbeitragsrechnung), in; Kosiol, E., Chmielewicz, K. & Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 1551f.

相対的補償貢献額計算のもとで、ある特定の原価要素が直接原価または間接原価のいずれの性格を有するかは、それぞれの場合に考察される関係対象に依存して定められる。たとえば、ある製品種類に固有の設計や調査のための原価は、この製品種類の直接原価であると同時に、個々の製品単位についてみれば間接原価であると考えられるのである。このような考え方に従って、処理決定階層、帰属計算階層あるいは関係対象階層が構築され、1つの企業のすべての原価が、何らかの給付または給付グループ、広義の原価部門、あるいはその他の対象のもとで直接原価として把握され、帰属計算されることになる。図-1⁸⁾ および図-2⁹⁾ は、それぞれ生産物と原価部門を基準とした関係対象の階層を示すものである。

なお、Riebel においては、たとえば計算費用の経済性などの理由により、直接原価や直接収益、補償貢献額をより上位の調査対象のもとで総括

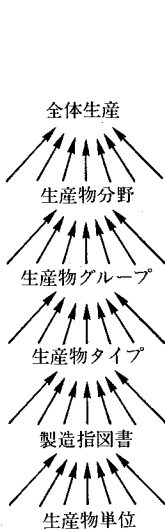


図-1 生産物に従った
関係対象階層

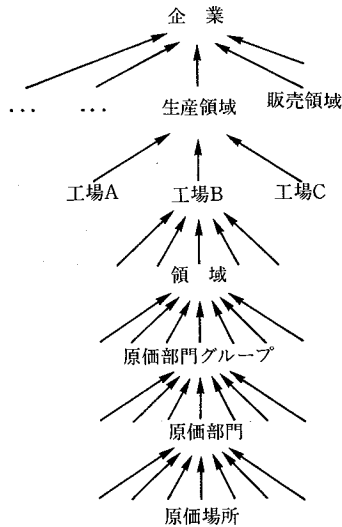


図-2 部門ないし領域に従った
関係対象階層

8) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1553.

9) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1554.

することには問題がないと考えられている。これによって、各々の調査対象の「本来の (originäre) 直接原価」と、そこで「総括された (aggregierte) 直接原価」を区別することが必要になる。これに対して、前述の真の間接原価や間接収益、間接的な補償貢献額の配賦は、システムに違反するものとして拒否される。

4. 期間的な処理決定の構造と帰属計算可能性

企業活動に伴って授受される貨幣量や物量のなかには、任意の期間に処理したり、細分したり、帰属計算したりできないものがある。たとえば、契約上で一定の最小拘束期間が定められている場合や、法律で解雇間隔が規定されている場合などが考えられる。相対的補償貢献額計算においては、このような原価の拘束期間の長さや、計算期間に対するそれぞれの状態に応じて、たとえば時間やシフト、暦日、年次、複数年次などに結びついている原価の区別が行われる。ここでも、ある1つの拘束期間について取り決められた対価の全体を、より短い期間に対して帰属計算することは拒否される。このようにして、ある計算期間についても、期間直接原価と期間間接原価の概念が区別されるのである。また、利用期間が未確定の投資に対する支出は、その期間数は利用可能性が消滅して初めて決定可能であるという理由から、当初は未定期間の間接原価として取り扱われる¹⁰⁾。

図-3¹¹⁾は、このような未定期間の間接原価を、創立時から2年経過した会社の例を用いて説明したものである。たとえば図中のbは、投資案aに伴って締結された4年間の賃借契約義務を示すものである。また、cおよびdは、第1年次途中からそれぞれ3ないし5年の予測期間で着手された新たな投資案に伴う支出を、さらにeは、1年ごとに解約可能な保険契約を表している¹²⁾。なお、相対的補償貢献額計算においては、このよう

10) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1555.

11) Riebel, P., Bereitschaftskosten in der entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, ZfbF, 1970, S. 386.

12) Riebel, a. a. O., Bereitschaftskosten, S. 385f.

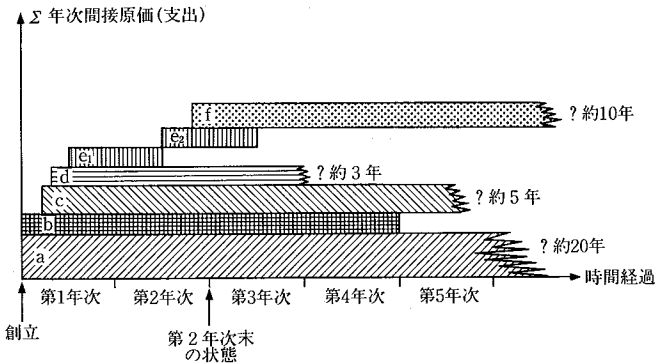


図-3 未定期間の間接原価と確定期間の間接原価

に1年以上や複数年次にわたる支出および期間に結びついていない支出は、超年次のな時間経過計算 (Zeitablaufrechnung) において表示され、回収される。

上に示したような計算期間に対する関係からみた原価へのアプローチは、収益のもとでも同様に適用される。収益は、原則的にはその実現時点で表示されるべきものであるが、Riebel によれば、このような実現時点は、収益が全体として帰属されるべき時間的断面の最終点にすぎない。したがって、一定の計算期間を超過するような長期的注文の場合には、その収益も、全体の進行期間に対してのみ帰属計算可能であると考えられているのである¹³⁾。

5. 把握と帰属計算可能性

Riebel によれば、実務において直接原価と間接原価を区別するさいに重視されるのは、帰属計算可能性ではなく、とくに物量的構成要素のもと

13) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1554f. 収益相互間の結合性問題や、ここで取り上げたような期間に対する帰属計算問題は、次のものに詳しい。Riebel, P., Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in; Riebel, P., (Hrsg.), Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre, Opladen 1971, SS. 147-200.

