

プラウトの限界計画原価計算に対する影響要因
—— 全部原価計算の不十分さ並びに
 ルンメルRunmerlの固定費考察 ——

中 田 範 夫

目 次

第1節 はじめに

第2節 全部原価計算の不十分さ

(1) 原価部門・原価負担者に対する帰属可能性

(2) 原価負担者に対する固定原価の発生原因別帰属計算

(a) 分割原価計算

(b) 付加原価計算

(c) 計算率原価計算

第3節 ルンメルRunmerlの固定費考察

第4節 おわりに

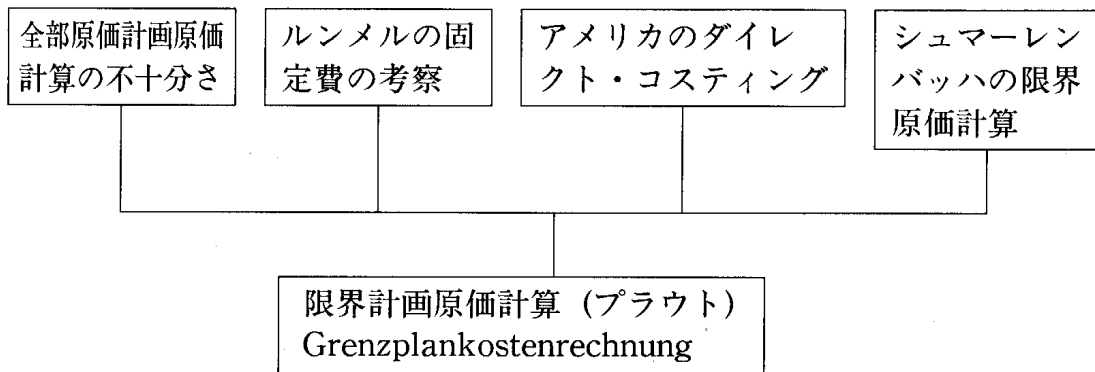
第1節 はじめに

旧西ドイツにおいて直接原価計算が注目され出したのは1950年代の初頭であり、米国におけるよりもおよそ20年程後のことである。したがって、旧西ドイツの直接原価計算の発展に米国の直接原価計算思考が関係していることは想像に難くない。他方、研究者の中には、旧西ドイツの直接原価計算の起源をドイツの文献の中に求めている人達もいる。

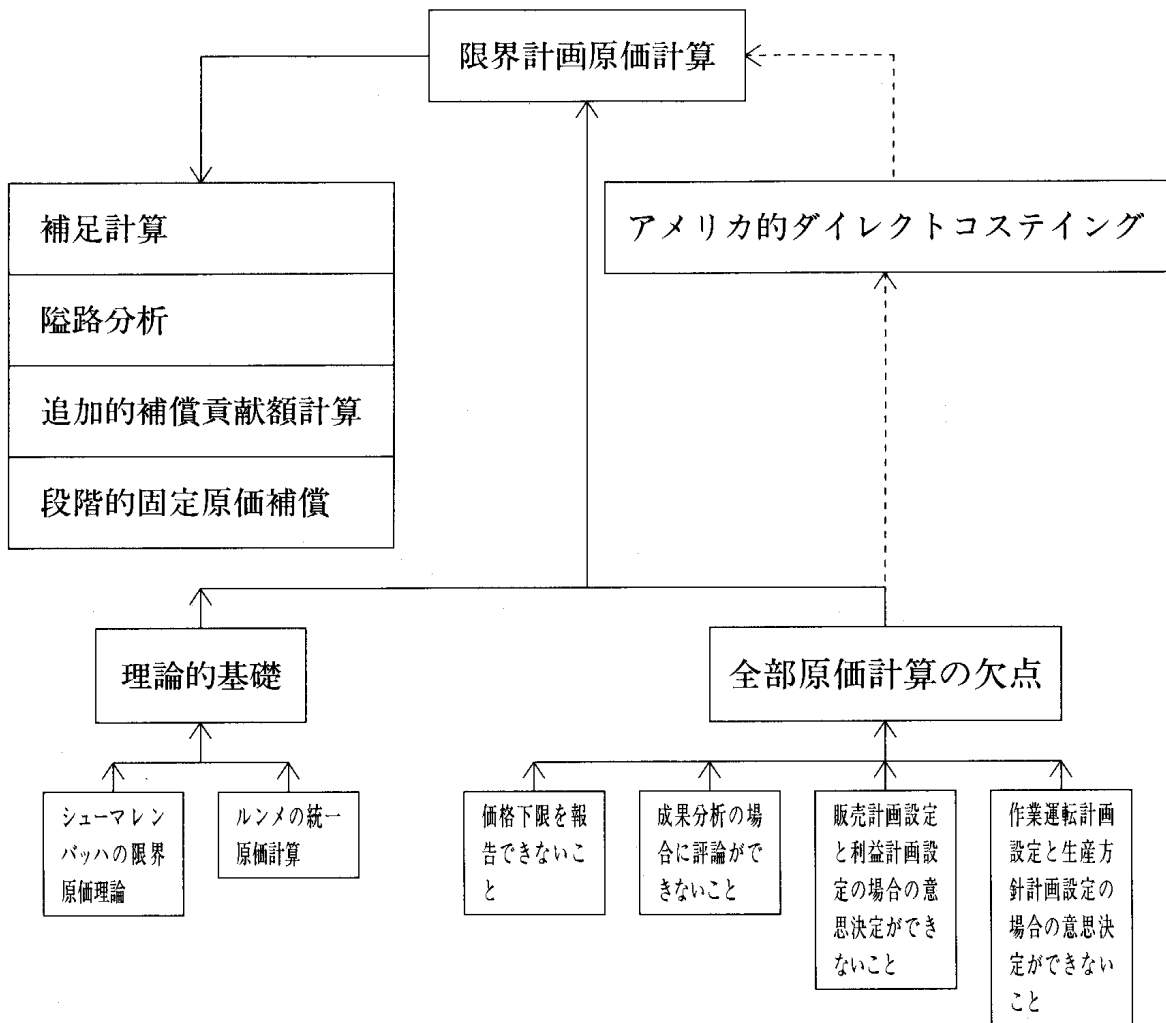
もちろん、何をもって直接原価計算の発生とするかの考え方の違いによって、その起源も異なるわけである。しかし、一般に、ドイツにおける生成よりも、アメリカにおける生成のほうが早いとされているのは、①アメリカにおけるディレクト・コストイングが近代的な直接原価計算としての要素を持っていたこと、②1950年代にアメリカで直接原価計算を採用する企業が現れたこと、そして、③アメリカにおけるディレクト・コストイングがシュマーレンバッハ (Schmalenbach, Eugen) やルンメル (Rummel, Kurt) の主張とは独立して展開されたこと、にあると思われる¹⁾。

