

# 西独における直接原価計算の展開 (A)

## ——変動費に基づく部分原価計算——

中 田 範 夫

### はじめに

この論文の目的は、西独における直接原価計算の展開、特にリーベル (Riebel, P.) の提案した「相対的個別費に基づく部分原価計算」を「変動費に基づく部分原価計算」と比較することによって、その特徴を明らかにし、最終的にリーベルの提案した原価計算を直接原価計算の流れの中でいかに位置づけるべきであるかということを示すことにある。

「変動費に基づく部分原価計算」とは、アメリカにおけるディレクト・コストイング、変動原価計算そして西独における限界原価計算を意味している。具体的にはプラウト (Plaut, H.-G.) の提案した限界計画原価計算やアクテ (Agthe, K.), メレロヴィツ (Mellerowicz, K.) の提案した固定原価補償計算がこれに含まれる。

これに対して「相対的個別費に基づく部分原価計算」とはリーベルの提案した「相対的個別費と補償貢献額とを含む計算」を意味しているが、本稿では簡易化のために単に「リーベルの原価計算」あるいは「相対的個別費に基づく部分原価計算」と表現している。

モウス (Moews, D.) によれば、「変動費に基づく部分原価計算」は総括的変動原価計算と段階的変動原価計算とに区別され、他方「相対的個別費に基づく部分原価計算」は総括的個別原価計算と段階的個別原価計算とに区別されるという<sup>1)</sup>。

なお、本稿で扱う原価計算は全て制度としての計算であり、各々1つの原価計算システムで

同時に複数の目的に役立つことをねらいとしているものである。ただし、この場合の制度というのは、必ずしも制度会計を意味するのではなく、企業運営のために必要とされる情報を継続的に提供するために実施されるということの意味する。これとは異なって、特定の目的に適った原価計算を目的別に設定することも考えられるわけであるが、そのような原価計算システムは、時間と労力を過度に必要とするという理由で現実的でないと判断し、ここでは排除した。

また本稿では、単に直接原価計算とした時には「変動費に基づく部分原価計算」と「相対的個別費に基づく部分原価計算」との両方を含む広い概念として用いている。そして、単にディレクト・コストイングとした時は、総括的変動原価計算を意味している。

### A. 変動費に基づく部分原価計算

ここでは「変動費に基づく部分原価計算」について記述し、後に述べられる「相対的個別費に基づく部分原価計算」との比較に備える。ただし、「変動費に基づく部分原価計算」における2つの形態である総括的変動原価計算と段階的変動原価計算のうち前者については、これを直接的に明記するのではなく、単にその原価計算に内在する欠点のみを指摘することにする。

### I 総括的変動原価計算の欠点

ここでは総括的変動原価計算——原価負担者には変動原価のみが帰属され、固定原価は一括処理されるような原価計算——の欠点を記述し、そしてその欠点がより進んだ形としての段階的変動原価計算展開への誘因となっていることを

1) Moews, D., *Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren*, Berlin, 1969, S. 23-33.

明らかにする。

さて、ある原価計算の欠点を指摘する場合には、その原価計算がそれに対して与えられた要請に対してどの程度答えることができるかという観点からの考察が有用だと思われるが、メレロヴィツはそのような観点から以下のような要請をディレクト・コストイングに対して行っている<sup>2)</sup>。

1. ディレクト・コストイングは、全部原価計算の課題、特に製品単位計算という課題をどの程度充足することができるか。
2. ディレクト・コストイングは、新時代的課題、特に次の事柄を充足することができるか。すなわち、価格設定（動的市場）、半製品と完成品の評価、原価統制と成果統制、計画設定及び処理という課題を充足することができるか。

まず第1番目の要請についてであるが、ディレクト・コストイング（この場合は総括的変動原価計算を意味する）では、変動費のみを製品原価とみなし製品に帰属させ、固定費は期間原価として把握され製品には帰属されない。したがって企業全体の期間利益は獲得されるが、全部原価計算のように給付単位当りの利益は獲得されない。それゆえに純粋にディレクト・コストイングの考えに従うならば、計算制度内では給付単位計算を行えないということになる。

次に2番目の要請についてである。これらのディレクト・コストイングに対する要請は、後述される段階的変動原価計算との比較で総括的変動原価計算においては不十分にしか充足されない。たとえば、価格設定、計画設定及びその他の課題のためにも、固定費を種々の観点に応じて分類し、どの原価がどの意思決定によって影響されるかということをやより区分された形で認識できることは段階的変動原価計算の利点であるが、逆にこのような情報を提供することのできない総括的変動原価計算はこの点で欠点を