でみられる把握の局面であるとされる。これによって、原価把握の観点から区別される直接原価および間接原価と、本質的な帰属計算理論の観点から区別される直接原価および間接原価の間に2つの方向から相違が生じてくることが考えられる。

その1つは、実務において、準備能力の分割的利用が把握され、直接原価として表示される場合である。Riebelはその例として、製造賃金が表向きは直接原価として表示される場合を挙げ、ここでは一致性原則に従った帰属計算が不可能であるため、それは「みかけの直接原価 (Schein-Einzelkosten)」あるいは「仮定の直接原価 (unechte Einzelkosten)」¹⁴⁾ にすぎないとする。

他方、実務においてはまた、主として計算費用の経済性の理由から、個別の計算対象に対して本来帰属計算可能な原価が、たとえば原価部門や計算期間といった、より上位の階層に属する関係対象のもとで一括把握される場合もある。Riebelは、このように取り扱われる原価を「仮定の間接原価 (unechte Gemeinkosten)」と呼ぶ。これは、たとえば損益分析や意思決定代替案の判定を行うさいには、必要に応じて近似的に分解される場合もある¹⁵⁾。

これに対して、いかなる把握方法を用いても、特定の調査対象に関わらせて分離できず、したがってまた帰属計算もできないような原価が「真の間接原価 (echte Gemeinkosten)」であるとされる。一致性原則からみれば、この真の間接原価は、複数の関係対象に関わる共通的な意思決定によって発生するものであり、したがってこれらの対象に対して共通的にのみ帰属計算可能な原価なのである。このように、仮定の間接原価と真の間接原価を区別する決定的基準は、把握の方法ではなく、帰属計算可能性の観点であることに注意しておかなければならない。

14) Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden 1979, S. 403.

15) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1555.

6. 原価依存性

Riebel の指摘をまつまでもなく、部分原価計算を取り扱った従来の多くの文献では、原価を操業度に対する依存関係から固定原価と比例原価に分類するのが一般的であった¹⁶⁾。しかしながら Riebel は、このような固定原価と比例原価の区別も多かれ少なかれ相対的なものであり、原価の依存性を物量的構成要素のみに着目して解明してはならないとし、様々な原価分類基準を提示している¹⁷⁾。

前述のように、相対的補償貢献額計算のもとでは、ある計算対象に対する帰属計算可能性の観点が重視され、厳密な意味での直接原価および間接原価の区別が行われる。上の原価依存性は、たとえば給付単位に対するその帰属計算可能性を通じてもある程度まで表現しうるものと思われるが、Riebel はさらに適切な原価範疇を設定することによって、追加的な諸要素を考慮しようとするのである。そこでは、たとえば作用因の種類、原価経過の形態、管理方法、拘束期間、把握方法などの分類基準が挙げられている。図一 4¹⁸⁾ は、このような原価範疇を設定するさいの主要基準のグループを表したものである。

さらに、相対的補償貢献額計算においては、実際に産出される給付の数量および構成に対して「自動的に」依存するか否かを基準として、「給付原価 (Leistungskosten)」と「準備原価 (Bereitschaftskosten)」が区別される。これは、前述のように、たとえば他の部分原価計算システムのもとで変動原価と固定原価の区別が行われることに対応するものと考えて差し支えない。

ここで給付原価とは、現実に購買されたり、製造されたり、操作されたり、あるいは販売される給付や、給付の群 (Leistungsbündel) (結合給付の場合)、および給付の塊 (Leistungsportionen) (任意に分割できない給

16) Riebel, P., Gestaltungsprobleme einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, S. 870.

17) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1555f.

18) Riebel, a. a. O., Gestaltungsprobleme, S. 871.

これに対して、準備原価は、給付プログラムを実現するための制度的・技術的な諸前提を用意するために、期待および計画に基づいて処理決定されるものである。ここでも Riebel は、準備原価をより精密に考察するための範疇として、たとえば時間的な処理決定可能性、計算期間に対する状態、支払いの周期、利用可能潜在能力の貯蔵可能性 (Speicherbarkeit)、年次決算時の期間区分または資産化の義務などの具体例を挙げている²¹⁾。このうち、時間的な処理決定可能性、計算期間に対する帰属計算可能性および資産化義務を基準とした準備原価の基本範疇を示したのが図-6²²⁾である。

図中の時間に対して弾力的な潜在能力の例としては、たとえばトラックのタイヤを挙げることができる。この場合、一般には、走行距離の増加に伴う保全維持費用の増加程度や、適切な交換時期は、投入時点では不確定

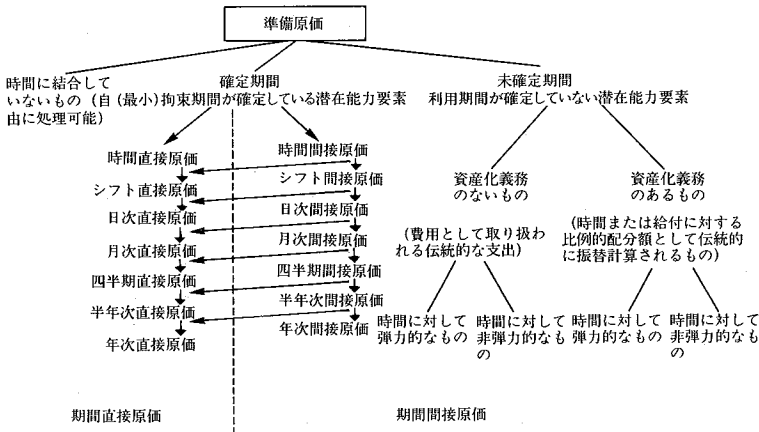


図-6 準備原価の基本範疇

21) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1556.