さて、プラウト (Plaut, Hans-Georg) は、1953年に限界計画原価計算²⁾ (Grenzplankostenrechnung) と題する論文を発表しているが、この論文は、その当時におけるドイツの近代的な直接原価計算を詳しく取り上げたものとして評価できる。キルガー (Kilger, Wolfgang) は、プラウトの限界計画原価計算に対して影響を与えた要因として次のような図を示している³⁾。

- 1) 詳しくは拙稿「シュマーレンバッハの数量原価計算に関する一考察—西独における現代限界原価計算に対するその影響について—」(六甲台論集, 第26巻第4号) 72から74頁を参照のこと。
- 2) Plaut, Hans-Georg, Die Grenzplankostenrechnung, Erster Teil und Zweiter Teil, ZfB., 23. Jg., 1953, pp.347-363 und pp.402-413.
- 3) キルガーの図をさらに簡易化した関係図が、小林哲夫教授によって挙げられている。



小林哲夫稿, 「西独における直接原価計算の諸形態」経済経営研究報, 第15号 (1), 昭和42年1月, 69頁。



(Kilger, Wolfgang, Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen, 1961, S. 118)

この図より、確かに限界計画原価計算はアメリカ的ダイレクト・コストイングによっても影響されているが、それと同時に全部原価計算の欠点、並びに理論的基礎（シューマレンバツハの限界原価理論とルンメルの統一原価計算）によっても影響されていることが示されている。

このようなキルガーによる理解には、大筋としては同意できるとしても、例えば次の点については不明確である。第一番目に、影響諸要因間の比重の問題、すなわち、プラウトの限界計画原価計算に対してどの要因がより強く影響を及ぼしたかという問題があること、そして第二番目に、諸要因間の相互関係についても必ずしも明らかでないこと、以上の2点である。このように、プラウトの限界計画原価計算に影響を与えた諸要因について、

仮にキルガーの見解を受け入れるにしても、まだまだ研究の余地が残されている。これらについては、後の研究に譲ることとしたい。

以下では、キルガーの挙げている諸要因のうち全部原価計算の不十分さとルンメルRunmehlの固定費考察について述べることにする。

第 2 節 全部原価計算の不十分さ

本節では伝統的**全部原価計算**に潜む欠点を明らかにする。すなわち、伝統的**全部原価計算**の欠点は、発生原因的観点から本来製品種類に帰属計算できない**間接原価**を製品種類に帰属させようとするところにある、と結論づける。そして、全部原価計算を分割原価計算、付加原価計算と計算率原価計算という 3 種類の具体的な計算形態にあてはめて、いずれの場合にも計算の正確性という観点から極度に説明力が制限されたものである、ということを実証する。このような全部原価計算の欠点がドイツにおける限界計画原価計算導出の誘因の一つとなったのである。

(1) 原価部門・原価負担者に対する帰属可能性

ここでの目的は、伝統的**全部原価計算**には、発生原因別帰属計算という観点からどのような欠点が存在するか、ということを実証することにある。

さて、原価部門と原価負担者別の全部原価の計算を所与のものだと考える**全部原価計算**においては、製品種類に直接帰属計算される原価を直接原価 (Einzelkosten) そして何等かの配賦基準の使用によってしか帰属計算という目的が達成されない原価を**間接原価** (Gemeinkosten) と呼んでいる。この場合、発生原因別帰属計算にとって問題になるのは、**間接原価**であって**直接原価**には問題がない。したがって、以下の考察においては、**間接原価**の配賦問題が中心に置かれる。