示すことになる。

このようにメレロヴィツが挙げたディレクト・コストイングに対する2種類の要請に対して、総括的変動原価計算は十分には答えられないと結論を下すことができる。

また、別の著書において、メレロヴィツはディレクト・コストイングの欠点として4点にわたって述べているが、それはおおよそ以下のようである<sup>3)</sup>。

1. 補償貢献額の複雑な性格、
2. 補償貢献額の不十分な認識力、
3. 税法における評価基準との問題、
4. ディレクト・コストイングの主張は不足操業キャパシティの場合にのみ妥当する。

まず第1番目の「補償貢献額の複雑な性格」についてである。ディレクト・コストイングにおいては、補償貢献額は変動費を差し引いた残額として算定される。したがって補償貢献額は固定費と利益（損失）とから構成される。このことから、ディレクト・コストイングでは企業全体の政策にとって有効な期間利益は獲得されるが、部門責任者の意思決定にとって必要な製品単位当りの利益や製品種類ごとの利益は得られないということになる。

次に第2番目の「補償貢献額の不十分な認識力」についてである。前述のように補償貢献額は固定費と利益（損失）とから構成されているわけであるが、この補償貢献額の大きさだけから判断を下すと、誤った処理を導くことも考えられる。すなわち、より高い補償貢献額は必ずしもより高い製品利益をもたらすとは限らないので、補償貢献額の高さに応じた製品促進政策は誤った処理を導く可能性を持っている。このような誤った処理は「補償貢献額の不十分な認識力」から引き起されるものである。

第3番目の「税法における評価基準との問題」については、この論文では特別の関心を置かないのであるが、原価計算が外部報告目的との関係で議論される場合には、利害関係者集団のワ

2) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 5. Aufl., Berlin, 1972, S. 119.

3) Derselbe, *Kosten und Kostenrechnung*, Bd. II, Teil. 2, Berlin, 1968, S. 83-84.

ーキング・ルールとして機能する商法や税法といった制度的な規則・規準との関係が留意されなければならない<sup>4)</sup>。

最後に「ディレクト・コストイングの主張は、不足操業キャパシティの場合にのみ妥当する」という点についてである。これについては、ディレクト・コストイングの発生理由の1つが、不足操業時における余分のキャパシティの有効利用ということにあったことから、その欠点が容易に理解できる<sup>5)</sup>。また固定費を一括処理するために、投下資本の利用状態やその回収状態が各製品に対して明確に示されない。更にこれが価格下限の決定に使用されるならば、変動費が下限ということになり、これは固定費回収

の長期的展望がなければ成立しない。

以上、メレロヴィツの挙げているディレクト・コストイングの有する欠点を説明したのであるが、これらの諸点を克服あるいは縮小する意味で生成したのが段階的変動原価計算である。ところで、総括的変動原価計算と段階的変動原価計算との違いは、基本的には固定費の把握・処理についての考え方の相違にあるわけである。つまり、メレロヴィツの挙げた幾つかの欠点を克服・縮小する意味でディレクト・コストイングに対して施された改良は、固定費の帰属可能性、支出作用性あるいは除去可能性という観点からの分類であった。次にこの固定費の把握・処理についての両変動原価計算の考え方の違いを明らかにしよう。

まず総括的変動原価計算が固定費を1つのブロックとして把握し、個々の製品種類あるいは製品グループに割り当てないのは、メレロヴィツによれば次の2つの理由からである<sup>6)</sup>。

1. 固定費を製品単位に正しく帰属させることは不可能である。なぜならば、固定費は製品単位依存的ではなく、時間依存的だからである。
2. 固定費を製品単位に帰属させることは不必要である。なぜならば、固定費と生産との間には相互にいかなる関係も存在しないからである。固定費は一定の製品のために消費されるのではなく、製品全体のために消費されるのであり（そのことによって、通常初めて生産可能となる）全製品に共通的に消費されるのである。固定費は個々の製品に対してはいかなる関係にもないので、帰属が可能である時でさえ、これを個々の製品に帰属することは必要とされない。生産全体によって利用されるものは、この生産全体によって負担されるべきである。固定費は全体的・期間的に総額で規定される。

