

先行支出問題とラスマンの原価計算モデル

中 田 範 夫

目 次

- 第1節 はじめに
- 第2節 年度決算・短期的成果計算における非物的給付に対する先行支出の取扱い
- 第3節 販売と生産の中・長期的管理のための数期間に渡るプロジェクト関連的計画計算・監視計算の構築
- 第4節 短期的原価計算・成果計算
 - (1) 総原価法に基づく短期的期間原価計算・期間成果計算
 - (2) 製品関連的計画給付計算・成果計算の構造
- 第5節 ラスマンの原価計算モデル
 - (1) ラスマンの原価計算モデル
 - (2) ラスマンの原価計算モデルの特徴
 - (a) リーベルの原価計算との比較において
 - (b) キルガーの原価計算との比較において
 - ①目的と適用領域
 - ②期間関連的計算

③数量計算と評価計算の区分

④行列計算

⑤差異分析

第 6 節 おわりに

第 1 節 はじめに

前稿*（「自動化生産システムにおける先行支出問題—ラスマンの見解を中心にして—」）では、ラスマン教授の問題意識のうち、原価計算方法と損益計算方法の適用のための個々の前提が変化しているか、そしてどの程度変化しているかという点を念頭に置きながら、主として自製される非物的経済財に対する先行支出の取扱いについて述べてきた。

本稿においては、同じくラスマン教授の問題意識のうち、生産領域と販売領域における意思決定が、どのような計画方法でもって最も支持され得るか、という点を中心課題に置いて論述してみたい。

第 2 節 年度決算・短期的成果計算における非物的給付に対する先行支出の取扱い

ドイツにおいては、多くの企業は非物的経済財に対する先行支出の資産化に消極的である。しかし、経済的に負担能力のある非物的経済財に対する先行支出を事実即して把握することは必要であると考えられる。

EG 第 4 指令によれば、該当する株式法のなかで、貸借対照表表示副次項目の意味で資産化され、そして短期的に減価償却される業務部門 (Geschäftsbetrieb) の開始のための費用を越えて、さらに業務部門の拡張との関係で

*) 拙稿、自動化生産システムにおける先行支出問題—ラスマンの見解を中心にして—、山口経済学雑誌、第 39 号巻 5・6 号、1991 年 7 月。

1) ⑨ S. 965.

費用の資産化を許容する可能性が存在する¹⁾。しかしこの規定では新技術や新製品への切り替えのために発生する先行支出は把握されない。

このような状況に対して、ラスマン教授は①立法者は、自製の非物的給付の資産化に対する一括的禁止を解除すべきであること、そして②秩序に適った貸借対照表作成原則の枠内で物的経済財と非物的経済財との区別を検討すべきこと、以上の2点を提案している²⁾。現在の実務における非物的経済財に対する先行支出の取扱いをみると、営業簿記の中においてはこれらの費用種類の資産化が認められていない。したがって、営業簿記との結合性を有した内部計算制度においてもそれらの費用を年度を越えて配分することは許されない。このため、原価計算の領域において非物的経済財に対する先行支出の資産化を受け入れることのできるのは、営業簿記との結合関係のない特殊原価調査の領域ということになる。特殊原価調査においては、この先行支出の減価償却費分を給付計算上の企業家賃金や自己資本に対する利子と同様に扱う事が可能である。

しかし、ラスマン教授はこのような給付計算上の原価費目を創造するという対処方法ではなく、営業簿記（費用・収益計算）と内部会計（原価・売上高計算）の基礎をできるだけ一致させることを意図している³⁾。その理由は次のようである。給付計算上の原価費目を創造することは期間関連的

2) ⑨ S. 965. ハイネン (Heinen, Edmund) は、次のような場合の DV プログラムを物的経済財として取り扱うことを提案している。すなわち、ハードウェア的に実現される機能論理に比較可能な設備個別的プログラム並びに一定の基準プログラムが問題にされる場合である。⑩ S. 548. また、DV ハードウェアとソフトウェアとの区別は流動的になっているが、マティアック (Mathiak, Walter) は、連邦財務局 (Bundesfinanzhof) の判決 (例えば、1982年12月3日の判決；III R132/81経営の EDV 基準プログラム) が物的経済財と非物的経済財との区分のための新しい基準の展開に関わっていることを指摘している。
⑩ S. 71-73.

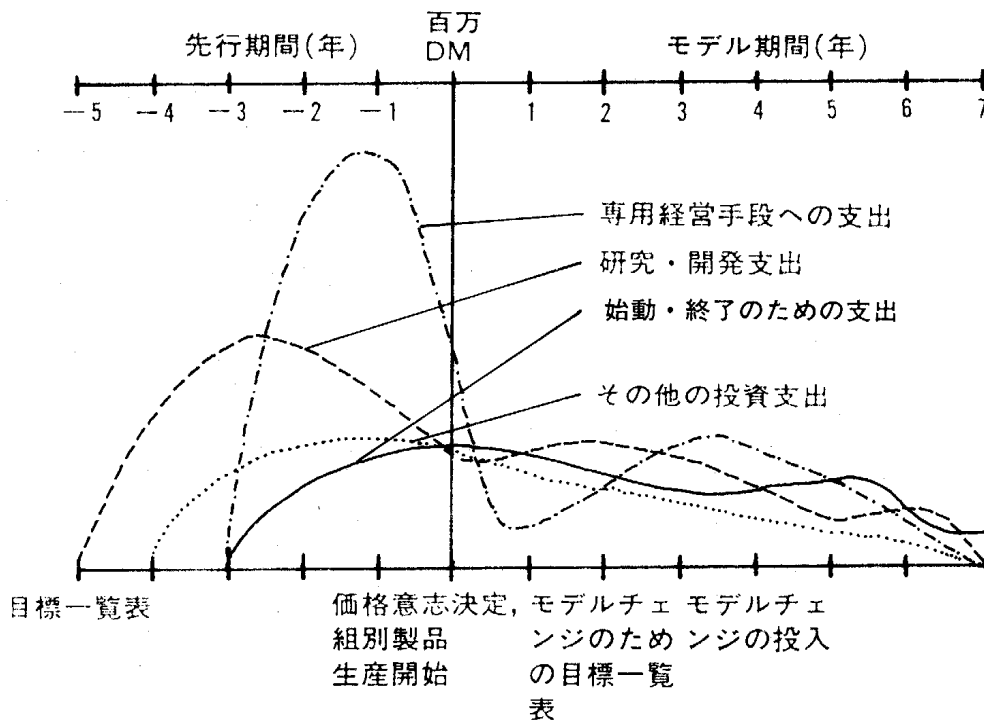
3) もともとラスマンの原価計算に関する基本的な考え方は、原価計算制度と特殊原価調査という捕らえ方ではないと考える。そうではなくて、原価の写像を意図する「基礎計算」として構造行列に基づく原価計算モデルを提案し、そして具体的な計算目的との関係で「応用計算」を展開するのである。この意味ではラスマンの構想は基本的にリーベルの構想と一致している。

経営成果 (periodenbezogene Betriebsergebnisse) がそれに対応する損益成果 (GuV-Ergebnisse) から離れていくことになり、その結果、そのような期間関連的経営成果は企業の会計領域における特別の専門家によるのみ完全に理解されるものとなる。一般に部門の指導的技術者には種々の補償貢献額、給付計算上の製品成果と部門成果、月次成果と年次成果との違いが理解できない。逆に費用・収益計算的方法的基礎が原価・売上高計算の基礎とできるだけ広く一致するならば、その成果を含む会計を管理手段として利用することが可能である⁴⁾。

図 1⁵⁾は VW Golf にとってのモデル期間に渡っての支出展開を示したものである。

VW Golf において、特に設備減価償却費の大きさを上回る開発コスト、

図 1 モデル期間に渡る支出の展開



4) ⑨ S. 966.

5) ⑨ S. 968.