間接原価は**比例原価**・**混合原価**と**固定原価**のうちいずれか 1 つ、あるいは複数の原価要素から構成されており、その特徴は個々の製品種類に対し

ていかなる直接的な関係を持たないということにある。したがって、間接原価の製品種類別の直接的な帰属計算は不可能である。ただし、時間と労力を費やすことによりある程度の帰属計算の正確性を確保可能なものもある。しかし、一般に間接原価は、製品グループあるいは原価部門・原価部門領域あるいは企業全体に直接的に帰属され、製品種類別には間接的にのみ配賦されるか(全部原価計算の場合)、それともまったく配賦されない(直接原価計算の場合)かのどちらかである。

メレロヴィッツ (Mellerowicz, Konrad) は、この間接原価の例として減価償却費・利子・補助材料費・補助賃金・給料・人的保険料・物的保険料・宣伝費・租税および公課を挙げている⁴⁾。さらに、彼はこのような間接原価を真の間接原価 (echten Gemeinkosten) と仮定の間接原価 (unechten Gemeinkosten) とに区分している⁵⁾。後者は一定の製品種類のために発生するが、経済的・技術的理由から製品別に直接把握・帰属されない原価である。したがって、たとえば個々の機械の電力費用は独自の計測器によって把握されるし、また、補助賃金は各々の製品種類に関する正確な記録を利用することによって正確に把握可能である。それゆえに、この種の間接原価の直接的把握および発生原因別帰属計算は、少なくとも理論的には可能である。これに対して、前者、すなわち真の間接原価は、最も正確な把握方法を適用したとしても製品種類別には把握することができず、したがって、どのような状況下においても個々の製品種類に直課することの不可能な原価である。典型的な真の間接原価は、たとえば製造部門・管理部門あるいは販売部門の中にある個々の原価部門に関連して、あるいは製品に関連して現れる。具体的には、門番・部門消防隊・社会的施設のための費用、あるいは経営管理のための費用である。

さて、以上、ここでは伝統的全体原価計算方法の原価区分について述べ

4) Mellerowicz, Konrad, *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 5. Auflage, Berlin, 1972, S.15.

5) Mellerowicz, a.a.0., S.15.

てきたわけであるが、結局、間接原価のうちでも正確な帰属計算が不可能な「真の間接原価」を製品種類別に配賦するわけだが、まさにこの処理の中に伝統的全部原価計算における欠点が見出だされるわけである。しかし、メレロウィッツは、このような全部原価計算による製品別計算を完全に否定しているのではなく、このような原価計算も具体的な生産形態の一部に対しては妥当するとして次のように述べている。「個々の経営給付に対する発生原因別計算のためには、原価部門あるいは原価領域内で次のことが重要である。すなわち、(a) ただ1つの製品あるいは製品種類が製造されるか、それとも、(b) 多くの異なった製品種類が製造されるかということが重要である。多くの異なった製品種類の生産の際には、さらに、異なった製品の生産が自由な選択か、それとも拘束的か、すなわち、結合生産の形で行われるかどうかということが重要である。特に、生産方法によって決定されるこの種のメルクマールに応じて、伝統的全部原価計算において次のような計算方法が展開されている。すなわち、分割原価計算 (Divisionskalkulation)、付加原価計算 (Zuschlagskalkulation)、計算率原価計算 (Verrechnungssatzrechnung) そして結合原価計算 (Kuppelkalkulation) である。これらのすべての方法の際に、複雑でない場合に、制限つきの適用可能性が証明される。すなわち、その適用可能性は、製品に対する原価費目の発生原因別帰属計算可能性に依存している⁶⁾」と。

(2) 原価負担者に対する固定原価の発生原因別帰属計算

ここでは、伝統的全部原価計算の具体的形態としての分割原価計算、付加原価計算および計算率原価計算について説明する。

(a) 分割原価計算

分割原価計算は、その単純さと正確性とにおいて給付計算の理想的状態

6) Mellerowicz, a.a.0., S.16.

であり、この方法の適用が意味を持つところ、つまり、1つの設備とその設備の中で単一の製品が製造されるようなところでは、すべての原価が加算され、次に製造される生産物全体によって原価が分割される。このような状況での原価計算の場合には、いかなる基準値の問題も生じないことから、この計算方法によって十分な発生原因別帰属計算が達成されるわけである⁷⁾。しかしながら、この計算方法は、経営が多数の場合には不適當であるとしてメレロヴィッツは次のように主張している。「専門化と自動化が進むことによって、分割原価計算の適用可能性が増大すれば、一段階的生産あるいは多段階的生産 (Sortenerzeugung) の際にはそれは純粹に分割原価計算としてであり、等級別生産の際にはその変形としての等価係数計算、すなわち段階的分割原価計算あるいは原価部門を伴う分割原価計算としてであり、——もつとも、一定給付を有する経営の一定部門では、分割原価計算が常に実施されている——したがって、分割原価計算は、経営が多数の場合には次のような理由で適用されない。つまり、それは、一般的に同じ経営場所で1つあるいは若干の生産物のみならず、異種の多くの給付が製造されるからである。このような経営は、必然的に付加原価計算すなわちその種の原価計算を適用することになる⁸⁾」と。

(b) 付加原価計算

分割原価計算が、ある期間に発生した総製造原価をこの期間に製造された給付単位で分割するのに対して、付加原価計算は、実際に発生した製造原価を各々の製品に付加する。ここで問題になるのは、一定の給付によってではなく、同時に複数種類の給付によって引き起こされる間接原価の発生原因別帰属計算である。この製品別間接原価の算定については、配賦基

7) このような単純な生産形態においては、発生する原価はすべて同一種類の製品生産のために発生したものである。したがって、例えば減価償却費や保険料のような固定費であっても、どの製品にどれだけ負担させるべきかの問題は生じない。

8) Mellerowicz, a.a.0., S.17.