以上のように総括的変動原価計算では、固定

4) 現在の段階においては、商法・税法は西独に限らず米国でも日本でも直接原価計算による公表財務諸表の作成を認めていないのであるが、その理由として次の2点が特に重要である。すなわち、1つは客観的検証可能性の観点から、そして他の1つは社会的利害調整機能の観点から直接原価計算を採用しようとしないのである。前者は固定費と変動費への費用の分解が、外部から客観的には検証困難あるいは不可能であるという主張である。これは費用の分解のためには過去のデータが必要であるが、このデータは操業度（例えば生産量）のみの影響を受けているわけではなく、したがって統計的方法を用いても有為な一次方程式が出てくるわけではなく、主観的なものが入ってくるということである。そして、この費用分解が客観的に検証できないということは、これらの数値に基づいて作成される財務諸表の操作の可能性が生じることになる。後者の利害調整機能の観点とは、現在の全部原価計算システムを直接原価計算システムに変更することによって、従来の利害関係がくずれるおそれがあるというものである。つまり、現在の利害関係は全部原価計算システムを基礎にして調整されているわけであるが、この基礎になっている数値及びシステムが変更されることによって、利害関係に何らかの変化が生じる可能性があるということである。そして商法・税法は、現状では変更することについての社会的な意見の一致に到達していないとの判断に立つのである。

5) ただし、西独における近代の限界原価計算の創始者だといわれるプラウトは、1961年の論文においてキャパシティに隘路が存在する場合には「限界利益（Grenzkostenergebnis）がその隘路単位と関係づけられ」そして複数の隘路が存在する場合には「利益極大化を導くようなリニアなプログラム評価のためには、限界利益のみを使用すべきである」ということは、今日ではほとんど疑いがない」と述べている。（Plaut, H.-G., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll-oder Grenzkostenrechnung, ZfB., 31. Jg. 8. Nr., 1961, S. 473.）しかし、当時のプラウトの論文の中には具体的な計算例は見受けられない。これに対して、アメリカにおける直接原価計算の創始者であるハリス（Harris, J. N.）及びその当時の論文の中では、キャパシティに隘路が存在する場合についてほとんど触れられていない。

6) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 5. Aufl., Berlin, 1972, S. 122.

費の原価負担者に対する配賦はその性格からして不可能であり、不必要であると認識しているわけであるが、こうした認識に対して固定原価補償計算の立場からメレロヴィツは次のように反論している。

まず第1番目の固定費を製品単位に帰属させることが不可能であるという認識についてである。結論的に述べるならば、メレロヴィツはこのような認識に賛同の意を表明しているのだが、実務的な必要性から固定費の製品単位への帰属計算もまた容認されるという意味のことを述べている。すなわち、固定費を時間原価、変動費を数量原価として認識することには同意しながらも、実務的には給付単位計算あるいは価格設定等の要請に答えるためには、固定費の配賦計算もまた許されるべきだといっているのである。この点についての議論では、計算上の正確性、実務的要請及び有用性という3つの観点に関連している。総括的変動原価計算では、計算上の正確性という観点を重視しているのに対して、段階的変動原価計算ではそのような正確性と同時に実務からの要請を認め、その矛盾を情報の有用性という観点から判断している。この点についてはある意味ではディレクト・コストイングの後退ともみられ問題であると思われるので、次節「段階的変動原価計算」においてより詳細に取り扱うことにしたい。ここではもうしばらくメレロヴィツの論述を追ってみよう。彼の述べている実務的要請とはたとえば次のようなものである。すなわち、合理的な企業政策のためには企業全体の期間損益が利用されるが、ある部門の経営管理のためには、企業全体ではなくて特定の原価構造と一定の損益を有する個別製品及び製品グループに関する知識、つまり製品(群)単位原価と製品(群)単位利益を必要とするというものである。このような要請に対して総括的変動原価計算はあまりに供述力が弱いとし、それに代って固定原価補償計算が提示される。価格設定をも重要な課題とするこの計算では、少しでも計算の正確性を維持するために次の2点を強調する。1つは同じ計算方法を継続して

使用することであり、他の1つは固定費を製品単位に配賦する場合でも、まず幾つかの基準値階層(帰属可能性の観点による)ごとの固定費を決定し、その後に比例化が行われるということである。このことによって、基準値階層を1つしか考慮しない全部原価計算における給付単位計算と比較して、その計算の正確性の程度は増大されることになる。このような考え方はメレロヴィツの次の論述の中にも明確にあらわれている。「『測定可能なものは測定されなければならない』このガリレオの古の公理は、固定原価計算に完全に妥当する。その必要性を実現するような方法を展開することが経営主の課題であり、その誤謬可能性が耐えられる範囲内にある時は、その結果もまた百パーセント誤ったものではないであろう」<sup>7)</sup>と。

