

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)——

中 田 範 夫

III 2種類の部分原価計算の比較

前稿*では、リーベルの提案した「相対的個別費に基づく部分原価計算」の説明を試みたのであるが、ここでは、このリーベルの原価計算と変動原価計算との比較を行うことにする。

シュバイツァー等は、リーベルの場合の複数の基準値階層に対する総原価の帰属計算が、変動費に基づく多段階的補償貢献額計算におけるそれと類似していることを認めながらも、なお両者の間には違いが見られるとして次の5点を挙げている。¹⁾

- ①使用される原価概念
- ②操業尺度
- ③賃金と減価償却費の帰属計算
- ④真の変動間接原価の帰属計算
- ⑤原価作用量の数

まず①「使用される原価概念」の相違についてである。リーベルの定義によると「原価とは考察された対象に関する意思決定でもって引き起された

* 「流通経済大学論集」, Vol.18 No. 3 1984.1を参照。

1) Schweitzer, M., Hettich, G.O. und Küpper, H.-U., *System der Kostenrechnung*, München, 1975.S.412-414.

支出]²⁾であり、このことからリーベルは支出に志向した原価概念を基礎にしていることが理解され、他方、変動原価計算においては一般に価值的原価概念が基礎にされている。したがって、すでに示したリーベルの「原価範疇のグループ化」において「原価の支出性格」を対象との関係で区分した場合に、原価は「支出作用的原価」と「非支出作用的原価」とに区分されたのであるが、このうちの非支出作用的原価の処理に違いが生じるのである。この非支出作用的原価とは、具体的には自己資本に対する計算的利子や計算的企業家賃金であるのだが、リーベルのシステムにおいてはこの種の原価の算出が基礎計算の領域ではなく、特別計算の領域に含まれることになる。³⁾

また、この非支出作用的原価を統制目的や処理目的のために、あらかじめ基礎計算表の中に含めない理由として、リーベルは次のように述べている。「たとえその種の支出作用のない原価を考慮することが、経営比較と類似目的のために有用であっても、そのような原価分類に基づく資金運用表 (Finanzierung) と財務諸表 (Rechtsform) との区別が意識的に排除されるという理由で、経常的原価計算において支出作用のない原価を統制目的と処理目的のために考慮することは疑問であり、特にその性格については依然として議論の余地がある」⁴⁾と。

次に第2番目の「操業尺度」の相違についてである。シュバイツァー等はこの点について、結論的にリーベルの操業尺度の方が変動原価計算のそれよりもより厳密に定義されていると記述している。その理由としては次のよう

2) Riebel, P., *Einzelkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, Opladen, 1972, S. 67.

3) この点は同じく基礎計算と呼ばれるシュマーレンバッハのコンテンラーメンの場合との違いでもある。このことについて両頭正明教授は、次のように述べておられる。「コンテンラーメンの場合には、このような非支出作用的原価は付加原価として原価計算 (基礎計算) の対象になる。しかし、リーベルの場合には、このような非支出作用的原価は、基礎計算には入らないで、特別計算の領域に入り、ある特定の計算目的を達成するために必要な原価情報である」と。両頭正明稿、西ドイツ直接原価計算の一考察——リーベルの所説を中心として——、神戸商大・商大論集、第25巻 第1・2・3号、昭和48年9月、99頁。

4) Riebel, P., a. a. O., S.137-138.

である。リーベルの場合には、その原価が費用理論的關係に基づいて一義的に製品に依存する時にのみ製品直接原価 (Einzelkosten) として規定・分類される。これに対して、もう一方の変動原価計算の場合には、操業の測定のために、たとえば作業時間・機械運転時間・加工された部分品数量・製造された内部経営的給付数量・遂行された生産プログラム数等々の適切な基準値を選択することによって、原価の大きさと計画生産プログラムあるいは実際生産プログラム間の間接的關係が包括的に描かれ、そのため、間接的変動原価も操業変動原価としてみなされるからである。