準が1つの場合と複数の場合とが考えられる。後者は前者の改良形態として理解される。すなわち、組間接原価の配賦計算を1つの基準値で行うということは、その配賦基準と総間接原価との間に一定の比例関係が存在するという理論的にも現実的にもきわめて制限された範囲内でのみ妥当するものである。それに対して、複数の基準値の場合には、2つの区分が可能である。1つは概略的な方法であり、これは間接原価のブロック別配賦基準を利用することにより製品別帰属計算を行うものである。他の1つは、間接原価を一度原価部門別に算定し、次の段階で製品別間接原価を計算するものである。メレロヴィッツによれば、このうち後者の場合に原価部門をさらに分化することによって、部門別原価計算の特殊な形である場所別原価計算 (Platzkostenrechnung) に至るとい⁹⁾。このうち概略的な方法にとっての問題点は、適切な配賦基準の選択にあり、他方、分化された方法にとっての問題点は、原価を種類別に正しく分類すること、経営を部門別に正しく分類すること、そして、合目的的な配賦基準の選択にある。しかしながら、根本的には付加原価計算の適用可能性は、間接原価と付加基準との間により高い比例性を有する基準値の発見に依存している。従って、付加原価計算の評価のためには、間接原価の変動に応じた変化を引き起こすような基準値、すなわち部門あるいは製品による原価発生に正確に一致した基準値があるかどうかを確認しなければならない。メレロヴィッツは、結論的に伝統的付加原価計算による製品別間接原価配賦計算は次の理由から真の間接原価にとって不適當だと主張している。「真の間接原価を構成する大部分の固定原価は、産出量に対して少しも因果的關係に無い¹⁰⁾」と。そして、具体的に材料間接費・製造間接費・管理間接費そして販売間接費に区分された各間接費ブロックについての基準値を挙げて、そのいずれの場合に対しても各間接費ブロックと基準値との間には明確な比例関係

9) Mellerowicz, a.a.0., S.18.

10) Mellerowicz, a.a.0., S.19.

11) Mellerowicz, a.a.0., S.19f.

は見られない¹¹⁾としている。

この様に、メロヴィッツは原価負担者に対する間接原価の発生原因別計算は、分割原価計算においても、また付加原価計算においてもごくまれな特殊な場合を除いて獲得されたデータの中に発生原因別帰属計算的観点から見て不正確性が存在するという理由で、強い説明力を持たないと結論している。

以上の論述から、この節の目的である全部原価計算の不十分さについて次のように結論できよう。すなわち、全部原価計算の欠点は、製品別原価計算において獲得されるデータの中に不正確性をもたらすところの真の間接原価の配賦計算にある¹²⁾と。

表1は、メロヴィッツの挙げている伝統的付加原価計算についての例である。この場合、間接原価は直接原価あるいは製造原価に基づいて各製品種類に配分されている。

(c) 計算率原価計算

計算率原価計算というのは、伝統的付加原価計算の際に大雑把な百分率割り当て率を適用することから生じる欠点—すなわち、真の間接原価の製品別帰属計算の不正確性—を区分化された部門割り当て率の適用によって少なくしようと努力した結果生まれたものである。従って、部門設定の際には職能部門の経済的限界にまで、すなわち製造領域においては機械グループと作業場所グループに、そして特別な場合には作業場所にまで区分される。すでに述べたように、伝統的付加原価計算においては間接原価のうちでも真の間接原価の配賦が問題であった。従って、製品に対する原価の発生原因別計算を行うためには、この間接原価ブロックから単位依存的間接原価を出来るだけ多く取り出すことが間接原価区分の目的である。し

12) 分割原価計算でも付加原価計算でも間接原価の部門別把握の段階、補助原価部門の原価を主要原価部門へ配賦する段階そして主要原価部門に集計された原価を製品種類に配分する段階において私意性が介在する可能性がある。

表 1

計算機構	総額	原 価 負 担 者		
		I	II	III
製品単位数	300	100	100	100
	マルク	マルク	マルク	マルク
1 直接材料費	90,000	20,000	30,000	40,000
2 間接材料費 (Iの3%)	2,700	600	900	1,200
I 材料費	92,700	20,600	30,900	41,200
1 直接労務費	75,000	15,000	40,000	20,000
2 製造間接費 (Iの300%)	225,000	45,000	120,000	60,000
3 製造特別個別費	10,800	0	0	10,800
II 加工費用	310,800	60,000	160,000	90,800
III 製造費用 (I + II)	403,500	80,600	190,900	132,000
1 研究・開発費 (IIIの2%)	8,070	1,612	3,818	2,640
2 管理費用 (IIIの10%)	40,350	8,060	19,090	13,200
IV 小計	451,920	90,272	213,808	147,840
販売費用 (I + IIの20%)	80,700	16,120	38,180	26,400
V 総額	532,620	106,392	251,988	174,240
売上高	600,920	156,472	280,208	164,240
VI 損益	+68,300	+50,080	+28,220	-10,000

(Mellerowicz, Konrad, *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 5. Auflage, Berlin, 1972, S. 21.)