次に第2番目の「固定費を製品単位に帰属させることは不必要である」という点について述べよう。ディレクト・コストイング側からのこのような論述の背景には、固定費と生産との間にはいかなる関係も存在しないという認識があるわけであるが、これについてメレロヴィツはどのように考えているのであろうか。確かに固定費は所与の経営準備から生じるものであり、1度経営設備が準備されると、それによって製造される製品と固定費との間にはいかなる関係も存在しないと考えることにも根拠がある。しかしながら、彼によれば「そのことは、確かに発生原因原則の厳密な解釈である」<sup>8)</sup>が、「生産を行うためには、現存のキャパシティが必要不可欠の前提である」<sup>9)</sup>という認識から、発生原因原則を目的-結果の関係でより広義に解釈すべきではないかというのである。つまり、一定の製品数量を前提として経営設備の規模を決定するのであるから、そこには製品数量と材料(変動費の性格をもつもの)との関係のような厳密な意味での比例性は存在しないまでも、そ

7) Derselbe, a. a. O., S. 123.

8) Derselbe, ebenda.

9) Derselbe, ebenda.

れ以上の数量を生産するためには更に大きな経営設備を必要とし、それ以下の数量を生産するためにはより小さな経営設備しか必要としないといった相当に粗野な比例性は存在しているのである。したがって、あるキャパシティは一定の生産のために計画されるのであるから「キャパシティと生産数量とは合理的・原価補償関係にある」<sup>10)</sup>と認識されるのである。メレロヴィツによると、設備が代替されたり補充されたりするのも、一定の製品数量とキャパシティとの間に比例的関係がある証拠だという。そして「固定費の適切な計画設定と統制のためには、経営キャパシティに対するその関係が常に確保されなければならない。つまり、変動費だけでは経営生産の統制課題の完全なる充足のために十分でなく、したがって、原価負担者に対する固定費の適切な把握と帰属計算も重要である」<sup>11)</sup>という認識から、固定費を帰属可能性の観点から区分し、それを通じて固定費変動と帰属対象との関係を明らかにすることもまた固定費の統制のためには重要であるとする。

筆者はこの第2番目の点についても、キャパシティと生産数量との間にある程度の関係があることは認めるが、その理由から固定費をも製品に配賦するという考え方を導くには、今少し根拠が薄弱であると考ええる。やはり、この第2番目の点についても「固定費を製品単位に配賦することの必要性」を支えるものは、第1番目の部分で述べたと同様、実務的要請及び情報の有用性という観点からの主張であるべきだと思われる。

以上、固定費の把握・処理について総括的変動原価計算と段階的変動原価計算とを比較することによって総括的変動原価計算の欠点を明らかにしてきた。ただ、ここでは給付単位計算という課題が中心に置かれていたために段階的変動原価計算の全部原価計算の側面があまりに強調されたかもしれない。次節ではアクテ、メレロヴィツの主張する固定原価補償計算（段階的

変動原価計算）を改めて概観することにする。

## II 段階的変動原価計算（固定原価補償計算）

この節では、固定原価補償計算の基本的な形態・特色及びその前提あるいは限界、更には前節で残しておいた問題について記述する。

### （1）固定費の分類基準

まず、アクテやメレロヴィツの考えている固定原価補償計算の基本的な形態を示そう。売上高から控除される原価範疇の相違によって直接原価計算を分類したモウスの描写に従えば、表1<sup>12)</sup>が総括的固定費補償による変動原価計算であり、表2<sup>13)</sup>が段階的固定費補償による変動原価計算である。

表 1

製 品	A	B	C
純 売 上 高	3,105	1,638	984
比例的製品直接費	-1,380	- 702	- 615
比例的製品間接費	- 221	- 112	- 31
補 償 貢 献 額	1,504	824	338
	2,666		
固 定 費	-2,510		
期 間 利 益	156		

表 2

製 品	A	B	C
純 売 上 高	3,105	1,638	984
比例的製品直接費	-1,380	- 702	- 615
比例的製品間接費	- 221	- 112	- 31
補 償 貢 献 額 I	1,504	824	338
固定的製品直接費	- 560	- 220	- 280
補 償 貢 献 額 II	944	604	58
	1,548		
固定的製品群直接費	- 610		- 0
補 償 貢 献 額 III	938		58
	996		
固 定 的 企 業 直 接 費	- 840		
期 間 利 益	156		

10) Derselbe, a. a. O., S. 124.

11) Derselbe, ebenda.

12) Moews, D., *Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren*, Berlin, 1969, S. 27.

13) Derselbe, a. a. O., S. 29.