22) Riebel, a. a. O., Gestaltungsprobleme, S. 875. 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, 74頁.

のことが多い。また、その全体のキャパシティや、完全利用されるか否かも判っていないため、相対的補償貢献額計算においては、このような原価も、準備原価として取り扱うのが目的適格的であるとされる。そのさい、時間に対して弾力的な潜在能力の構成単位について発生する支出は、これを用いて製造される給付全体についての真の間接原価として取り扱われる²³⁾。

第2節 相対的補償貢献額計算の構造と方法

1. 補償貢献額計算のシステム

前節で示したように、補償貢献額は、本源的な収益あるいは集計された収益を帰属計算できるような調査対象について算定される。このうち、相対的補償貢献額計算における基本要素とされるのは、一般に給付単位当たりの補償貢献額、製品単位貢献額 (Stückbeitrag)、および給付が結合している場合 (たとえば、結合生産、結合給付、結合需要等) の「一括貢献額 (Packchenbeitrag)」などである。製品単位貢献額について、Riebel は、次のような計算シエマ²⁴⁾を提示している。これは、販売または製造に依存する原価や、仮定の間接原価の配賦による部分的に不正確な計算を通じて算定される原価を段階的に考慮したものであり、様々な状況のもとで設定される価格を決定するさいにも利用可能である。

正味価格 (収益)

— 直接的に把握された価格依存的原価 (販売手数料, 売上税等)

— 直接的に把握されたその他の販売依存的原価

— 直接的に把握された製造依存的原価

製品単位貢献額 I (直接的に把握された固有の原価を超過するもの)

— 配賦された仮定の間接原価

製品単位貢献額 II (すべての固有の原価を超過するもの)

23) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1556.

24) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1557.

このシェーマによって算定される製品単位貢献額や一括貢献額は、製造または販売される各々の追加的な1単位によって経営成果がどれだけ改善されるか、あるいは逆に除去される1単位によってどれだけ縮小されるかを示すものである。ただし、製品単位貢献額ⅠおよびⅡのそれぞれの性格の相違には常に留意しておく必要がある。

また、図-7²⁵⁾にみられるような同一顧客からの一括注文の場合には、各レベルで認識される共通的原価を補償するために、特定の補償貢献額を段階的に把握してゆくという方法が考えられる。ただ、このように内訳品目にまで範囲を拡張した補償貢献額計算の計算構造は、そのときどきに設定される問題の性質によって定められるため、基本的には目的別計算あるいは特別計算として性格づけられる。この場合にも、それぞれの問題に対して適切な関係対象の階層を設定するという原則が適用されるのである。

補償貢献額計算はまた、計算期間あるいは時間の経過に関係づけて累積的に実施することができる。これによって、たとえば特定のプロジェクトの進行や、予算期間、拘束期間あるいは利用期間の経過に伴う補償貢献額の推移が明らかにされる。相対的補償貢献額計算の構想においては、このような時間的変動が、たとえば時間や曜日といった短期的なものから、超

| 品目 | 数量 (給付単位) | 価格 | 総額 | 各品目の直接原価 | | | | 品目別(売上) | | 品目別金額に対する直接原価 | 合計金額 | |
|----------------|--------------|-----|--------|-----------------|-------------|-----|--------------------------|---------|-------------|---------------|--------------|-------|
| | | | | 売上高に依存するもの % | 給付単位 あたり | 金額 | 数量に依存するもの 給付単位 あたり | 金額 | 給付単位 あたり | | | 金額 |
| a | 10 | 300 | 3,000 | 7 | 21 | 210 | 140 | 1,400 | 139 | 1,390 | 1,390 | |
| c | 5 | 700 | 3,500 | 8 | 56 | 280 | 394 | 1,970 | 250 | 1,250 | 1,100 | |
| f | 30 | 500 | 15,000 | 3 | 15 | 450 | 270 | 8,100 | 215 | 6,450 | 6,370 | |
| Σ | | | 21,500 | | | 940 | | 11,470 | | 9,090 | 8,860 | |
| 輸送および梱包を含まない契約 | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | 180 | |
| | | | | | | | | | | | 370 | |
| | | | | | | | | | | | 50 | |
| | | | | | | | | | | | (場合によっては標準値) | |
| | | | | | | | | | | | 注文貢献額 | 8,260 |
| | | | | | | | | | | | (イタリック体は算出値) | |

図-7 送り状による注文貢献額の計算

25) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1557f.