かし、この種の間接原価残高（総原価から直接原価を差し引いた額）から単位依存的間接原価を取り出すための基準値を発見することは、それを精緻化すればするほどコストがかかるので、このような基準値の調査は間接原価残高の額が多い場合に意味のあることであろう。この点に計算率原価計算の限界ないしは欠点が存在することは明らかである。だが、仮にこの

コストを無視したとしても、間接原価の性格からして、その中にはいかなる基準値を使用しても完全な発生原因別計算が不可能な原価（例えば、保険料や本部の費用）も含まれており、それゆえに、この計算の目的は残存原価（間接原価残高から配賦基準の使用によって製品に対して発生原因別配賦ができる原価を差し引いた額）をできるだけ少なくし、それでもって、製品別原価計算の正確性を向上させることにあるといえよう。このように計算率原価計算もまた付加原価計算の一種であることから、全部原価計算の有する欠点を本質的に排除することは出来ないのである。しかし、伝統的付加原価計算と比較して相当に正確な間接原価の発生原因別計算が可能になったことは、計算率原価計算の長所として認められる。

メロヴィッツは選択される基準値との関係から計算率原価計算を次のように評価している。「計算率原価計算は物量的基準のために長時間一定のままにできるということ。それに対して、付加原価計算においては基準値として物量変化・時間変化それに価格変化に基づいた価値要素 (Wertgröße) が適用される。このことは次のことを意味している。すなわち、計算率原価計算の基準は長期間変化しないままであるが、他方、付加原価計算の基準の場合には、百分率割当額の永続的な更新計算を必要にするような頻繁な変化が生じるということの意味している¹³⁾」と。以上、計算率原価計算を概観してきたわけであるが、すでに述べたように、これを付加原価計算と厳密に区分することは容易でなく、また、そうすることにあまり意味も見いだせない¹⁴⁾。

次に、メロヴィッツの挙げている販売領域に対する計算率原価計算の例を示してみよう。

この領域における原価の発生原因別原価把握は、製造領域におけるそれ

13) Mellerowicz, a.a.0., S.27.

14) 日本やアメリカ合衆国における現在の個別原価計算はこの計算率原価計算の要素をも含んでいるものとして理解されよう。これは特に「部門別計算を伴わない製品別計算」の場合の製造間接費の製品別配分について妥当する。

と比較して非常に困難だと思われる。それというのは、まず、原価負担者を何にするかという問題が生じるからである。つまり、販売領域は注文獲得・注文開拓等の販売諸機能に携わるのであるが、それらの活動量とその努力の見返りとしての注文とが必ずしも比例的関係に無いということから、原価の発生原因別帰属計算に困難性が生じる。この問題を扱う前に、メロヴィッツの挙げている例を示そう。

彼は販売領域においても伝統的な方法のように販売原価を製造原価に対する百分率で計算することは不十分であるとして、次のように述べている。

「個々の製品の場合に今日すでに 80% にのぼる総原価に対する販売原価占有割合の観点から、販売原価の原価計算にもまた多くの注意が寄せられなければならない¹⁵⁾」と。彼は次の例を挙げて、販売原価の誤った計算が損益に対してどれだけの効果をもたらすかということを説明しようとしている。

I・II・III という製品あるいは製品グループは異なった程度の販売設備を必要とし、また、表 2 と表 3 において製造原価と販売原価の特別個別費 (Sondereinzelkosten) は同額である。

表 2 の場合には、製造原価に対する百分率割当額によって販売原価を計算した場合で、この時には 3 種類の製品あるいは製品グループに同額の損益が現われる。表 3 の場合には、3 種類の製品・製品グループの重量・容積・在庫期間その他の価値を差別的に考慮した場合で、このような場合には種々の価値依存的原価 (例えば、輸送費用、発送費用、そして在庫費用等) が生じることになり、従って、各製品・製品グループにとっての販売原価の割り当ては I・II・III の順番に製造原価の 20%・30%・40% となる。そしてこの場合の損益は I・II・III の順番に 30・20・0 である¹⁶⁾。

この例によってメロヴィッツは、販売原価と製造原価との間にはいか

15) Mellerowicz, a.a.0., S.63.

16) Mellerowicz, a.a.0., S.63f.

17) Mellerowicz, a.a.0., S.64.