これら2つの表を見ると明らかなように、両者の相違は固定費を1つのブロックのままにしておくか、それとも何らかの観点から区分するかということにある。前節では固定費の区分理由を述べたので、ここではどのような観点から区分をし、それがどのような意味を持つかについて述べたい。

上掲の表2の場合は帰属可能性の観点からの分類(アクテ, メレロヴィツが提案)であるが、このほかに支出作用性観点による分類(アクテが提案)そして除去可能性観点による分類(ザイヒト, ヴィレが提案)が提案されている。

#### (i) 帰属可能性による固定費分類

帰属可能性の観点からの分類によれば、固定費は次の5つに区分されるという。

- ①製品固定原価
- ②製品群固定原価
- ③原価部門固定原価
- ④領域固定原価
- ⑤企業固定原価

これらの各々についてメレロヴィツの説明を引用すれば次のようである<sup>14)</sup>。

- ① 製品固定原価は、たとえば一定製品の開発・生産ないし販売によって引き起されるので、この製品に直接帰属可能である。この際にこの原価は製品単位にではなく、ある期間に製造されたこの製品の総数にのみ帰属される。製品固定原価とは、たとえばある製品にとってのみ発生する特許料、特殊工具や特殊車両のための原価である。
- ② 製品群固定原価は、ある製品群にのみ直接帰属される。たとえば一定の製品群によってのみ利用される協議費用(Beratungskosten)、特許料及び一定の機械と建物の費用である。
- ③ 原価部門固定原価は、ある原価部門にのみ直接帰属される。たとえばある原価部門に直接帰属可能なマイスターの賃金、場所

費用及び清掃費用である。

- ④ 領域固定原価は、個々の原価部門ではなくて、単に原価部門グループ、すなわちある領域にのみ直接帰属されうる。領域固定原価は、たとえば部門費用(Abteilungskosten)、工場監督者費用と中間在庫費用、及び一定の管理部門の固定原価である。
- ⑤ 企業固定原価は、残りの分割できない企業全体の固定原価を含む。企業固定原価は、たとえばまだ配分されていない建物の費用、企業管理の費用及び経営監査の費用である。

このような帰属可能性による固定費分類は、同じく固定費として処理されるものの中にも、たとえば生産設備の費用は門番の給料という固定費よりも一定の生産物とより密接な関係にあるといったことを認識させるので、一括的处理と比較して固定費管理のためにより有用である。ザイヒト(Seicht, G.)は「企業に発生したすべての固定原価を1つのブロックによって報告することで特徴づけられるこの伝統的限界原価計算の適用の場合には、間もなく固定原価区分のないことが(これは全部原価計算においても同様である)欠点として感じられた。それというのは、企業の固定原価構造の透明度が部分的に消えてしまうという理由からである」<sup>15)</sup>と、総括的変動原価計算の欠点を指摘しているのであるが、このような欠陥が固定費を分類することによって縮小されるのである。

#### (ii) 支出作用性による固定費分類

アクテは固定費を帰属可能性の観点から分類するだけでは不十分であるとして次のように述べている。「固定原価ブロックの直接的帰属可能性に応じた分類と並んで、更に支出作用のある固定原価と支出作用のない固定原価という分類が行われうる。最初の区分が主として原価補償の場合に計算を発生原因の観点に導こうとしているのに対して、第2番目の区分は、流動性

14) Mellerowicz, K., *Kosten und Kostenrechnung*, Bd. II, Teil. 2, Berlin, 1968, S. 86f.

15) Seicht, G., *Die stufenweise Grenzkostenrechnung*, ZfB., 33. Jg., 12. Nr., 1963, S. 693f.

表 3 付加率の算定

	固定原価	付加基礎 直接製品原価	付 加 率 %
製品固定原価	—	15,000	
支出作用的	10,000		66.7
支出非作用的			
製品群固定原価		30,000	
支出作用的	4,000		13.3
支出非作用的	4,000		13.3
領域固定原価		30,000	
支出作用的	5,000		16.7
支出非作用的	2,000		6.7
企業固定原価		90,000	
支出作用的	7,000		7.8
支出非作用的	3,000		3.3

表 4

原価負担者Cの計算		
I 直接製品原価		3.00
II 支出作用的固定原価		
1. 製品群固定原価 (I × 13.3%)	0.40	
2. 領域固定原価 (I × 16.7%)	0.50	
3. 企業固定原価 (I × 7.8%)	0.23	1.13
III 小 計		4.13
IV 支出非作用的固定原価		
1. 製品固定原価 (I × 66.7%)	2.00	
2. 製品群固定原価 (I × 13.3%)	0.40	
3. 領域固定原価 (I × 6.7%)	0.20	
4. 企業固定原価 (I × 3.3%)	0.10	2.70
V 総 原 価		6.83

観点の下での安全性の緊急的原理に従っている」<sup>16)</sup>と。このように彼の分類によれば、支出作用的原価と支出非作用的原価とが区分され、それが財務的な安全性の判断にも役立つよう考慮されている。