専用工具コストと始動コストは、それらが組別生産開始以前に発生する限り、統計的に確定されており、製品単位給付計算の中で組別製品の終了までの予測数に基づいて按分される。その結果、経営成果計算と単位給付計算において給付計算上の原価値としてのみ入っている製品単位当たり金額が得られる。ただし、先行給付を通じて結合された財務手段に対する給付計算利子の評価はまったく行なわれていない⁶⁾。

この図およびこれらの先行コストを経営成果計算と単位給付計算の中に入れ込むことによって、当該製品の製造年月の経過において、次のような追加情報が得られる。すなわち、「事前に発生した総支出が給付計算上の製品単位原価計算を通じて補償されるか、それとも時の経過において超過保証あるいは不足補償が発生するかどうか⁷⁾」に関する情報が得られる。活動種類にしたがって準備される特別原価部門における先行コストは計画予定値 (Planvorgaben) や予算を利用して限界範囲の中で指導され監視される。開発活動はますます増大すると予想されるので、開発コストの配分や監視がそれにしたがって行なわれるべき規則 (Grundsätze) を定めることが提案される。また、ペーター (Peter, Erich) は開発コストの完全な回収は、長期的に生存機会を高めることを指摘している⁸⁾。

第3節 販売と生産の中・長期的管理のための数期間に渡るプロジェクト 関連的計画計算・監視計算の構築

自動化生産プロセスにおいては先行コストの増加と同時に製造原価に占める変動原価部分は減少する。また、直接費に対する間接費の割合が上昇する。「製品依存的個別費と共通費が50%を下回ると——電気産業の例では

6) ⑨ S. 966. アメリカでは FAS (Statements of Financial Accounting Standards) 34 「利子費用の資産化」 (Capitalization of interest cost) が1979年10月に発表され、利子費用の資産化の基準が確立された。詳しくは下記の文献参照のこと。⑫ pp. 105-108.

7) ⑨ S. 966.

8) ⑪ S. 263.

30%から50%の大きさ——私の考えによると、限界計画原価に基づく補償貢献額は、短期のプログラム設定、価格評価ないしは限界価格算出および製品成果分析といった幅広い手段としてのその意義を失う。それは特別な動機による意思決定関連的原価と収益に基づく特別の計算を排除しない⁹⁾と。ラスマンはこのように述べて、生産プロセスの自動化が進んだ状況下では、限界計画原価に基づく製品志向的補償貢献額の意義が低下することを指摘している¹⁰⁾。そして、限界計画原価ではなく、一般的管理目的のために数期間に渡る計画手段を投入することが問題に適っていると主張する¹¹⁾。

先にあげた図1は組別製品生産に対する先行支出の事例であった。これは組別製品についての研究・開発、特殊な経営手段、始動・終了ならびにその他の投資への支出についての見積額を時間経過に沿って示したものである。高度にオートメーション化された生産設備に基づいて製品が製造されるこのVW Golfの例では、上記諸支出の相当程度が組別製品生産開始前に発生していることが分るが、他方製品生産開始以降のモデル期間においても、継続開発、専用経営手段等のための支出が時間と共に強い変動をともなって発生していることが分る。この事例に加えて、さらに新製品がこれと同様のモデル経過を持っていることを想定するならば、その時、製品個別費と変動的製造共通費ないしは製造支出の場合にもまた時間経過のうちに、それに相当する支出展開が現われる。

9) ⑨ S. 967.

10) さらにラスマンは次のようにも主張している。「これについてもまた、私の経験によれば、限界計画原価をベースにした製品志向的補償貢献額計算は必要でもないし、役にも立たない。それに役立つのは、状況制約的意思決定関連原価の含意のもとで、補償予算と代替的限界価格を含む数期間に渡る計画計算である」と。⑨ S. 970.

11) ベッツィング (Betzing, Gerhard) もまた数期間に渡る計画の必要性を指摘している。「総原価に占める1回当たりのコストの上昇のために、1回限りのコストと製品単位数並びに製品生存期間と当該原価・収益の展開を時間プロセスの中で計画すること、そして、それらを経済性計算の構成部分とすることが過去よりもより重要である」と。① S. 682.

このような支出要素の不規則的変動は次のことを暗示する。すなわち「そのような製品プロジェクトの経済性評価と管理目的のためには、数期間に渡る投資理論的計画が利用されるべきこと、そして、次にそこから期間固有・製品固有の計画原価・収益・成果が導出されるべきこと¹²⁾」を暗示する。ラスマンは、研究・開発プロジェクトの実施の前に詳細な数期間に渡る経済性分析を行うことを提案する。つまり「組別製品生産開始の際に販売の側から楽観的観点および悲観的観点の下で販売セグメントの種々の基本バリエーションのある新製品の販売機会についての十分に信頼性のある予測が行なわれる。この時、実際値としてのすべての先行支出は周知であり、そして、材料支出は販売予測を手掛かりに部品明細表分析を通じてしっかりと評価されうるので、残りの人・エネルギーとその他の経営材料についての生産制約的支出額ならびに販売制約的支出額を評価するという課題が解決されなければならない¹³⁾」のである。

ラスマンは、経済性計算を前掲の図1について適用すると次のようになると主張する¹⁴⁾。

$$\sum_{j=-5}^0 a_j (1+i)^{-j} = \left[\sum_{j=1}^7 c_j (1+i)^{7-j} + R_7 \right] (1+r)^{-7}$$

ここで、この式において使用されている記号は次の意味である。

a_j ; 先行支出額。

c_j ; プロジェクトの収入余剰 (個々の年度における投資対象から自由になる資金)。

j ; 年数。

i ; 必要利子率 (おおよそ、長期的に獲得可能か、あるいは必要とされる企業利益率に等しい)。

12) ⑨ S. 968.

13) ⑨ S. 968.

14) ⑨ S. 969.

R_7 ; 生産開始から7年後の残存価値 (組別製品生産終了後にまだ利用可能な生産設備について)。

r ; このプロジェクトの利回り。

この式の意味は次のようである¹⁵⁾。修正内部利益率法(modifizierte interne Zinsfußmethode)の計算原則にしたがって、プロジェクト総収入余剰 c_j ($j=1, 2, \dots, 7$) は、必要利子率 i の前提の下で計算の最終時点 (例では t_7) に割り増しされる。続いて、生産開始時点 t_0 について算出された先行支出の額が c_j と R_7 の割引き最終価値と等しくなるような利回り r が算出される。式の左辺は t_0 時点で必要利子 i で割り増しされた先行支出である。これに対して、右辺は予測されるプロジェクト収入余剰と当該生産設備についての見積もられた再利用価値を求められた利回りで t_0 時点に割り引いた最終価値である。ラスマンによれば、 c_j の中ではモデルチェンジに対する支出も考慮されている。また、 r と i との差はプロジェクトの利回りが長期の企業全体の利回りを上回るか、そしてどの程度上回るかを示している。

以上、この節では先行コストの増加と同時に製造原価に占める間接費の割合が上昇するような条件下では、一般的な管理目的のために、そのような先行コストと製品単位数ならびに製品耐用年数と継続的原価・収益の展開を複数期間に及ぶ時間プロセスの中で計画することの必要性 (具体的な計画手段としてはリーベルと同じく補償予算が利用されるのであろうが、ここではこれ以上立ち入らない)、そして、それらを経済性計算の構成部分とすべきことを明かにした。

第4節 短期的原価計算・成果計算

この節ではラスマンの原価計算モデルの適用計算である2種類の短期的原価計算・成果計算について記述する。

15) ⑨ S. 969.