年次の時間経過計算に至るまできわめて広範に把握されている。

このような期間関連の補償貢献額計算のうち、各年次を対象とした年次

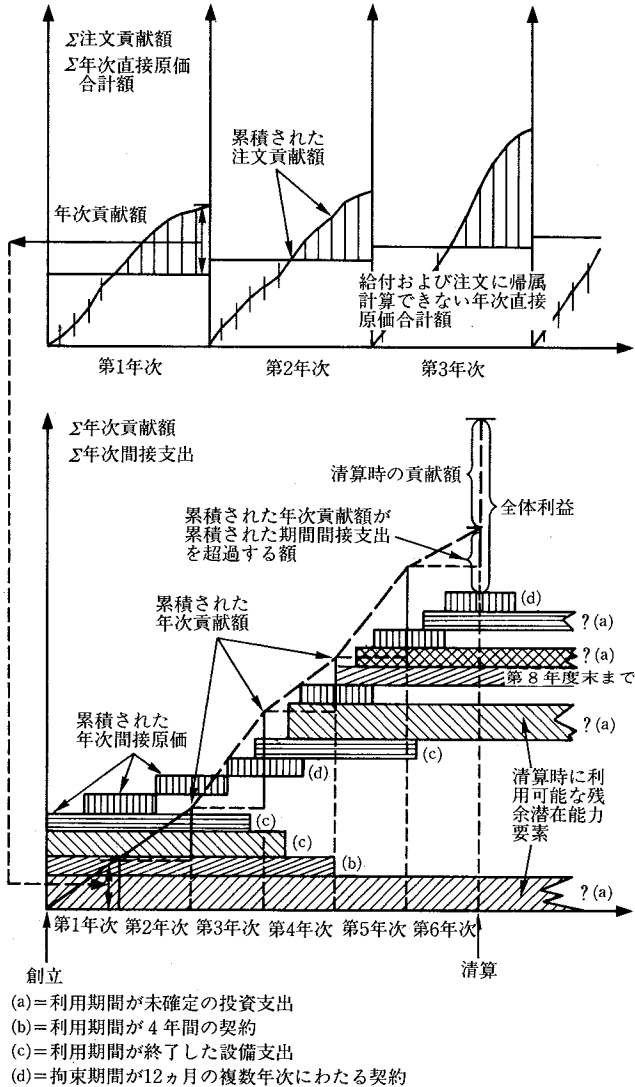


図-8 年次貢献額計算および超年次の時間経過計算

貢献額計算および超年次的な時間経過計算のそれぞれの構造と相互の関係を示したのが図—8²⁶⁾である。図の上部では、顧客注文あるいは各製造指図書のご貢献額が月次に累積され、これが年次直接原価の合計額を超過した部分が年次貢献額として算定される様子が示されている。相対的補償貢献額計算における通常の期間計算は、この年次貢献額が算定された時点で一応終了するが、この貢献額はより上位の期間あるいは図の下部に示すような超年次的時間経過計算に引き継がれ、最終的には全体損益 (Totalerfolg) の算定に至る。

2. 基礎計算のシステム

相対的補償貢献額計算における基礎計算は、当初からこの計算システムの最も重要な基盤として重視されてきている。たとえば、すでに1959年の論文で Riebel はこの構想にふれ、煩雑な特別計算を必要としない多面的な応用可能性を備えた基礎計算の開発を示唆している²⁷⁾。同時に彼は、この基礎計算の構想をドイツ語圏で初めて提唱したのは Schmalenbach であることを認めている²⁸⁾。始めにもふれたように、Schmalenbach の基礎計算は原価の側面に限定されたものであったが、現在の相対的補償貢献額計算における基礎計算は、目的指向的な応用計算のために、関連性をもつあらゆる貨幣的および物量的数値を過去および未来に関係づけて提供すべきものと性格づけられている²⁹⁾。

このような基礎計算に要請される必要条件として、Riebel は、部分的に Goetz の見解を採用しながら、次の4つのものを挙げている³⁰⁾。

26) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1559.

27) Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959, S. 214.

28) Riebel, a.a.O., Zum Konzept, S. 788f. Schmalenbach, E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 2; Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen-Horn 1948, S. 66.

29) Riebel, a. a. O., Zum Konzept, S. 791ff.

30) Riebel, a. a. O., Gestaltungsprobleme, S. 863ff. Goetz, B. E., Management Planning and Control; A Managerial Approach to Industrial Accounting, New York 1949.

- (1) 基礎計算においては、応用計算で区別する必要がある異質な要素を混同して把握してはならない。つまり、数値資料を第1段階で分類するさいには、実体的・経済的に同種の要素しか一括把握してはならない。
- (2) 基礎計算においては、同質な数値を恣意的に分割（配賦，振替計算）してはならない。
- (3) 基礎計算においては、すべての計算数値は、それぞれの場合に最も特定化された分類対象（考察対象，意思決定対象，計画対象）のもとで把握・表示しなければならない。つまりそれは、経営の関係対象あるいは分類対象の階層のうち、恣意的な配分や帰属を行わずに、直接的に処理決定や計画や把握をすることが可能な「最も下位の」対象のもとである。
- (4) 基礎計算におけるすべての計算数値は、応用計算のさいに意味をもつ、あるいは意味をもちうるすべてのメルクマールを通して補完的に特徴づけなければならない。そのさい、対象と、たとえば処理決定可能性、依存性、把握方法および支払方法などの多くの基準から構成される範疇に従った区別が行われる。

Riebel によれば、基礎計算に要請されるこのような多面的表示および複雑な情報要素の多重的分類という必要条件に最もよく適合するのは、いわゆるデータ・バンクの概念であるとされる³¹⁾。

相対的補償貢献額計算における基礎計算の一般的原則はおよそ以上のようなものであるが、この基礎計算はさらに次のような部分領域に分けてより具体的に考察される。

- a. 収益の基礎計算
- b. 購買対価および原価の基礎計算
- c. 潜在能力の基礎計算
- d. 受け入れ・投入・産出・払い出しの各数量の基礎計算および生産・販売される給付数量の基礎計算

31) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1560.