表 3<sup>17)</sup>と表 4<sup>18)</sup>とは、アクテの挙げている上記 2つの分類基準を同時に使用した場合の例である。

なお、これら 2つの観点のうちのどちらに優

位が置かれるべきかについてアクテは次のように述べている。「いかなる観点に優位が与えられるかは、その時々求められる目的に依存する。区分化されねばならぬことは、確かなことである。さもないと、直接原価計算は伝来の計算方法たる総計 summarische 計算方法に後退することになる」<sup>19)</sup>と。

これについてムンツェル (Munzel, G.) もまたアクテと同じ考えであることを表明している。「このような問題は、たとえば支出作用のない製品の固定原価が、支出作用のある企業固定原価よりも先に補償されるべきであるかという価格下限問題にとって重要になるのであるが、普遍妥当的な回答は存在しないであろう」<sup>20)</sup>と。

また、アクテの支出作用性による分類が価格下限の決定に使用されると、次の 3種類の価格下限が生じるという<sup>21)</sup>。

① 価格下限 = 限界原価

② 価格下限 = 限界原価 + 支出作用固定原価

③ 価格下限 = 限界原価 + 支出作用固定原価 + 支出非作用固定原価

また、この支出作用性による固定費分類に対しては、ザイヒトが全く異なった観点を計算の中に混合したことで、財務的観点どころか原価計算本来の目的も逸してしまっていると批判しているのだが、これについては後に (B. 「相対的個別費に基づく部分原価計算」, IV) や詳しく取り扱う予定である。

(iii) 除去可能性による固定費分類

最後にザイヒト、ヴィレ (Wille, F.) の提案する固定費の除去可能性の観点からの分類についてである。

彼等の提案は、いずれも支出作用性に基づく区分を無意味なものとし、それに代わって除去

16) Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB., 29. Jg., 7. Nr., 1959, S. 410f.

17) Derselbe, a. a. O., S. 418, この表は宮本匡章稿, 「直接原価計算における固定原価の段階的処理法」企業会計, 12 巻 15 号, 108 頁より引用した。

18) Derselbe, a. a. O., S. 418, この表は宮本匡章稿, 前掲論文 109 頁より引用した。

19) Agthe, K., Zur stufenweise Fixkostendeckung, ZfB., 29. Jg., 12. Nr., 1959, S. 748, この訳は宮本匡章稿, 前掲論文 109 頁より引用した。

20) Munzel, G., Die fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Wiesbaden, 1966, S. 72.

21) Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB., 29. Jg., 7. Nr., 1959, S. 417.

可能性の観点による区分こそ有用であるという形で述べられている。これについても支出作用性の観点による区分との関係で後述 (B. IV) するので、ここでは簡単に済ませたい。

さて、ザイヒトのこのような観点からの区分は、短期的除去可能原価、中期的除去可能原価と長期的除去可能原価となり、他方、ヴィレのそれは準備原価と休止原価となる。そして、ザイヒトは彼等のこのような分類の正しさをシュマーレンバッハ (Schmalenbach, E.), ルンメル (Rummel, K.) 及びハイネ (Heine, P.) 等による固定費についての考察の例を挙げて証明している<sup>22)</sup>。しかし、アクテの言うように、ザイヒトは「伝統的的全部原価計算の、より正確には、全部原価基準での価格原価計算の原則から出発している」<sup>23)</sup>のであり、我々の採っている直接原価計算を首尾一貫して徹底させようという立場とは異なるのである。

以上で固定費分類に関する3つの観点の説明を終え、次に固定原価補償計算の特徴について述べよう。

## (2) 固定原価補償計算の特徴

メレロヴィツによると、固定原価補償計算は、およそ次の5点によって特徴表示されるという<sup>24)</sup>。

- ① それは、多段階的補償貢献額計算である、
- ② それは、企業固定原価をも把握・算定する、
- ③ それは、補償貢献額計算と全部原価計算との結合システムである、
- ④ それは、補償貢献額との関係で個々の段階の固定原価を算定する (しかし、場合によっては、変動原価の百分率との関係で算定する)、
- ⑤ それは、給付単位計算を退行的形態と前進的形態とで行う。

22) Seicht, G., a. a. O., S. 703-705.

23) Agthe, K., Zur stufenweise Fixkostendeckung, ZfB., 29. Jg., 12. Nr., 1959, S. 742.

24) Mellerowicz, K., a. a. O., S. 86.