(1) 総原価法に基づく短期的期間原価計算・期間成果計算

短期のサイクル的組別製品生産、つまり短時日の製造期間を伴う組別製品生産の場合には（自動車の場合にはモーター、車軸とその他の部品生産から最終組み立てまでおよそ6日から10日間）、ドキュメンテーション目的のために、一段階的原価費目・原価部門・原価負担者計算と成果計算が実施可能である。ラスマンは、この場合に計算の経済性の理由から、できるだけ間接的原価把握方法が適用されるべきであると主張する¹⁶⁾。例えば、材料費については月次の完成自動車と代替部品の部品明細表並びに不完全材料や仕損じ品の補足的実際受入れ量そして目減りについての評価係数を通じて材料消費量が計算される。

下記の経営成果計算¹⁷⁾は期間原価計算と期間成果計算のための大雑把な構想が総原価法 (Gesamtkostenverfahren) の原則に基づいて表示されたものである。

経営成果計算

- 製品カテゴリーの販売収益
- これに帰属する販売個別費
- これに帰属する直接材料費と間接材料費
- ±半製品と完成品の在庫変動
- これに帰属する原価部門原価（最重要な原価費目にしたがって分類されている）
- 按分された先行支出（原価部門原価の中に含まれない限りで）
- 製品カテゴリーの粗利益
- Σ 製品粗利益（損失）
- 残りの原価部門原価

16) ⑨ S. 970-971.

17) ⑨ S. 971.

＝経営成果

このような経営成果計算においては、特に製品カテゴリー毎の実際成果並びに収益税前の月次の純損益の形での経営実際成果の際に、更に販売利益率や資本利益率のような比率を通じて詳細化されるところの最重要な経営経済的主張が存在する。例えば、種々の製品・企業領域の経済的展開に関する追加的主張は、絶対値や相対値の時間比較を提供する。特に純販売収益や加工費に占める原価費目占有率を設定するならば、第一次原価とその構造の際にその変化を分析することは有益である。したがって、大きな販売変化や売上高変化が生じる場合には、最重要な原価費目を通じてのその成果作用もまた広く認識可能となる¹⁸⁾。

実際計算と成果算出についてのこの構想は内部会計の経営経済的羅針盤機能の改良並びに処理技術の簡易化に貢献する。つまり、ラスマンは詳細な原価負担者計算は月次の実際計算の枠内での最終製品の個々の製品種類の大多数のためには必要無いと考えており、単に在庫変動の評価のために必要な原価負担者原価は、通常年に1、2度のみ実施される計画給付計算から受け入れられると主張するのである¹⁹⁾。したがって、半製品と完成品の在庫が年の経過においていかなる大きな変動にも従属しない限りで、貸借対照表上の製造原価区分項目における製品種類毎の在庫在高価値が引出されるべきである。これに対して、個々の経営と原価部門並びに販売部門の経済的行動についての詳細な分析は、技術的係数並びに原価・収益作用量をベースにした計画原価・計画収益システムを利用してのみ実施可能である。

以上、ラスマンによれば、短期間サイクル組別製品生産の場合にはそのための原価計算・成果計算は2種類に大別される。1つは詳細な期間的原価計算・成果計算であり、他の1つは大雑把な計算である。前者は通常詳

18) ⑨ S. 971.

19) ⑨ S. 971.

細な技術的係数並びに作用量をベースにした計画原価・計画収益システム（第5節(1)）を利用して行なわれる。他方後者はある種のドキュメンテーション目的のために実施される羅針盤機能としての計算である。ここではドキュメンテーション目的のために実施される計算の経済性を考慮した大雑把な期間原価計算と期間成果計算の構想が説明された。この計算は実際値に基づき、通常月次に実施される。この計算における費用分類は財務会計上のそれを利用できるという利点がある。財務会計上の勘定分類には製品種類毎に原価種類が区分されて示されていないので総原価法を使わざるをえない²⁰⁾。ラスマンは、このようなドキュメンテーション目的のための処理方法が内部会計の経営経済的羅針盤機能と処理技術の簡易化に貢献することになると主張する²¹⁾。

これに対して、次項で説明される在庫評価と販売管理目的のための製品関連的計画給付計算と成果計算は技術的係数並びに原価・収益作用量をベースにした計画原価・計画収益システムを利用してのみ可能である。

(2) 製品関連的計画給付計算・成果計算の構造

製品関連的計画給付計算と成果計算は在庫評価と販売管理目的のために実施される。計画原価に基づいた原価負担者計算ないしは単位給付計算は賃金関連的付加計算の簡単な方法にしたがって実施されるのではなく、経営設備と按分された休息時間の必要分当たり原価率並びに作業工程原価率でもって実施されるべきである²²⁾。VW 社の場合には800個の製品種類と数

20) 「だが、この方法では、半製品・製品の在高を实地棚卸により確定せねばならぬので、製造工程が多段階のときや、いくつかの製造計画を平行してもつ経営では、短期の棚卸は大きな負担となる」という短所も指摘されている。⑭ 837頁。

21) ⑨ S. 972.

22) 一般に自動化の進んだ製造業においては、直接労務費は全く生じないか、発生しても少額であるという理由で製造間接費の配賦基準としてこれを利用することは不適切であると主張されている。

千の代替部品が実際原価計算の枠内で月次に計算される必要がある。その VW 社で使用されているシェーマは表 1²³⁾のそれと同じである。このシェーマによれば、主要原価費目が認識可能であり、更に生産と販売の特別原価が広く展開されるはずである。

このシェーマにおける固定的製造間接費の配賦計算では原則的に次の 2 種類の給付計算率が利用される²⁴⁾。

- ① 按分された休息時間を含む経営必要分当たり間接原価率、あるいは生産キャパシティの計画（正常）利用の際の作業工程当たり間接原価率、あるいは
- ② 按分された休息時間を含む経営必要分当たり間接原価率、あるいは過去 3 か月から 6 か月の間に達成された生産キャパシティの実際利用の際の作業工程当たりの間接原価率。

表 1. 幅広く自動化された生産の際の Pkw の給付計算シェーマ並びに原価構造

給付計算項目	比率(%)	給付計算項目	比率(%)
直接材料費	44	特別原価を含む製造原価	91
間接材料費	3	管理費用	2
中間運送費と包装費	1	宣伝費用	1
直接労務費	14	残余販売間接費	2
製造間接費	22	保証給付、土地の監視そして	
このうち普通減価償却費	(6)	タイプ検討費用	4
給付計算上の利子	(1)	総原価	100
特別原価を含まない製造原価	84		
専用工具	4		
研究・開発費用	3		
特別原価を含む製造原価	91		

23) ⑨ S. 972.

24) ⑨ S. 972.

これら2つの値は販売分析ないしは製品成果評価のための特別計算のために利用されるが、ラスマンはこの方法に基づいてのみ販売担当者に次のことが明かになるという。すなわち「種々の販売市場においてどれだけの成果が製品単位当たり平均して獲得されるのか、ないしは、どれだけの損失が不足操業時の原価不足補償として発生するのかということが明かになる²⁵⁾」のである。この方法では、実務において販売担当者への補償貢献額の告知によって販売分析の枠内で現れるような誤った判断を避けることができる。そして、高度に自動化された経営において製品依存的変動費の占有割合が低い場合には、その誤った判断はいっそう危険になろう。なぜならば、経営経済学的に十分訓練されていない販売担当者は正の補償貢献額が達成されている限り、まだ正の成果状況であると判断する可能性が有るからである。

期間的原価計算こそが原価計算の本来の姿であると考えらるラスマンであるが、製品関連的計画給付計算において固定的製造間接費を配分する目的は次のことにある。すなわち、意図された利益目標を勘案して、達成された収益水準ないしは予測された収益水準の評価を製品別および市場セグメント別に行うことがその目的である。その際に、製品関連的原価量とは包括的収益分析ないしは市場・成果分析の枠内で投入される単に一つの評価基準である。原価（材料、人、経営材料、資本サービス、先行支出）の主要構造並びにその適応弾力性が認識可能にされるならば、この製品関連的原価量の説明力はより高められる。

第5節 ラスマンの原価計算モデル

前節までは自動化生産システムが進展する状況の中で、生産領域と販売領域における意思決定がどのような計画手段を利用することによって最も

25) ⑨ S. 972.