これらの基礎計算の部分領域のうち、以下ではbの購買対価および原価の基礎計算のみを取り上げることとする。というのは、現在のところ、この領域の基礎計算が最もよく整備されていると思われるし、またここで示される基本的な事柄は、他の部分領域における基礎計算にもほぼ同様に適

| | | 帰属計算対象 (例) | | 給 付 | | | 市 場 販 売 領 域 | | | |
|--|------------------|---------------|---|------------------------------|---------|------|-------------------|--------|------|---------------------|
| | | 原価範疇 | 原価費目(例) | 内 部 | 外 部 | | | | | |
| | | | | 資産化義務あり | 資産化義務なし | 品目種類 | | 品目グループ | 注文種類 | |
| I. 給付計算 1. 期間に結合したものの 2. 期間に結合せず、注文やパルティ、プロジェクトごとに行われる時間経過計算 | 給 付 原 価 | 販売規定的 | 売上高に依存するもの 販売数量に依存するもの 注文規定的 | 手数料 コーヒー税 輸送料、梱包材料 | | | | | | |
| | | 製造規定的 | 製造量に依存するもの 品種変更規定的 注文に結合したもの | 材料、エネルギー材料、エネルギー特殊器具 | | | | | | さらに把握方法や正確度に従って細分可能 |
| | | 購買規定的 | 購買高に依存するもの 購買数量に依存するもの パルティに結合したもの 注文に結合した副費 | 従価関税 引取費用 一括支払高 輸送料 | | | | | | |
| Σ | | | | | | | | | | |
| II. 期間計算 | 混 合 原 価 | | エ ネ ル ギ ー | | | | | | | |
| ↓ 月次計算 ↓ 四半期計算 ↓ 年次計算 | 確 定 期 間 原 価 | 年次直接原価合計 | 時間に結合していない原価 | 電力基本料金 | | | | | | |
| | | | 時間に結合した原価 | 超過時間賃金 | | | | | | |
| | | | シフトに結合した原価 | シフト特別費 | | | | | | |
| | | | 日次に結合した原価 | 日歩 | | | | | | |
| | | | 月次に結合した原価 | 1月雇い賃金 | | | | | | |
| | | | Σ=月次直接原価合計 | | | | | | | |
| 四半期に結合した原価 | 四半期雇い給料 | | | | | | | | | |
| Σ=四半期直接原価合計 | | | | | | | | | | |
| 年次に結合した原価 | 財産税 | | | | | | | | | |
| Σ=年次直接原価合計 | | | | | | | | | | |
| III. 超年次の時間経過計算 | 未 確 定 期 間 原 価 | 年次間接原価 | 分割する必要がある年次間接原価(全体拘束期間の支払義務) | 10月1日～9月30日までの賃借契約 5カ年契約 | | | | | | |
| | | | 資産化義務のない年次間接支出(原価、支払義務) | 消耗工具器具備品 広告宣伝料 | | | | | | |
| | | | 資産化義務のある年次間接支出(原価、支払義務) | 大規模修繕 自動車 | | | | | | |

図-9 表形式の基礎計算のシエーマ

用可能であると考えられるからである。

購買対価および原価の基礎計算は、関係する対象にかんして直接的に把握または計画される原価あるいは支出を集めたものである。個々の経営の要請に従って構成される原価範疇には、たとえば図-9³²⁾に示すように、通常原価計算で取り扱われるような原価費目が組み入れられる。ただし、たとえば「特許料」のように従来は単一の原価費目として処理されていたものが、この基礎計算においては、売上高に依存する特許料、売上数量に依存する特許料、それぞれ拘束期間が異なる一括特許料などの複数の範疇のもとで表示される可能性がある。また、図中のエネルギー費にみられるように、ある原価費目の給付依存的部分と給付非依存的部分とを共通的にしか把握できない場合には、これをさしあたり「混合原価 (Mischkosten)」として表示しておき、第2次的基礎計算で分割するという方法が採られる。

さらに図-9では、基礎計算が、次のような3つの部分によって構成されていることが示されている³³⁾。

- (1) 給付原価の基礎計算は、単調な大量生産の場合にみられるように、個々の注文や、ロット、パーティーなどの工程通過時間を無視することが許される場合にのみ、期間的に設計することができる。それ以外の場合には、給付原価を期間的計算から分離し、これを時間の経過に関係づけて各々のパーティーや注文、あるいはプロジェクトごとに計画し、計算する必要がある。
- (2) 期間的に結合していない原価およびその拘束期間が曆上の期間または計算期間に一致しているものだけが、基礎計算のなかの期間計算の部分において表示される。図からも明らかなように、これは様々な長さの期間計算の階層から成っている。
- (3) その拘束期間が、計算期間に一致しないような支出または原価、および利用期間が未確定の支出または原価は、時間経過計算で取り扱わ

32) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1561f.

33) Riebel, a. a. O., Gestaltungsprobleme, S. 875ff.