表 5

	%	マ ル ク
価 格		62.20
—直接原価		44.50
補償貢献額 I		17.70
—製品固定原価 DB I の%	0	0
補償貢献額 II		17.70
—製品群固定原価 DB II の%	57.0	10.09
補償貢献額 III		7.61
—部門固定原価 DB III の%	26.9	2.05
補償貢献額 IV		5.56
—領域固定原価 DB IV の%	63.7	3.55
補償貢献額 V		2.01
—企業固定原価 DB V の%	82.8	1.66
純 利 益		0.35

表 6

	%	マルク
直接原価		44.50
+製品固定原価		0
		44.50
+製品群固定原価 (直接原価の%)	22.7	10.09
		54.59
+部門固定原価 (直接原価の%)	4.5	2.05
		56.64
+領域固定原価 (直接原価の%)	7.9	3.55
		60.19
+企業固定原価 (直接原価の%)	3.7	1.66
総 原 価		61.85
+利益		0.35
価 格		62.20

これらのうち、①、②と③については既に明らかである。④については、たとえばある期の期間成果を求めるために固定原価補償計算が用いられたとすると、その時の段階別の補償貢献額に対する各基準値階層の固定費の割合を求めておき、製品数量が変化すると思われる将来の期間成果を予測する時にそれを使用するような場合のことである。



⑤については、メレロヴィツの挙げている例を提示することで説明に代える。表5<sup>25)</sup>が退行的給付計算の例、そして表6<sup>26)</sup>が前進的給付計算の例である。

### (3) 固定原価補償計算システムの前提と限界

メレロヴィツによると、固定原価補償計算システムは、ディレクト・コストイングや伝統的の全部原価計算と比較して、特に次のような長所をもっているという<sup>27)</sup>。

- ① 固定原価補償計算は、ディレクト・コストイングを全部原価計算へと拡大している。
- ② 退行的に実施される経営成果計算の場合に、固定原価の製品や製品群への配賦(伝統的原価計算システムの際に行われるような配賦)は原則的に避けられる。しかしながら、給付単位計算の場合には、個々の原価負担者に対する5つの固定原価階層の配賦計算の際に、その帰属計算は段階別の補償貢献額、すなわち原価負担能力あるいはディレクト・コストの態様に応じて可能になる。ディレクト・コストイングと比較して単位原価計算と単位利益報告が達成可能になる。

このような長所をもつ固定原価補償計算であるが、メレロヴィツによれば、次のような条件が充たされる時にのみその長所が生かされる。つまり、全体の原価に対する領域固定原価と企業固定原価の占有部分が少なく、そして更に次の諸前提が与えられているか、それとも達成される時である<sup>28)</sup>。

- ① 適切な製品群の設定、
- ② 適切な原価部門の設定、
- ③ 適切な販売計画設定と生産計画設定及び、
- ④ できる限り主要原価部門間の給付が避けられること。

このような諸前提が現実的なものなのか、そ

れとも非現実的なものなのかについては実証的研究によらねばならないので、ここではこれ以上の言及はできないが、仮にそのような諸前提が充たされないとするならば、これがそのまま固定原価補償計算の限界ということにもなる。

### (4) 固定原価補償計算はディレクト・コストイングの後退か

最後に前節で残しておいた問題、すなわち、固定原価補償計算が給付単位計算や価格下限の設定といった課題を充足するために、純粋なディレクト・コストイングではなく、その中に全部原価計算の観点を持ち込んでいることについての是非の問題について触れよう。

この問題に対しては、単に計算技術的な正確性の観点からのみの判断で答えられるべきではない。というのは、現実的に供給価格設定は、原価計算の1つの課題であり、しかも「算出された供給価格は——常に長期的にみて——直接的製品原価の補償とともに、固定原価の補償も確保せねばならない」<sup>29)</sup>のであり、他方、計算の正確性から言うと、製品単位との間にほとんど何の関係も存在しない固定費を、いかなる理由があるにしろ配賦するのは正しくないという矛盾した状態にあるのがこの問題であるからである。したがって、ディレクト・コストイングが全部原価計算へと後退して行くのではないかという危惧もないわけではないが、固定原価補償計算の提供する情報の有用性の観点から、このような形の原価計算を好意的に評価すべきではないかというのが我々の見解である。この点に関して小林哲夫氏も「ただ、ここで示した具体的なシェーマや計算方法あるいは部分的説明の不備を一応無視するならば、アクテの基本的主張としての『直接原価計算における多面的な観点での固定費処理』という要請は、なお直接原価計算を積極的に改善させる動因を含むものとして別に考えられなければならない」<sup>30)</sup>と述

25) Derselbe, a. a. O., S. 96.

26) Derselbe, ebenda.