支持されうるかという点について、特に先行支出を念頭におきながら論じてきた。本節ではまずラスマン教授の原価計算モデルを簡単に説明する。そして次にドイツにおける代表的な会計学者であるリーベル(Riebel, Paul)とキルガー(Kilger, Wolfgang)の提案している原価計算とラスマンの原価計算モデルとの比較を行うことによって、ラスマン・モデルの特徴を明かにしたい。

(1) ラスマンの原価計算モデル

まず断っておかなければならないのは、ラスマンは「経営モデルと販売モデルをベースにした短期成果計算」を提唱しているのであるが、原価計算モデルという場合にはこのうちの経営モデルの部分を指しているという点である。したがって、ラスマンの経営計画原価計算は原価計算モデルに基づいて行われる短期的計画、ドキュメンテーションおよびコントロールのための計算である。

さて、ここで「経営モデル」とは「一関連期間の各製品種類の代替的製品種類とその生産のために変動的生産条件の下で必要な要素投入量、要素投入時間との本質的な計量的関係を表わすもの²⁶⁾」である。このためには、各原価費目の消費量と生産物プログラム間の数量的関係を把握する必要がある。しかし、これらの間には直接的な関係が存在することは希であり、原価作用量を介してそれら間の関係を把握しようとする。作用量とは別の(従属)変数と統計学的関係あるいは関数的関係にある独立変数を意味する。その中に数量的にのみ把握可能な原価が入りうる作用量計算を利用することにより、技術的・組織的プロセスの枠内でこの原因と1つあるいは複数の目標値との間に存在する関数体系が算出される²⁷⁾。

表 2²⁸⁾はラスマンのあげている「期間成果計算システムの計算値」である。

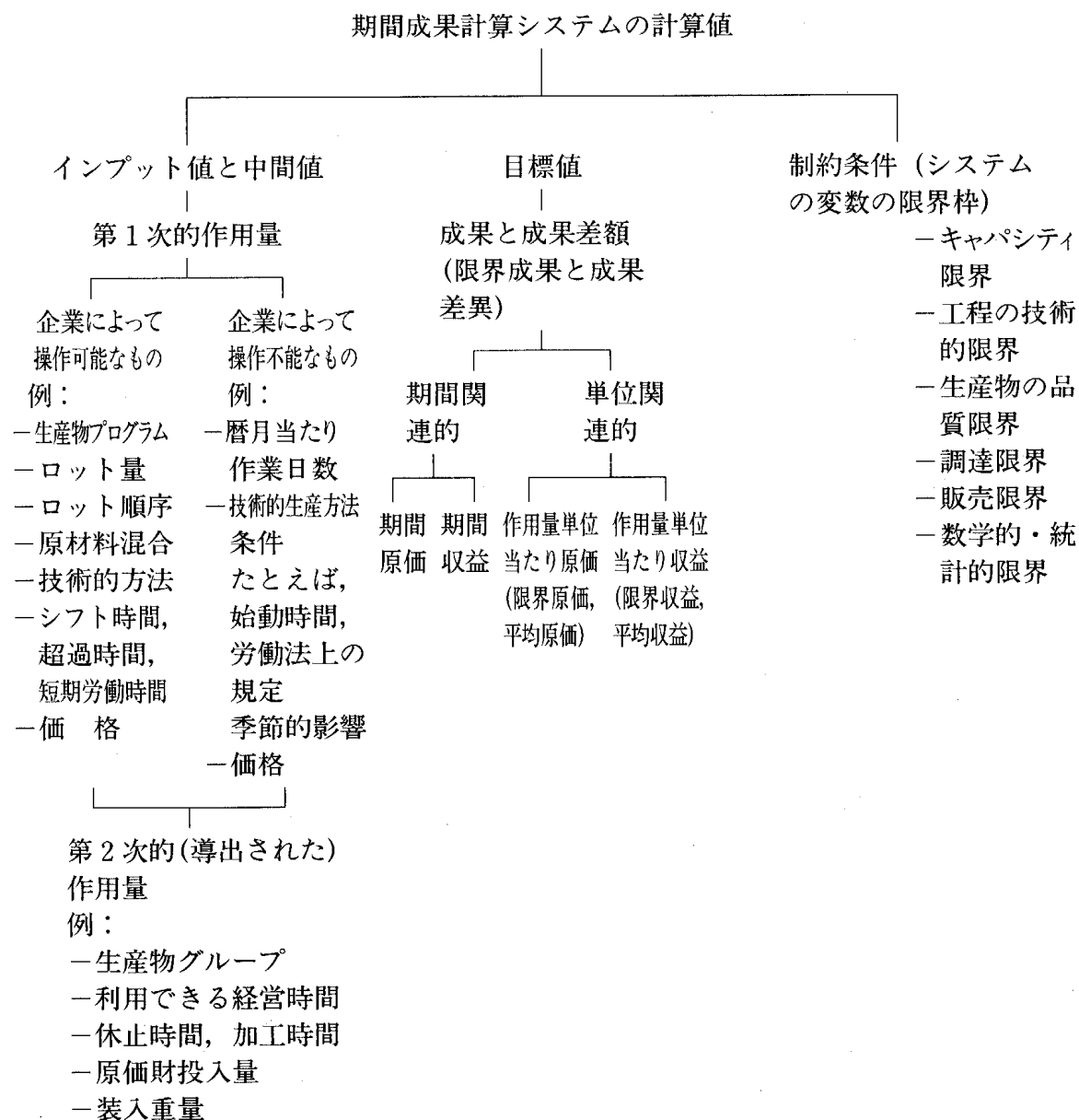
26) ⑦ S. 119. 河野氏の訳に従った。⑮ 334頁。

27) ⑥ S. 343.

28) ⑤ S. 6.

この表の左側に作用量が示されているが、それは第一次的作用量と第二次的作用量とに区分されている。第一次的作用量は企業管理者あるいは環境によって直接的に規定されるのに対して、第二次的作用量は経営の作用量計算の枠内で中間生産物種類として生じるものであり、第一次的作用量か

表2 期間成果計算システムの計算値



ら導出されるものである²⁹⁾。換言すれば、第 1 の作用量グループは直接的に生産物品質と生産物数量に起因するものであり、そこにはリニアな数学的関数で表わされる量的依存性が存在するのである。次に第 2 の作用量グループは生産物に対して直接的に関係づけられないものである。この場合には、生産物プログラムの追加的構成部分それ自体が問題であるか、それとも企業外部から与えられたり（歴月の長さ、冬季・夏期の長さ）、ないしは企業家によって副次的条件として確定される（例えば潜在的諸要素の適用の種類）ところの生産経過の条件が問題である³⁰⁾。

次にラスマンの説明によって「原価財—生産物プログラム関数」の導出ステップを見てみよう。このステップは、①原価財—作用量関数および②作用量—生産物プログラム関数を導出するステップとに区分できる。

まず①について。原価財数量と作用量数量間の依存性は次のように線形関数として把握される³¹⁾、

$$Y_i = a_i + b_{i1}e_1 + b_{i2}e_2 + \dots + b_{im}e_m \quad (1)$$

ここで、 $i = 1, \dots, n$

Y_i は原価費目を数量構成要素と価格構成要素とに区分できる限りで、ある計算期間に消費されるある原価費目ないしは原価費目グループの原価財数量を意味している³²⁾。 e_1 から e_m は計算モデルのために利用された m 個の作用量の数量を意味する。また b_{i1} から b_{im} は、利用される作用量の単位当たりが発生する個々の原価費目（グループ）の（平均的）消費数量である。 a_i ³³⁾ は計算期間に含められる作用量から独立的に消費され、それゆえに定数

30) ④ S. 80f.

31) ④ S. 85-88.