表 2

原 価 費 目	製 品		
	I	II	III
製造原価	100	150	200
製造原価に対する販売間接原価の 割当額	30%	30%	30%
	30	45	60
総原価	130	195	260
売上高	150	215	280
総損益	20	20	20

(Mellerowicz, Konrad, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Auflage, Berlin, 1972, S. 63)

表 3

原 価 費 目	製 品		
	I	II	III
製造原価	100	150	200
製造原価に対する販売間接原価の 割当額	20%	30%	40%
	20	45	80
総原価	120	195	280
売上高	150	215	280
総損益	30	20	0

(Mellerowicz, Konrad, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Auflage, Berlin, 1972, S. 64)

なる関係もないという理由から、販売原価割り当ての際に製造原価を割当基準として用いることを批判している。そして、このように、販売原価の領域にまで製造領域における原価が影響を及ぼしているのは、製造領域における原価を長年に渡ってあまりにも重視し過ぎたためである¹⁷⁾、と主張している。

次に「計算率」の設定についてであるが、まず、先程放置しておいた販売領域における原価負担者について述べることにする。既述のように製造領域における原価負担者は製造領域で製造される給付を意味する製品である。これに対して、販売領域においては原価負担者を設定するのが非常に困難である。なぜならば、販売領域に投入された財貨ならびに用役は、一義的に成果（注文）とは結び付かないからである。これに関してメレロヴィッツは次のように述べている。「顧客に対して向けられた販売努力によって発生する原価にとっての適切な原価負担者は、顧客と製品との組織的連鎖としての注文である¹⁸⁾」と。つまり、販売領域での原価負担者として「注文」は決して十分なものではないが、しかし、それ以外には原価負担者として適切なものが存在しない、というのである。

この注文が基準値として採用されると、間接原価の大部分が取り出され、続いて、取り出された間接原価は個々の機能あるいは対応する原価部門に直接割り当てられる。しかし、このような原価発生場所別販売間接原価の把握のためには、伝統的原価計算におけるようなやり方—すなわち、販売領域を事務・販売・在庫・発送・顧客用役等の主要原価部門に区分すること—では不十分であり、より詳細な原価部門が機能的観点から設定されるべきである。なぜならば、販売給付は多くの販売機能によって形成されており、その際に一定の販売課題の継続的充足が販売機能として理解されるからである。このような機能別原価部門の設定によって、それによって引き起こされる原価を個々の原価部門の給付に配分することが可能となるわけである。さらに、この機能別原価部門は管理的理由から組織上の責任部門と一致すべきであろうが、メレロヴィッツは販売領域を次のような3つの主要機能に区分している¹⁹⁾。

①顧客に対して向けられる注文獲得機能

18) Mellerowicz, a.a.0., S.65.

19) Mellerowicz, a.a.0., S.67.

表 4

注文獲得
注文収集
被備販売員
歩合制販売員
注文受取
供給品引渡
注文開拓
注文処理
信用調査
整理
符号
発送処理
送状作成, コントロール
債務者記帳
売上高徴収
支払督促
発送
在庫状態にある注文の一覧表作成
コントロール
包装
荷造
引渡
手持車両による輸送
他社給付
販売指導・販売管理・販売準備
指導機能
販売組織
コントロール
計画設定, 管理
スタッフ機能
市場調査
宣伝
統計
在庫
場所依存的在庫管理
価値依存的在庫管理
顧客サービス

②個々の注文に対して向けられる注文開拓機能

③販売の給付能力の維持に対して向けられる販売指導・販売管理および販売準備機能

このうち①と②の機能は一般に測定可能な機能であり、③の機能は測定不可能な機能である。各々についてのさらに詳細な分類は表 4 に示す通りである。

販売原価の給付計算のための次の段階は、上記のように区分された機能別原価部門に対して販売間接原価費目を割り当てることである。このためには、次の 2 つの作業が行われていなければならない。すなわち、第一に

表 5

機能別販売原価部門	原価部門の活動	給付単位
注文処理	注文の記帳 注文の分類	注文, 注文行 注文
発送処理	管理的発送処理 引渡品の集計	引渡品 引渡品, 注文行 生産物単位
包装	コントロール 包装	商品数, 引渡品 生産物単位, 包装単位 重量単位あるいは容積単位
引渡	荷造 経営独自の車両による引渡	生産物単位, 包装単位 重量単位あるいは容積単位 距離-km, 重量単位あるいは容積単位, 引渡品
送状作成	請求書の交付 請求書の統計的評価	請求書, 請求書の行 請求書, 請求書の行
債務者記帳	勘定の記帳 支払いの記帳	記帳 (請求書) 記帳 (支払い)

(Mellerowicz, Konrad, Neuzzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Auflage, Berlin, 1972, S. 70)

販売間接原価が機能別に分類されていること、第二に各々の原価部門における給付の測定が行われていること、である。この2つの作業が行われていると、機能別原価部門に対して間接原価費目を割り当てることが可能になり、さらにその給付単位を基準値として製品別販売費原価計算も可能となるのである。なお、機能別販売原価部門の代表的なもの、その活動および給付単位との関係が表5として示されている。この場合、販売領域における「販売指導・販売管理・販売準備」機能については、既述のように適当な給付単位を発見することが出来ないため、このような原価部門で発生する間接原価については正確な製品別原価計算が不可能ということになる。

この第2節(2)では全部原価計算について述べてきたのであるが、付加原価計算やその改良された形としての計算率原価計算においても、全部原価計算に備わっている本質的な欠点(すなわち、間接原価を発生原因別に正しく製品に帰属計算できないこと)を完全に除去することは不可能であった。すなわち、間接原価を発生原因別に正しく給付に帰属させようという試みには限界がある。ここで、台頭するのが全部原価計算の欠点ないしは行き詰まりを克服するという意味を持つ変動原価を基礎にした部分原価計算である²⁰⁾。