27) Derselbe, a. a. O., S. 95.

28) Derselbe, a. a. O., S. 95f.

29) Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB., 29. Jg., 7. Nr., 1959, S. 417.

べて、不備な点は存在するが、その基本的主張の意義を認めておられる。また、宮本匡章氏も「そこでわれわれは、アクテの提案が、このような最近の理論的傾向の上での発展を示すものであるのか、或いは又、シュマーレンバッハ時代への逆行を示すものであるのかを、検討しつづけねばならないと思う」<sup>31)</sup>として、今後の展開に注目することの必要性を指摘しておられるが、やはり、同様にアクテの行った提案を意義深いものとして認めておられる。

以上の部分で、ディレクト・コストイングを支える主張の1つに計算の正確性があることを挙げ、また、固定原価補償計算における給付単位計算での計算の不正確性ということ述べてきたのであるが、ここで「原価計算の正確性」について考えてみよう。この正確性については、リーベルが「原価計算の正確性とその限界」<sup>32)</sup>として述べている項目に注目したい。この部分でリーベルは「正確性の問題は、原価計算においては簿記におけるのとは別の観点の下で考慮されるべきである」<sup>33)</sup>として、簿記における正確性は、百分の1マルクまでも問題にすべきであるが、これに対して原価計算におけるそれは、最高に達成可能なものである必要はなく、ただ目的に一致する程度で十分であると述べている。そして、原価計算には完全な意味での正確性は望めないとし、次のように正確性を防げる3点にわたる要因を挙げている<sup>34)</sup>。

- ① 正確性の絶対的限界
- ② 正確性の経済的限界
- ③ 回避可能だが経済的には是認されない不正確性

ここで直接的に関係するのは①「正確性の絶対的限界」という要因である<sup>35)</sup>。これについてリーベルは次のように述べている。「個々の財

貨の属性及び経営給付と給付プロセスの特質に由来する正確性に対する客観的・絶対的限界が存在するという理由で、原価計算は決して完全に正確ではあり得ない」<sup>36)</sup>と。そして具体的には、真の間接費 (Echte Gemeinkosten) の配賦を行うことは、もともと理論的にいかなる適切な配賦基準 (発生原因原則による基準) も存在しないために、誤った処理だとするのである。したがって、「リーベルの原価計算」においては、少なくとも基礎計算の段階においては真の間接費の製品単位への配賦は行われぬ。しかし、原価計算に対して給付単位計算や価格設定等の課題が要請される以上、これらの課題を放置しておくことはできない。固定原価補償計算や「リーベルの原価計算」においてこれらの課題のために固定費や製品間接費を配賦するのをあえて理由づけしようとすれば、まさにリーベルの挙げている「原価計算の正確性は……目的に一致する程度で十分」<sup>37)</sup>であり、そして、その目的のためには避けることのできない絶対的な限界が存在するという主張こそ注目されるべきだと思う。

以上、リーベルの「相対的個別費に基づく部分原価計算」を西独の直接原価計算の流れの中で位置づけようとする試みにおいて、その準備段階ともいえる「変動費に基づく部分原価計算」を記述し終えた。次稿では「相対的個別費に基づく部分原価計算」の記述に移ろう。

35) ②の「正確性の経済的限界」とは、経済的理由から意識的に受け入れられた正確性を防げる要因である。この例としてリーベルは次の4種のものを挙げている。

(1)原価費目、原価部門そして原価負担者の分類の程度

(2)物量消費量把握の正確性

(3)評価の正確性

(4)原価配分の正確性

そして、③の「回避可能だが経済的には是認されない不正確性」とは、不正確性の原因が組織的欠陥あるいは人的不完全さにあるが、しかし経済的には是認されないようなものである。具体的には数字の誤謬、記述の誤まり、計算の誤まりなどを人的不完全さの例として挙げている。このような誤まりは、経営によって喜んで受け入れられているものではないが、実務的には避けられないという側面も含んでいる。この第3番目の不正確性の原因は、広い意味では第2番目の要因に含まれる。というのは、組織的欠陥あるいは人的不完全さもまた費用との関係で変動するからである。Riebel, P., a. a. O., S. 27-29.

36) Derselbe, a. a. O., S. 26.

37) Derselbe, ebenda.

30) 小林哲夫稿、「西独における直接原価計算の諸形態」神戸大学経済経営研究報、第15号(I)、75頁。

31) 宮本匡章稿、「直接原価計算における固定原価の段階的処理法」企業会計、第12巻15号、109頁。

32) Riebel, P., Einzelkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen, 1972, S. 26.

33) Derselbe, ebenda.

34) Derselbe, ebenda.