32) ただし、幾つかの原価費目の場合には即座には数量構成部分と価格構成部分とに区分することが不可能である。これは、租税、給付計算上の原価償却費、利子、管理や社会的なサービスについてのひとまとまりの共通原価費目、保守・修繕費の一部について妥当する。これらの原価費目については金額を数量として扱い、原価数量の評価の際には価格要素を 1 と扱うのである。④ S. 88.

として計算に含まれるある原価財種類の消費数量である。

次に②のステップについてである。

作用量—生産物プログラム関数は次のように一計算期間の生産物数量とその他の作用量との間の数量的依存関係を表わしている³⁴⁾。

$$e_j = C_{j1}X_1 + C_{j2}X_2 + C_{j3}X_3 + \dots + C_{jp}X_p + C_{j(p+1)}X_{(p+1)} + C_{j(p+2)}X_{(p+2)} \quad (2)$$

ただし $j = 1, \dots, m$

$p =$ 生産物の数量

この場合、 x_1 は生産物種類（生産物グループ）1の月当たりの数量を表わしており、 x_2 は生産物種類2の月当たりの数量を表わしており、そして x_1 から x_p は本来の生産物プログラムを表わしている。この例では、更に2つのプログラム関連的作用量（月要素 $x_{(p+1)}$ と溶解数 $x_{(p+2)}$ ）が付加されている。係数 c_{ji} はある生産物単位（生産物グループ）の生産を通じて制約される個々の作用量の数量 e_j を表わしている。例えば、ある一定の鋼品質の1トンの生産は平均的に一定量の溶解時間を必要とする。

(2) 式は次のように表現できる、

33) この数量 a_i は伝統的用語の意味では、購入価格との積によって「固定費」として表現される一定の消費数量を想起させるが、ここでは2つの理由でこれらは厳密な意味で一致しない。すなわち、第一に a_i はそのモデルの中に含まれる作用量 $e_1 \dots, e_m$ の変動からは独立しているのであるが、経営事象における別の作用量が作用することは考えられるのである。ただ、そのような別の作用量は重要性が低く、そのことによって生じる誤りが甘受できるという理由で無視されているだけなのである。第二に原価理論ではまず第一に操業度の変化との関係でのみ「固定費」を説明してきたが、これに対して計算モデルでは原価財消費の一定部分の変動がそれから独立しているような複数の作用量が考慮されている。④ S. 86.

34) ④ S. 89-90.

$$e_j = \sum_{i=1}^{p+2} c_{ji} x_i \tag{2}'$$

ただし、 $j = (1, \dots, m)$; 利用される作用量の数量

$i = (1, \dots, p+2)$; 生産物数量およびプログラム関連的作用量の数量

この式は一定の制約条件下で p 個の生産物 (x_1, \dots, x_p) と生産物プログラム関連的作用量 $x_{(p+1)}$ と $x_{(p+2)}$ の変動的數量に依存して計算期間ごと

表 3. 経営モデルの拡大された構造行列の価格ベクトルと制約

			作用量					目標値	制約条件		
			第一次的			第二次的(中間値)					
			期間の長さ	ロット量交替等	プログラム	工場材料	時間	消費量	販売	購入	時間
工場材料価格	従属的	中間値	工場材料消費係数		工場材料消費係数						
		時間	期間関連的時間消費係数	製品遂行に制約された時間消費係数	プログラムに制約された時間消費係数	工場材料関連的時間消費係数					
消費財の価格(加工原価費目)	値	目標値	期間関連的原価消費係数	生産遂行に制約された原価消費係数	プログラムに制約された原価消費係数	工場材料関連的原価消費係数	経営時間関連的原価消費係数				
	制約条件	販売			単位行列			最高/最低数量			
		需要				単位行列	単位行列		最高/最低数量		
		キャパシティ					単位行列			キャパシティ限界	

35) なぜならば、

(1) 式を $Y = B \cdot E$

(2) 式を $E = c \cdot x$ とすると、

$Y = B \cdot (c \cdot x)$ ⑮ 338頁参照。

に発生する作用量数量 e_j が算定されることを表わしている。

(2) 式を (1) 式に代入することによって原価財—生産物プログラム関数 (3) が得られる³⁵⁾。

$$Y = B \cdot (c \cdot x) \quad (3)$$

さて、以上のようにして求められた原価財—生産物プログラム関数を表形式で表わしたものが経営モデルの構造マトリックスである。

表3³⁶⁾はラスマンの上げている構造マトリックスである。これは、これまで説明してきた原価財—生産物プログラム関数のほかに価格ベクトルと制約条件を含んでいる。すなわち、価格ベクトルを付加することによって目標値としての原価財消費量を金額に転換可能にし、また、制約条件を付加することによって最適化計算への適用を可能にするのである³⁷⁾。

(2) ラスマンの原価計算モデルの特徴

(a) リーベルの原価計算との比較において

リーベルの原価計算は「相対的個別費と補償貢献額を含む計算」という名称で呼ばれる³⁸⁾。

ラスマンの経営計画原価計算とリーベルの原価計算の一致点は基礎計算

36) ⑥ S. 346.

37) ここでは触れることのできなかつた価格ベクトルと原価計算との関係については下記の文献を参照の事。⑮ 342から344頁。なお、構造行列に基づく原価計算モデルについてはは小林哲夫教授の下記の文献を参照のこと。⑩、⑰、⑱、⑳、㉑。

なお、ここでは紙幅の関係で取り扱わないが、単一の経営モデルを複数経営モデルへと展開することによって企業全体モデルへと拡張しようとする試みもなされている。その場合には、原価サイドだけでなく収益サイドについての作用量の関数化が必要となる。㉒ 64から74頁、および㉑参照。ラスマンにあっては、その着想としては早期の段階において期間成果計算を意図していたと思われる。

38) 詳細については下記の文献を参照のこと。㉒、㉓。

39) ⑧ S. 88.

構築の基本的な考え方の中にある。すなわち、リーベルの基礎計算では経営における原価の発生をできるだけ正確に基礎計算表の中に写像しようとするのであるが、この考え方はラスマンの原価計算モデルにおける考え方と一致する。すなわち、「具体的な経営・生産条件にとっての原価作用量がそれらの階層的編成の中でできるだけ正確に把握されること—通常は会計の経済性の限界の中で—³⁹⁾」と。

これに対して、本質的相違が期間損益についての考え方の中に見られる。リーベルは期間損益を純粋なフィクションとしてとらえている。そのためにリーベルは、期間損益計算と短期計画を直接的に意思決定依存的収入・支出ないしは財務的超過・不足をベースにして構築することを提案する。そのためには、収入活動と支出活動との関係で発生するあらゆるメルクマールを1つの基礎計算システムの中で意思決定関連的に把握する必要があるが、ラスマンによればこのようなりーベルの試みは抽象的であり、かつ具体的に想像できないものであるという⁴⁰⁾。

これに対して、ラスマンの出発点は、期間関連的原価・収益計算が企業の短期的計画・統制考慮の基礎に止まるべきであるというものである。なぜならば、期間成果は企業を取り巻く不完全情報の霧 (Nebel unvollkommener Information) を通じて承認されており、それゆえに財貨消費・評価等の給付計算上の限界の本質的慣習が保持されるべきだと考えるからである。その際に企業損益の中心的目標値 (zentrale Zielgröße) は、次のように区分され、具体化される必要がある。すなわち、その値が生産・販売における短期的意思決定並びに規範・実績差異に基づいた経済性分析のために適っているように区分される必要がある。経営計画原価計算では、原価サイドでは代替的経営活動と生産方法の原価的影響を数量化するような手

40) ⑧ S. 89. 小林教授はりーベルの部分原価計算は支出的原価概念から出発しているという説明をただちには受け入れられないと主張されている。①9 119頁。

41) ⑧ S. 89.