第3節 ルンメル固定費考察

ルンメルの固定費考察は、ブロック原価計算という形で展開されているわけであるが、この計算は次のような2つの認識から生まれたものである。すなわち、1つは、一定の間接原価費目を製品に配賦する場合に適切な基

20) 詳しくは、下記の論文を参照のこと。拙稿「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 —」流通経済大学論集、Vol.18, No.1, 1983.7., 「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, 1984.1., および「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、1984.7。

準値が存在しないこと。他の1つは、そのような状況にもかかわらず、ある目的のためにはすべての原価を製品に配賦する必要性が存在することである。このような認識に到達する前にルンメルは、伝統的全体原価計算の欠点（ここでは、間接原価がただ1つの基準値に基づいて配賦されるというもの）を補う意味で統一原価計算を展開している。しかし、この統一原価計算も全体原価計算の範疇のものであったため、全体原価計算に備わる欠点を排除するまでには至らなかった。伝統的全体原価計算における単位給付計算がすべての製品間接原価の配賦に対してただ1つの基準値しか使用しなかったのに対して、ルンメルはこのような伝統的な処理方法がきわめて限定的な範囲内でしか有効でないと批判した。ルンメルの統一原価計算では、基準値を複数個設定し、そのうちのある基準値に比例的な間接原価費目を1つのグループとし、基準値と間接原価との間に比例性を介在させることによって発生原因別帰属計算の正確性を増大させようとしている²¹⁾。

表6は、ルンメルの挙げている統一原価計算の基本型である。ここでは、材料費・材料処理費用そして販売費といった原価カテゴリーの場合にのみ直接原価と間接原価との分類が行われている。

しかし、このような統一原価計算も、結局はいかなる基準値との間にも比例性が存在しないような原価が現れるという理由で、その計算に私意性が介在するのである。すなわち、ルンメルは、部門の基準値に対する比例性に応じて原価を次のように5つに分類しているのであるが、このうちの第5番目のものは、いかなる基準値をもってしても私意性を排除できるような配賦を行うことはできないと結論するのである²²⁾。

1. 例えば、固定資本利子・技術的陳腐化に対する減価償却費・俸給の一

21) 『現代管理会計論』溝口一雄先生還暦記念論文集編集委員会，中央経済社，昭和56年，4月，67頁。

22) Rummel, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung auf Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Auflage, Düsseldorf, 1949, S.215.

表6 統一原価計算の基本型

<p>1. 材料費 11. 直接材料費 111. 材料1 112. 材料2 12. 間接材料費</p>	<p>注 ・原材料獲得の際に、たいてい事前 的に発生する ・材料加工の際には、たいてい「直 接材料」と呼ばれる</p>
<p> 総額 10. 在庫材料貸記額を控除</p>	<p>・材料処理、材料精製の際には、単 に「投入」と呼ばれる</p>
<p>材料費</p>	
<p>2. 材料処理費用 21. 原価部門1 211. 直接原価費目 2111. 2112 212. 間接原価費目 2121. 基準値 21211. 21212. 2122. 基準値2 21221.</p>	<p>・原材料部門の際には ＝獲得費用 加工部門の際には ＝直接費用 処理部門の際には ＝処理費用</p> <p>原価部門1と同様に区分される</p>
<p> 総額 20. 貸記額を控除</p>	
<p>材料処理費</p>	
<p>用 3. 販売費用 31. 販売間接費 32. 販売特別費 321. 5434の注文に対して</p>	<p>特別費は常に原価負担者直接費で ある</p>
<p>販売費用</p>	
<p>全部原価</p>	

(Rummel, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung auf Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen 3. Auflage, Düsseldorf, 1949, S. 135)

部といった生産からは独立しているが暦日時間に対しては比例的である原価、

2. 直接材料費・直接労務費のように元来生産に対して比例的な原価、
3. 生産に対しては直接的に比例しないが、生産に依存した他の経営基準量の助けを借りて生産を援助する原価。たとえば、休止時間に比例的であり、そして、ロット量 (Losgröße) の影響を反映する休止費用である、
4. 補助材料費や補助労務費のように計画設定に応じて比例的かつある程度予算どおりとなりうる原価、
5. 例えば、専用車の停車場・特別な修繕あるいは清掃作業に対する承認を通じて発生する原価で、これらはすべて計画設定に従う。このような原価は、経営基準量に対して比例的に従わない。すべての配賦は比例性原則の適用であるという理由から、この原価は配賦されない。

このように、ルンメルは、固定原価を含むすべての間接原価をできるだけ比例化しようと試みたのであるが、結局上記の第 5 番目の原価は比例化不可能だと結論している。また彼は、この種の比例化が不可能な原価の例としてこれ以外にも研究・開発費を挙げている。したがって、すべての原価を発生原因別に帰属計算することは不可能であるという事が認識されるのである²³⁾。

なお、このルンメルの原価分類について、メレロヴィッツは不十分なものだとして、次のように批判している。「第 5 番目のカテゴリーの原価は、グループ 1 の固定原価にも、あるいは、グループ 4 の比例化された固定原価にも算入可能である。また、一方では操業度 (生産) への依存性、他方では原価負担者に対する帰属可能性に応じた原価分類は十分でない²⁴⁾」と。

以上の試みの中でルンメルは、固定原価を含む全ての間接原価を給付種類に帰属計算させることが不可能であるという事を認識するのである。と

23) ルンメルの統一原価計算の考え方は、計算率原価計算の中でより詳しく展開されている。

24) Mellerowicz, a.a.o., S.93.