れる。

すでに明らかなように、基礎計算においては、ある原価額が、特定の原価範疇および原価費目、原価部門あるいはまた原価負担者に同時に属することがありうる。このような意味において、基礎計算には、伝統的な原価費目別計算、原価部門別計算、原価負担者別計算という計算順序は存在しない。Riebel は、このような基礎計算の構想を、多面的に利用可能な多次元的データ・バンクとして特徴づけているのである³⁴⁾。

3. 補償予算の構造

相対的補償貢献額計算においては、とくに実務的な適用を考慮して、販売市場で独立的に活動する部分領域や全体企業について補償予算 (Deckungsbudget) が編成され、その達成度が経常的にチェックされる。ここでの予算期間は、季節的変動を考慮して、一般には12カ月以上であることが望ましいとされる。

この補償予算にまず組み入れられるのは、予算期間の直接的な補償必要額 (Deckungsbedarf) である。これは、顧客注文に対しては帰属計算不能であるが、期間に対して帰属計算可能な期間直接原価を集計したものである。さらに補償予算には、企業管理者がその目的および期待に応じて指示する期間間接支出のための補償負担額 (Deckungslast) が組み入れられる。

Riebel は、このような補償予算を、さらにその利用目的に応じて2つのものに区別している。その1つは費用指向的補償予算であり、これはとくに、図-10³⁵⁾ に示すように、年次成果の推移を事前に判断したり、年次決算政策を準備するさいに利用される。これには、給付直接原価および集計された期間直接原価を超過する全体費用部分と、税引前の希求期間利益が含まれている。

これに対して、主として計画や意思決定のために用いられるのが支出指向的または財務指向的補償予算であり、これには当該予算期間内に売上高

34) Riebel, a. a. O., Gestaltungsprobleme, S. 877.

35) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1565.

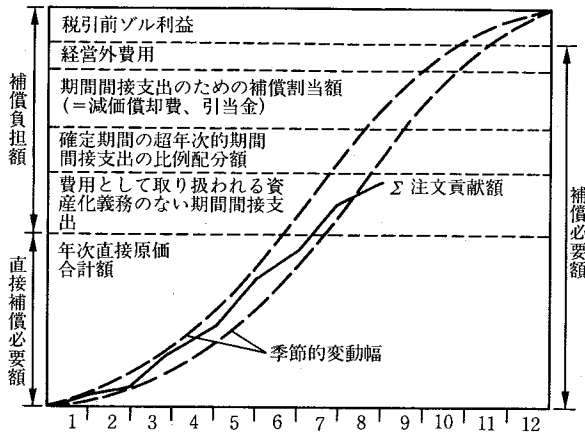


図-10 継続的損益計算

によって回収されるべき支出額や、場合によっては投資支出や借入金返済額が含まれることもある。準備原価が、前述のような形で拘束期間や支払方法に従って分類されている場合には、当然このような予算をより容易に編成することができ、Riebel は、その最も理想的な場合として、基礎計算、補償予算ならびに財務計画の3者が広範に統合された状態を挙げている³⁶⁾。

いずれにしても、相対的補償貢献額計算における補償予算は、とくに全社会的な観点から重視された管理用具であると考えられることができる。市場において独立的に活動している責任領域に対して、その直接的な補償必要額以外に、企業政策的な観点から共通的な補償必要額が賦課されるのも、このような考え方の根拠となるであろう。なお、この場合に各領域に賦課可能な補償必要額の上限は、Riebel によれば、その負担能力、つまり達成可能な補償貢献額によって決定される³⁷⁾。

36) Riebel, P., Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, in: Grochla, E. & Wittmann, W. (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 1, 4. Aufl., Stuttgart 1974, Sp. 1152.

37) Riebel, a. a. O., Deckungsbeitrag, Sp. 1152.

4. 補償貢献額計算の応用

相対的補償貢献額計算のシステムにおいても、従来開発されてきた期間比較や、ゾル・イスト比較、部分市場間の比較、責任領域間の比較、他企業およびその部分領域との比較といった比較手法が、各計算目的に応じて利用される。そのさい、あるものは経常的な基礎計算や補償貢献額計算を直接の基盤として行われ、またあるものは、これらを基盤としながら、さらに特別計算を通じて実施される。Riebel に従えば、これによって次の計算目的が追求される³⁸⁾。

- (1) 購買価格・販売価格、販売量、注文構造・販売条件、生産方法・生産条件、経営準備、隘路状況などについて計画ないし期待される変動に結びついた原価あるいは損益の変動額の事前計算。
- (2) 特定の実質目標を達成するための最適な生産手段結合の計画とコントロール、および既知の利用可能性のもとで稀少生産手段を利用するさいの最適プログラムの決定。

ここでその詳細に立ち入る余裕はないが、Riebel が、その相対的補償貢献額計算によって接近可能であるとする具体的な設定問題を次に列挙しておく³⁹⁾。そのうちのいくつかは、具体的な数値例と共に、過去のRiebel の論文において説明されている。

- (a) 生産物種類または給付種類の優位度の判定、および最適な給付組合せあるいは生産プログラムの選択。
- (b) 相対的価格下限の算定を中心とした販売政策上の代替案の優位度の判定。
- (c) 注文量・注文種類、顧客・顧客グループ、販売領域、注文獲得・注文処理の方法などに関わる選択的・差別的販売政策の基盤とするための部分市場の優位度の判定。
- (d) 適応形態、生産方法・生産条件、素材・経営生産手段、ロット・サイズないしシャルジの大きさなどの最適な選択。

38) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1565.

39) Riebel, a. a. O., Teilkostenrechnung, Sp. 1566.