段が創造されるべきである、その結果、経営事象の計画と監視がそれに基づいて構築されるのである⁴¹⁾。

つまり、リーベルは、今日実務において定着している原価と収益に基づいた損益概念に対して疑問を抱き、その代替案として意思決定依存的収入・支出に基づく損益計算・短期計画を構築しようと試みていることをラスマンは指摘している。この解釈に対しては次のように考える。確かにリーベルの基礎計算において原価分類のための重要なメルクマールとして支出作用性を上げていることは正しい指摘であろう。しかし、だからと言って、この考え方は実務において定着している損益概念を否定しているとは言えないと考える。そうではなくて、リーベルの支出作用性に基づく原価分類はそのような観点に基づいた意思決定・短期計画の1つの可能性を示しているものとしてとらえるのがより適当ではなからうか。

(b) キルガーの原価計算との比較において

ここでは、ラスマンの経営計画原価計算の特徴を明かにするためにキルガーの限界計画原価計算と比較することにする。

①目的と適用領域

経営計画原価計算の中心目的は、計画、ドキュメンテーションそしてコントロールの枠内での期間関連的成果算定である。プログラム計画と実行計画の本質的部分がデータ把握システムと計算システムの中に直接的に含められる限りで計画原価計算システムは経営計画原価計算システムによって補足される。

キルガーは計画原価計算は計画に対して単に適切なインプット・データ

42) ただし、文献を見る限りでは、キルガーは原価計算と計画との関係についてそれほど明確な断定をしていないと判断する。すなわち、原価計算と短期的計画との間の組織的關係がいかに形成されるべきかをキルガーは問題にしているのであるが、「統合すべきである」と主張する経営モデルの主張者ほどには明確な意見を述べていない。

43) ⑧ S. 90. なお、西ドイツにおける計画原価計算と企業の全体計画との関係に関する議論については次の文献を参照のこと。⑬ 197から210頁。

を提供すればよいと考えていることから、内部的原価計算システムと計画システムの結合を目的適合的なものとして考えていない⁴²⁾と、ラスマンは判断する。これに対して、ラスマンは計画を通じて始めて正しい目標値が発見されるので、計画システムと原価計算システムの統合を意味のあるものであり、かつ目的適合的なものであると考えている⁴³⁾。このようなシステムが短期的意思決定と継続的監視のための企業管理のために役立つのである。

② 期間関連的計算

ラスマンの経営計画原価計算の中心目的は計画、ドキュメンテーションとコントロールの枠内での期間成果算出である。これに対して、キルガーは特に計画給付計算のために単位関連的計算を中心に据えている。ラスマンによれば、経営計画原価計算と限界計画原価計算は全く別物ではなく、幾つかの部分領域において前者が後者を補足・修正しているという。

限界計画原価計算の修正理由は次のような認識から生じている。すなわち、単位関連的・原価負担者関連的成果量（補償貢献額）は比較的安定的な生産条件・市場条件の下でのみ計画・コントロール計算のために適しているが、他方、現状の諸条件は変動的なのでその修正を必要とする。例えば、素材産業における実証研究はそこで支配的な購入・生産・販売経済的状况がこれまでと変動的な属性を示していると言う⁴⁴⁾。

そのような諸条件の下では、単位関連的評価は操作性を失い、他方根拠

44) 変動している購入・生産・販売経済的条件の例としては次のものが上げられている。

- 内部経営的給付組み合わせと結合生産をともなった多段階的多品種製品生産、
- 生産方法と材料代替の多様な可能性、
- 変動的なロット量と製品生産順序、
- 中間製品在庫・購入・販売、
- 同じ販売給付についての部分市場固有の純収益、
- 最低数量割増価格(Mindermengenaufpreise)と値引等級(Rabattstaffelungen)、
- 変化する製品結合とサービス結合、
- その他の販売政策的手段の投入の際に変化する販売行動、
- 変化する購買行動。⑧ S. 91.

のある経営経済的評価は、リニアな関数システムにおけるすべての重要な原価・収益作用量の統合的把握を通じてのみ達成される。

より一般的に述べるならば、次のように言うことができよう。すなわち、キルガーの限界計画原価計算においては、年度ベース毎に購入価格、材料組成、製造方法、ロット量等に関して一定の仮定が行われているが、しかし月々にこれらの仮定と異なった条件が現われるならば各項目ごとの差異が生じる。これらの差異は月の経過後に認識されるのであるから、これらの差異情報は種々の市場条件におけるプログラム代替案、前もって与えられる製品プログラム実現のための生産方法代替案に関する意思決定のためではなく、計画の監視や経済性のコントロールのためにのみ役立つ。ただし、生産条件の中にその種の変動性が存在しなければ固定的な限界計画製造原価がプログラム計画設定のために役立つ。これらの場合には、どの部品がどの生産物のなかに入っていく、半製品や部品がどの作業場所を通過し、どの順番で流れていくかということ等が本質的に技術的・組織的に決められているからである⁴⁵⁾。

③数量計算と評価計算の区分

ラスマンの期間成果計算モデルの別の特徴は数量計算と評価計算を区分することである。このことによって、キルガーの一定の計画原価率に基づく計算方法に比較してシステム全体の弾力性が著しく高まっている。すなわち、期間成果の算定のためにはまず(1)数量計算に手が付けられ、そして計算過程の終りに(2)評価計算が行なわれるのである。

数量計算は純粋な数量ベースに基づいて生産技術的關係、販売経済的関

45) キルガーは、自動車産業、光学産業、電子工学産業および繊維産業では生産遂行が事前にプログラム化され、また材料投入も事前に決定され得るので、日常の生産遂行の活動領域は比較的少ないことを指摘している。また鉄鋼業のような領域では生産データや販売データが変化するので、そのような領域では年度関連的計算を代替計算によって補足する必要性が存在することを認めている。

③ S. 67.

46) ⑧ S. 93.

係、処理的関係および給付計算的關係をできるだけオリジナルな状態で把握することを意図する。先に説明したように原価財—生産物プログラム関数を明かにすることによって、技術的・組織的変動およびその他の変動をその時々該当する係数の交換を通じて簡単に考慮することができるのである⁴⁶⁾。

続いて行なわれる評価計算では目標値を要素価格で評価することが行われる。このことによって、期間原価ないしは期間収益に対する種々の価格要素の影響をいつでも容易に計算できる。

このように数量計算と評価計算とを区分する構想によって、時間的にも迅速で、しかも費用的にも安価に期間成果が計算できることになる。これに対して、キルガーの方法では次のような不都合が生じる。すなわち、生産物単位原価率や基準値単位原価率を原価財価格の変更へと適応させることは比較的高い計算コストを必要とする。なぜならば、製品単位計画原価の新規計算は生産段階・原価部門計算を経て行なわれるからである⁴⁷⁾。

一定の処理方法、原材料ミックス等の際に、ある関連期間に考察された経営においてどれだけの全体原価が発生するかは経営モデルから直接的に算出可能である。二次的にのみ原価負担者計算が行なわれる。これには各段階の部分原価、製品独立的原価要素の各配賦方法による全部原価、そして第一次原価が含まれる。この種の原価負担者原価は在庫評価、中間経営の計算価格の算出、事前給付計算ないしは販売価格評価のために不可欠である⁴⁸⁾。

このようにラスマンは、ここにおいても第一次的には原価を生産物に関連づけて把握するのではなく、期間的な総額でとらえるべきことを主張する。製品別原価の計算も二次的には行なわれるのであるが、しかし、こ

47) ラスマンによると、1年の間にはしばしば購入財貨に相当な価格変動が生じ、そして、原価最有利な原材料の組み合わせや生産方法を発見することが、数量計算と評価計算の幅広い区分についての誘因であったという。⑧ S. 93.