はいうものの、「全ての原価を原価負担者に配賦することの必要性」は認められなければならないということから、彼はブロック原価計算を展開するのである。

ブロック原価計算とは、個別原価負担者に対する固定原価の帰属計算は計算上の正確性の観点から曖昧であるという理由から、固定原価をブロックとしてのみ把握し、原価負担者には比例原価のみが帰属計算されるというものである。そして、全部原価計算による単位給付計算の計算上の不正確性と同時にその実務的な必要性についてもおおよそ次のような意味のことを述べている。すなわち、自由市場経済の中では、自由競争並びに供給者と需要者とが多数の場合には、価格は単に供給と需要とによって決定される。また、不況期、すなわち、需要に比較して供給が過剰な場合には、個々の経営によって主張可能な価格下限は固定原価の配賦無しでも獲得される。このルンメルブロック原価計算では、例えば損益分岐図表を利用したこのシステムの利用可能性に関する特別な言及はなされていないという理由で、ルンメルはブロック原価計算を正確には描写していないと、メレロヴィッツは評価している²⁵⁾。しかしながら、以上のような原理的な考え方が直接原価計算の中に引き継がれていることは容易に推察できる。

メレロヴィッツは、このルンメルの原価計算について「単位給付計算の達成可能な正確性に対する警告である²⁶⁾」と述べており、そして、ルンメル自身も次のようにこの計算を提示した意義を明らかにしている。「この章の論述は、学問的殿堂を築こうとするものでも、また、原価についての学説をさらに発展させようとするものでもない。ただ、このブロック原価計算が継続的給付計算のための費用を減少させ、そして、その計算の遂行に対する拘束を与えている給付計算の結果の中に存在する偽りの信用から離れて常識を与えることによって実務に役立つことをねらいとしたのがこの章

25) Mellerowicz, a.a.0., S.94.

26) Mellerowicz, a.a.0., S.94.

27) Rummel, a.a.0., S.214.

である²⁷⁾」と。

第 4 節 おわりに

本稿では、全部原価計算を原価負担者に対する帰属計算の観点から不完全なものとして断定したが、このような欠点のほかにも全部原価計算を実施するのに不利な要因が存在したことを忘れてはならない。このうちの1つは、経営規模の拡大によって、製品に対する帰属計算可能性の観点からの直接原価 (Einzelkosten) と間接原価 (Gemeinkosten) という全部原価計算における区分に代わって、経営規模によって規定される経営キャパシティを中心に置いた変動原価と固定原価という区分が重要視されてきたということにある。これは従来の原価計算に対する情報要求が主に正しい製品原価の算定であったのに対して、意思決定や原価管理といったいわゆる管理会計的な情報要求が増大した結果であると考えられる。他の1つは、全部原価計算における製品別単位給付計算の発生原因別観点からの不十分さとは別に、全部原価計算が提供するその種の情報だけでは現実の企業運営が困難であるという経済・経営状況の生来である (もっとも、この点については、単にそれ以前の経営者が認識していなかっただけで、そのような状況はもともと存在していたのか、それとも、それ以前には存在しなかったような経済・経営状況が新たに生まれたのかについては断言できない)。

例えば、市場購買力の不足している時期の価格政策において、全部原価計算に従えば、全部原価を補償するような価格政策が採られることになる。しかし、このような時期には、一時的に全部原価の一部分しか補償できないような価格設定も有効であろう (当然のことであるが、企業の長期的安定成長という観点から一般的に製品の全部原価補償は欠くことができない)。この様な多様な情報要求に対して、その中のある部分に直接原価計算が応えることができたのである。

以上本稿では、キルガーによって指摘されている限界計画原価計算に対する影響要因のうち全部原価計算の不十分さおよびルンメルの固定費考察

について述べてきた。ただし、全部原価計算の不十分さについては具体的な適用状況については言及していない。これらの状況については、プラウトの限界計画原価計算を論じる際に扱うこととしたい。

引用文献

1. Kilger, Wolfgang, Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen, 1961.
2. Mellerowicz, Konrad, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Aufl., Berlin, 1972.
3. Plaut, Hans-Georg, Die Grenzplankostenrechnung, Erster Teil und Zweiter Teil, ZfB., 23. Jg., 1953, pp.347-363 und pp.402-413.
4. Rummel, Kurt, Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Auflage, Düsseldorf, 1949.
5. 小林哲夫稿「西独における直接原価計算の諸形態—若干の改善とその制度的発展の可能性—」経済経営研究報, 第15号(1), 昭和42年1月, 68-116頁。
6. 拙稿「シュマーレンバッハの数量原価計算に関する一考察—西独における現代原価計算に対するその影響について—」六甲台論集, 第26巻第4号, 昭和55年1月, 72-84頁。
7. 拙稿「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—」流通経済大学論集, Vol.18, No.1, 1983. 7., 18-27頁。
8. 拙稿「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. 1., 22-37頁。
9. 拙稿「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, 昭和59年7月, 79-103頁。
10. 溝口一雄先生還暦記念論文集編集委員会『現代管理会計論』中央経済社, 昭和56年4月。