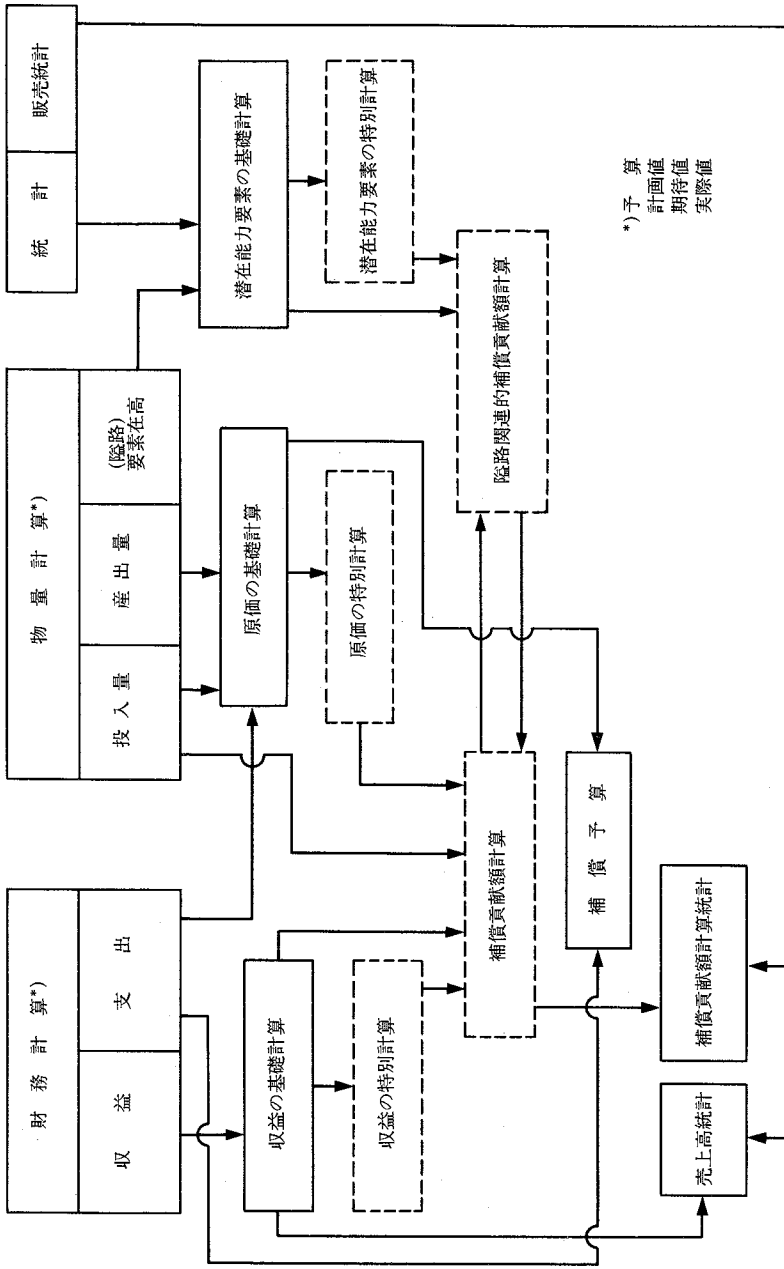


図-11 補償貢献額計算のデータ・フロー

- (e) 自製・外注の選択.
- (f) 外注代替案の選択, および購買時の相対的価格上限の決定.
- (g) 関連期間内において関連責任領域内で直接作用可能な原価のコントロール.
- (h) 時間の経過に伴って実現される補償貢献額の推移のコントロール.
 - (aa) 年次成果の早期見積りおよび販売政策的方策導入のために費用指向的補償予算と対比されるもの.
 - (bb) 財務的バランスを確保するために財務指向的補償予算と対比されるもの.
- (i) 長期的注文および引渡し契約, 物的・非物的投資の超期間的判定.

なお、図-11⁴⁰⁾は、相対的補償貢献額計算におけるデータの流れを概観的に示したものである。これによって、本稿で説明したいいくつかの計算領域の位置づけや、とくに基礎計算および補償貢献額計算を中心とする Riebel の全体的構想を知ることができるであろう。

結

Riebel 自身は、相対的補償貢献額計算の基本構想がすでに理論的には完成しており、これまで化学工業を始めとして食品工業や機械工業から交通業、銀行、保険業に至るまで、きわめて多様な条件のもとで適用可能な弾力性を備えていることが証明されていると主張している⁴¹⁾。しかしながら、もちろんこのような主張のすべてを無条件で認めることはできない。以下では、相対的補償貢献額計算をめぐるいくつかの問題点を取り上げてみたい。

まず、Riebel 自身も認める現実的限界として収益計算の側面が挙げられる。すでに述べたように、相対的補償貢献額計算の理念は、収益計算の

40) Riebel, P., Thesen zur Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, S. 44.

41) Riebel, a. a. O., Thesen, S. 46.

もとても同様に適用される。しかしながら、真実に近い計算上の写像という問題を考えるとき、従来ほとんど考慮されてこなかった計量化不可能な結合性という限界に直面する。この結合性の問題は、原価計算の側面においてもまだに多くの課題を残しているが、とくに収益計算の側面でもより顕著に現れるものと考えられる。というのは、一般に顧客側の処理決定上の諸関係を十分に知ることは不可能だからである。

このような収益計算の側面での限界は、従来の計算システムのもとでは、解明しえないものとして無視されてきている。これに対して Riebel は、その困難性を認めた上で、たとえば問題を定式化したり、方法論的な命題を設定したり、計算結果を解釈するさいに、このような限界を常に考慮すべきだとするのである。そのさい Riebel は、必要に応じて、Laßmann が構想しているような当該部分領域にかんする多面的な経営モデル⁴²⁾を、自身の構想に組み入れようとしている。少なくともこの点において、Riebel が、経営モデルを、すべての基本的パラメータや、相互関係、依存性形態を可能な限り現実に近い形で写像するものとして評価していることは興味深い⁴³⁾。

他方、第2節で示したように、基礎計算の構想は、相対的補償貢献額計算の基盤となる重要な要素である。それは、次段階で実施されるあらゆる応用計算に利用可能な目的中立的データ・バンクとしての機能を果たすべきものとされている。しかしながら、現実での計算システムの設計という問題を考えると、基礎計算をこのような形で構築することに対して異論の生じる余地がある。

たとえば、西ドイツにおける従来の計画原価計算や部分原価計算の展開をみれば、そこには原価管理や利益計画といった代表的な計算目的に指向させて計算システムを設計しようとする傾向が認められた。このような立

42) これは、次の拙稿で取り扱っている。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4号、1985年3月、43—71頁。阪口 要「期間成果計算モデルの構造」広島大学経済論叢第12巻第1号、1988年6月、119—132頁。

43) Riebel, a. a. O., Thesen, S. 46.