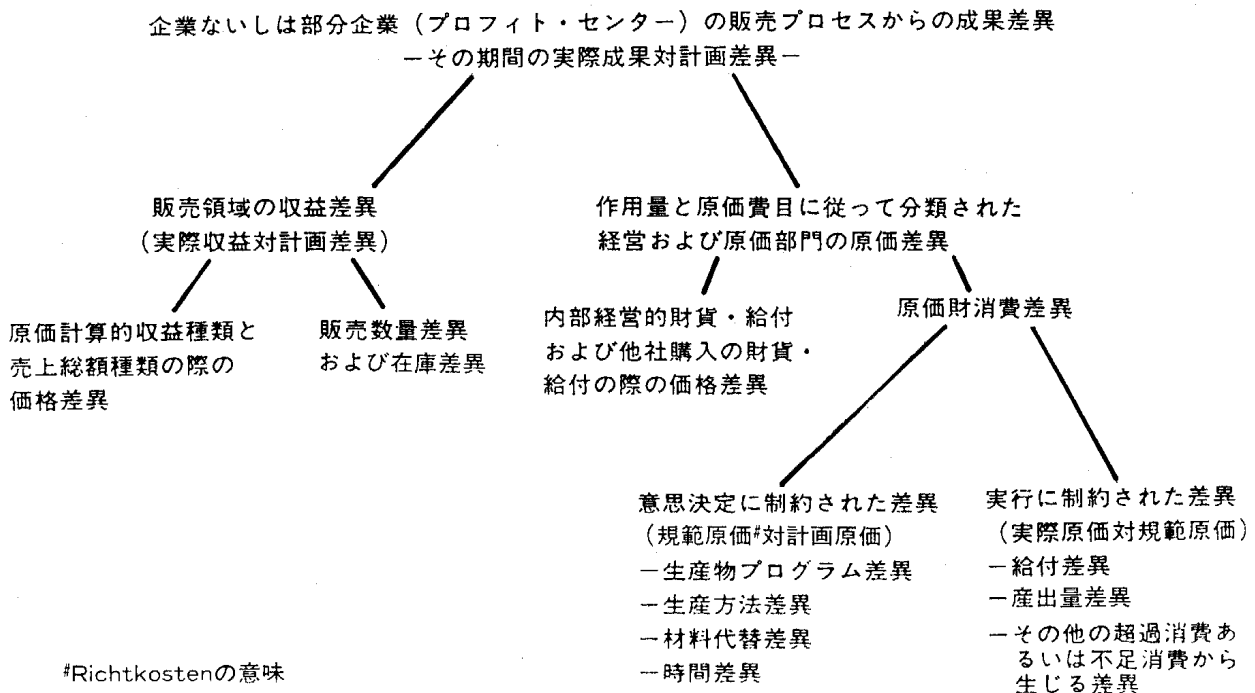
48) ⑧ S. 93.

の計算プロセスにおいては間接費や固定費等の配賦が避けられない等の理由で、この計算を期間成果計算とは区分するのである。

④行列計算

ラスマンの基礎計算では構造行列が利用される。そこでは各作用量間並びに作用量を媒介として原価財と生産物プログラム間にリニアな関係が存在することを前提として行列計算が行われる。構造行列の中では各種作用量のほかに制約条件に関する情報を表わすことができる。したがって、その構造行列から制約条件下での最適化計算を行うことが可能である。

図 2. 差異種類の体系



49) ラスマンは、構造行列に基づく計算のメカニズムはバルトマン (Wartmann, Rolf) と彼の仲間によって展開されたものであること、バルトマンは種々の適用例からなる相当な経験を持っていること、そして、このマトリックス・メカニズムは鉄鋼業ではもちろん、組別生産や等級別生産をともなった他の経営のためにも合理的な方法で適用可能であることを指摘している。⑧ S. 94.

このような線形性の仮定を置くことが計算の容易さを導くのであるが、逆にこの仮定が現実の状況と一致しないならば、この構造行列に基づく期間成果計算は妥当性を持たなくなる可能性がある⁴⁹⁾。

言うまでもない事であるが、構造行列においては現実の原価や収益に対する作用量をできるだけ正確に写像しようと試みるのであるが、この志向はコスト・ベネフィット分析の観点から制限されることになる。

⑤ 差異分析

図 2⁵⁰⁾はラスマンの上げている「差異種類の体系」である。この体系に基づく差異分析によって一方で、①計画監視と経済性コントロールとの区分が可能になり、他方では、②差別化された作用量シェーマに基づいて幅広い差異分類並びにそれに基づいて構築される責任領域ごとの差異帰属が可能となるのである。

②については多くの説明を要しないであろう。ある期間の実際成果と計画成果との差異を収益差異と原価差異とに区分し、続いて各々の差異を価格差異と消費差異とに区分する。原価消費差異はさらに「意思決定に制約された差異」と「実行に制約された差異」とに区分される。このようなシステムに基づくことによって種々の原因に基づく差異を責任領域別に把握する事ができるのである。

①について説明しよう。ラスマンにおける経営計画原価計算がコントロール目的に利用される時、期間の始まる前の計画値(経営計画原価 Betriebsplankosten) および責任の自由度ごとの実際プログラムと実際値に基づいた期間の経過後の規範値⁵¹⁾(経営規範原価 Betriebssollkosten) を設定することによって、期間の始まる前に立てた計画原価と規範原価との差額を原初計画差異、そして規範原価と実際原価との差額を費消差異⁵²⁾として把握す

50) ⑤ S. 14.

51) もっともラスマンは「差異種類」の体系の中で規範原価を Richtkosten と表現している。この Richtkosten という表現は事後的標準原価の意味で旧西ドイツの鉄鋼産業において使用されている。

52) ⑧ S. 97.

ることができる。

原初計画差異は全体システムの自由度に関して原初処理 (Umdispositionen) に遡及し、これは意思決定に制約された差異とも呼ばれている。これに対して、費消差異は条件の確定を前提として労働力・機械・エネルギーの効率に関する差異である。期間経過前に標準原価を設定し、期間経過後に実際原価を把握し、両者を比較して差異分析を行う従来の方法に比べて、ラスマンの方法は差異分析をより精緻化していると考えられる。なぜならば、計画設定後に条件変化 (生産プログラム、生産方法等) が生じたような場合に、いわゆる標準原価と実際原価を比較したのでは、その結果として生じる差異に原初計画差異と費消差異の両者が含まれるからである。このようにラスマンの考え方によると、原初計画差異の部分を計画監視の領域、そして費消差異の部分を経済性コントロールの領域として区分して取り扱うことができるのである。

第6節 おわりに

本稿は自動化生産システム環境が進展する状況下で生産領域と販売領域における意思決定がどのような計画方法を利用すれば最も適切に行い得るかという課題について述べてきた。その中でも、特に自製の非物的経済財に対する先行支出を原価計算や成果計算においてどう取り扱うべきかという事を意識してきた。

今一度本稿を振り返ってみることにしよう。上述の問題意識を受けて、第2節では、年度決算と短期的成果計算において自製の非物的給付に対する先行支出を同じ様に取り扱うべきことを主張した。これは営業簿記と内部会計の基礎をできるだけ一致させることを意味している。先行支出を原価計算における「特殊な原価」として扱うのではなく、営業簿記と原価計算において共通の取り扱いをすることによって内部会計に関する特別な知識のない人にも誤解を生じさせないこととなろう。また、先行支出の資産化

→減価償却処理を行うことによって経営成果計算および単位給付計算の説明力が増大する。

第 3 節では、生産領域と販売領域の中・長期的管理のためには数期間に渡るプロジェクト関連的計画計算・監視計算を構築する必要性のあることを指摘した。これは、自動化された生産システムにおける先行支出が相当な金額になりつつあるために、そのような製品プロジェクトの経済性評価と管理目的のためには、数期間に渡る投資理論的計画を利用すること、次にそこから期間固有・製品固有の計画原価・収益・成果を導出する必要性のあることを意味する。このため、ラスマンは研究・開発プロジェクトの実施前に詳細な数期間に渡る経済性分析を行なうことを提案している。