場から基礎計算をみれば、ここでも将来の利用局面をいくつかの重要なものに限定して設計した方が効率的であるという見解が生じうる。つまり、基礎計算を有意義なものとするためには、その利用目的にかんする一定の前提が必要だとする立場である。

このような立場を代表するものとして Koch は、次のような代替案を提示している。つまりそれは、いくつかの計算目的を加重した上で、たとえば経常的なプログラム計画や、収益予算・原価予算・損益予算の月次編成といった経常的かつ基礎的性格をもつ主要目的と、その他の計算目的を区別し、基礎計算は主要目的に指向させて設計する一方、その他の計算目的は補助計算によって考慮するという方法である⁴⁴⁾。

これに対して Riebel は、基礎計算、あるいはより一般的に計算制度を1つないし2つの主要目的に指向させ、それ以外の計算目的については特別計算を実施するという方法では不十分だとする。その理由として彼は、とくに実務においてこの方法を採用すれば、必要な場合に必要なデータが利用できなかったり、速やかに入手できないことにつながる点を挙げている。Riebel が重視するのは、基礎計算の目的中立性ないし多面的利用可能性であり、それは、追求されるいかなる計算目的も優先されない場合にのみ保証されるものと彼は考えるのである⁴⁵⁾。

計算システムの設計にさいしていかなるアプローチを採用すべきかは、目下のところ即断できないが、Riebel の構想を実務的に実現するためには、計算費用の問題を度外視しても、たとえば関係値の設定や、原価分類、計算手順の表示その他の局面でさらに少なからざる工夫が必要とされるであろう。Riebel 自身も、その構想を多様な条件のもとで具体的に適用することの必要性を十分に認識している。また、相対的補償貢献額計算によって解決すべき設定問題にかんしても、さらに詳細な分析や、それぞれの場

44) Koch, H., Diskussion zum Referat, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, S. 51.

45) Riebel, P., Diskussion zum Referat, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, S. 54.

合に要求される情報の明確化が必要であろう。これによって、たとえば基礎計算のなかに取り入れるべきメルクマールや関係対象にかんする手がかりが得られるものと期待しうる。

最後に、Riebel が、将来的には決して回避できない問題として外部計算制度の再構成にかんする研究の必要性を強調していることを指摘しておきたい⁴⁶⁾。残念ながら、Riebel がどの程度までの再構成を考えているのかは明らかではないが、これまで彼が繰り返しその問題性を指摘していることから考えて、そのなかに、全部製造原価による棚卸資産評価の問題が含まれているのは間違いないと思われる。実は、全く逆に、相対的補償貢献額計算のもとで算定される製品原価概念に対しても異論は少なくない。西ドイツ原価計算論、なかんづく部分原価計算論における棚卸資産評価問題は、改めて機会を得て論じたいと考えている。

参 考 文 献

- [1] Goetz, B. E., Management Planning and Control; A Managerial Approach to Industrial Accounting, New York 1949.
- [2] Koch, H., Diskussion zum Referat, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983.
- [3] Peiser, H., Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten, Berlin 1919.
- [4] Riebel, P., Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, ZfB, 1956, SS. 278-289.
- [5] Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959, SS. 213-238.
- [6] Riebel, P., Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugnisbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, Neue Betriebswirtschaft, 1967, Heft 8, SS. 1-21.
- [7] Riebel, P., Bereitschaftskosten in der entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, ZfbF, 1970, SS. 372-386.
- [8] Riebel, P., Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in; Riebel, P. (Hrsg.), Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre, Opladen 1971, SS. 147-200.

46) Riebel, a. a. O., Diskussion, S. 47.

- [9] Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 1. Aufl., Wiesbaden 1972, 3. Aufl., Wiesbaden 1979, 5. Aufl., Wiesbaden 1985.
- [10] Riebel, P., Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung, in; Grochla, E. & Wittmann, W. (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 1, 4. Aufl., Stuttgart 1974.
- [11] Riebel, P., Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, SS. 785-798.
- [12] Riebel, P., Gestaltungsprobleme einer zweckneutralen Grundrechnung, ZfbF, 1979, SS. 863-893.
- [13] Riebel, P., Teilkostenrechnung (insbesondere Deckungsbeitragsrechnung), in; Kosiol, E., Chmielewicz, K. & Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 1547-1570.
- [14] Riebel, P., Thesen zur Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983, SS. 21-47.
- [15] Riebel, P., Diskussion zum Referat, in; Chmielewicz, K. (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart 1983.
- [16] 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.
- [17] 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4号, 1985年3月, 43-71頁.
- [18] 阪口 要「期間成果計算モデルの構造」広島大学経済論叢第12巻第1号, 1988年6月, 119-132頁.
- [19] Schmalenbach, E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 2; Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen-Horn 1948.