第 4 節では、短期の原価計算・成果計算の構造を明かにした。ここでは先行支出の処理に関して(1)短期的期間原価計算・成果計算並びに(2)製品関連的給付計算・成果計算という対照的な 2 種類の計算を取扱った。(1)の計算目的はドキュメンテーションであり、このためには計算の経済性を勘案して大雑把な計算で済ませる（もちろん詳細な分析のためには技術的係数並びに原価・収益作用量をベースにした計画原価・計画収益システムを構築する必要がある）。(2)の計算目的は在庫評価・販売管理であり、このためには原価・収益作用量をベースにした計画原価・計画収益システムを構築する必要性を主張した。

第 5 節では、ラスマンの原価計算モデルについて述べた。第 4 節との関係では、第 5 節では「基礎計算」としてのモデルを提示したのに対して、他方、第 4 節ではそのモデルの典型的な「適用計算」を示していると解釈できよう。また、第 4 節(1)では短期のサイクル的組別製品生産に対するドキュメンテーション目的のためのやや特殊な経営成果計算を説明したのに対して、第 5 節(1)では短期的な計画、ドキュメンテーションおよびコントロールのために行われる詳細な作用量計算に基づく一般的な原価計算モデルの説明であった。

さて第 5 節ではリーベルとキルガーというドイツにおける代表的な会計

学者の原価計算モデルないしは原価計算形態を取り上げ、これらとラスマンの原価計算モデルとを比較することによりラスマン・モデルの特徴を明かにした。その結果、上記の両者の原価計算よりもラスマンの原価計算のほうが優れていると結論した。その理由は次の点にある。

まずリーベルとの比較では、リーベルの「基礎計算」とラスマンの構造行列の構想には広い意味で共通点が見られる。これは原価をできるだけ正確に写像するという意味においてである。しかし、1つの原価場所におけるある原価に対して複数の原価作用因が同時に影響を及ぼしている場合には、リーベルの「基礎計算」においてはそれを表現することができないという欠点を持っている⁵³⁾。

次にキルガーとの比較では5点に渡ってラスマンの原価計算の特徴を明かにした。小生はそれらの特徴がそのままラスマンの原価計算の優位性だと一応は判断する。しかし、それらの特徴のうちでも①目的と適用領域、及び②期間関連的計算に関しては議論の余地が残されていると考える。まず①については、原価計算の機能を単に計画計算に対するインプット・データの提供に止めるべきか、それとも、原価計算システムと計画システムの統合を構想すべきかに関する議論に関してであるが、これについては原価計算の機能や目的をどのようにとらえるかによって結論も違ってくように思える。次に②については、生産条件や市場条件の変動可能性を前提にすれば、キルガーの限界計画原価計算における単位関連的評価は操作性を失うと結論した。確かにラスマンは期間計算に重点を置き、他方キルガーは単位計算に重点を置いていることは確かだが、だからと言って、ラスマンが単位計算を、そしてキルガーが期間計算を実施しないと言っているわけではない。従って、両者の違いは単に重点の置きどころの相違として捕えられないこともない。またこれに関して、給付単位計算と期間計算のどちらに重点を置くべきかという課題が存在する。これに対しては、その時々

53) 詳しくは次の文献を参照のこと。② 97から99頁。

の経営構造と計算目的に依存して解答が異なると考える。このように考えるとキルガーに対するラスマンの優位性は原価計算モデルにあるとしか言えない。

最後に、本稿の中心テーマ「生産領域と販売領域における意思決定が、どのような計画方法でもって最も支持され得るか」に対する解答についてである。この課題に対して小生は経営モデルに基づく原価計算・成果計算こそが最も良い意思決定を導くと考える。なぜならば、上述のように経営モデルの構造にその優位性を見出すからである。

ただし、次のこともまた今後の検討課題であろう。まず第 1 に本文中でも述べた構造マトリックスの仮定の妥当性についてである。実務において線形性の仮定がどの程度容認されるかを検討する必要がある。第 2 にラスマンの経営モデルは確かに原価をできるだけ正確に写像しようという試み並びにその方法において優れていると考える。しかし、それはモデル構造の領域に関する主張であり、具体的な適用面での主張ではない。例えばラスマンの主張には、キルガーの弾力的限界計画原価計算のような適用面における強い主張が存在するのだろうかという疑問が残っている。

参考文献

- 1) Bentzing, Gerhard, Einmalkosten in der Produktkalkulation bei Serienfertigung, in: ZfbF. -Kontaktstudium, 32/1980, S. 681-689.
- 2) Heinen, Edmund, Handelsbilanzen, 10. Aufl., 1982, Wiesbaden.
- 3) Kilger, Wolfgang, Grenzplankostenrechnung, in: Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Herausgegeben von Klaus Chimielewicz, 1983, Stuttgart.
- 4) Laßmann, Gert, Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, 1968, Düsseldorf.
- 5) Laßmann, Gert, Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben, in: Wpg., 26. Jg., (Helt 1/2/1973) S.4-17.
- 6) Laßmann, Gert, Neue Aufgaben der Kosten- und Erlösrechnung aus der Sicht der Unternehmensführung, in: Führungsprobleme industrieller Unternehmungen — Festschrift für Friedrich Thomée zum 60. Geburtstag.

- stag—, Herausgegeben von Dietger Hahn, 1980, S.327-347.
- 7) Laßmann, Gert, Plankostenrechnung auf der Basis von Betriebsmodelle , in: Plankosten-und Deckungs-Beitragsrechnung, Herausgegeben von W. Kilger, 1980, Frehofer AG, Zürich.
 - 8) Laßmann, Gert, Betriebsmodelle in: Entwicklungslinien der Kosten-und Erlösrechnung, Herausgegeben von Klaus Chimielewicz, 1983, Stuttgart.
 - 9) Laßmann, Gert, Aktuelle Probleme der Kosten-und Erlösrechnung sowie des Jahresabschlusses bei weitgehend automatisierter Serienfertigung, in: ZfbF., 36(11/1984), S. 959-978.
 - 10) Mathiak, Walter, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft, 1/1984, S. 71-73.
 - 11) Peter, Erich, Entwicklungskosten in der Kalkulation, in: Kostenrechnungs-Praxis, 1974, S. 263-266.
 - 12) 青山監査法人、プライスウオーターハウス編、アメリカの会計原則1992年版、東洋経済新報社、1991。
 - 13) 板垣忠著、標準原価計算、同文館、1983年。
 - 14) 神戸大学会計学研究室編、原価計算ハンドブック、税務経理協会、1977年。
 - 15) 河野二男著、直接原価計算論、九州大学出版会、1988年。
 - 16) 小林哲夫稿、短期成果管理計算の機能と構造、研究年報 XIX、1973年。
 - 17) 小林哲夫稿、西独における原価計算モデルの展開、会計、第109巻第5号、1976年5月。
 - 18) 小林哲夫稿、構造行列に基づく原価計算モデル、国民経済雑誌、第134巻第2号、1976年。
 - 19) 小林哲夫稿、Schweizer, M.u.Hettich, G. O. u. Küpper, H.-U., System der Kostenrechnung の書評、国民経済雑誌、第135巻第1号、1977年。
 - 20) 小林哲夫著、原価計算—理論と計算例—、中央経済社、1983年。
 - 21) 小林哲夫・坂手恭介編、K. -D. ヴァルター他著、情報システムと組織変革—マトリックスによる企業計画システム—、同文館、1992年。
 - 22) 中田範夫稿、西独における直接原価計算の展開 B—相対的個別費に基づく部分原価計算(1)—、流通経済大学論集、Vol.18, No.3, 1984年1月。
 - 23) 中田範夫稿、西独における直接原価計算の展開 B—相対的個別費に基づく部分原価計算(2)—、山口経済学雑誌、第33巻第3・4号、1984年7月。