なお、この操業尺度の問題は、特に多品種製品生産企業において重要となる。表1⁵⁾はシュバイツァー等によって示された2種類の部分原価計算における原価分類の一覧表である。この表において操業変動原価でありながら間接原価である領域が大きくなるのは多品種製品生産企業の場合である。

表1 すべての原価を直接原価と間接原価および変動原価と固定原価とに区分することに関する一覧表

製品単位に対する 帰属計算可能性	直接原価	間 接 原 価		
		仮定の間接原価	真 の 間 接 原 価	
操業変動の 際の可変性	変 動 原 価			固 定 原 価
例	素材費 (結合過程の場合を除く) 包装費 手数料	補助材料費 レオンチーフの 生産関数の際には エネルギー費と 工場消耗品費	結合過程の原価 多次元的原価関 数の際のエネル ギー費と工場消 耗品費	製品種類と製品 群の原価 生産準備と経営 管理の原価 減価償却費 (賃金)

この操業尺度の問題に関して小林哲夫教授は次のように述べておられる。「直接原価計算においては、操業尺度に問題があり、個々の原価負担者に一義的に帰属しえない原価も原価負担者に計算される可能性がある。この点で、リーベルの部分原価計算がより進んだ発展段階を示しているとされる。すなわちリーベルの部分原価計算では、すべての原価は一義的な帰属可能性に基

5) Schweitzer, M., Hettich, G.O. und Küpper, H.-U., a. a. 0., S.317.

づいて集計され、計算の関連基準もより厳密に定義されているとされる」⁶⁾と。

第3番目の相違点は「賃金と減価償却費の帰属計算」についてである。シュバイツァー等によると、賃金と減価償却費の帰属計算は、適用される操業尺度と密接な関係にある。すなわち、それらの原価費目の帰属計算の相違は、2種類の部分原価計算における製品原価部分に金額的差異をもたらしている。つまり、リーベルの場合には、一致原則の厳密な解釈、従って厳密な操業尺度に基づいて、通常しばしば製品原価として把握される製造賃金と減価償却費を短期的には変動しない原価部門の準備原価に算入する。それに対して、変動原価計算においては一般的に製造賃金は変動製品原価の重要な構成要素である。また減価償却費についても、財貨費消がその唯一の発生原因、あるいは主要な発生原因を意味する限りで、変動費項目として考察されたり、あるいは変動費部分と固定費部分とに区分されたりする。

次に第4番目の相違点である「変動的真の間接原価の帰属計算」についてである。すでに明らかなようにリーベルの原価計算の場合には、直接原価 (Einzelkosten)・間接原価 (Gemeinkosten) という区分、他方変動原価計算の場合には、操業変動原価 (beschäftigungsvariable Kosten)・操業固定原価 (beschäftigungsfixe Kosten) という原価区分が行われている。この区分から両者が一致しないのは、変動原価でありながら直接原価として帰属計算されない部分及び固定原価でありながら直接原価として製品種類に帰属計算される部分である。ここで関連するのは前者、すなわち変動間接原価の処理である。このうちでも仮定の変動間接原価についてはリーベルの原価計算の中においても配賦計算されうるので⁷⁾ 結局、2つの部分原価計算の違いは真の変動間接原価の処理にある。そして、リーベルの原価計算では真の変動間接原価は製品に配賦されないため、その結果、この計算においては操業変動原価を

6) 小林哲夫稿, Schweitzer, 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, 昭和52年1月, 118頁。

7) Riebel, P., a. a. O., S.225.

意味する限界原価は獲得されないことになる。シュバイツァー等は、この種の原価がすべての原価に対する割合で多く現われるのは、結合生産形態(Kuppelproduktion)の場合であるとして次のように述べている。「ほとんどの場合、すべての原価に対するその占有部分は、他の生産形態の場合には高くない。それゆえに、結合製品を生産しない企業の場合には、2つの部分原価計算形態間のシステムに制約された違いは、製品単位原価と補償貢献額の大きさに対していかなる本質的な影響も及ぼさない」⁸⁾と。

最後に第5番目の相違点である「原価作用量の数」について述べよう。この点についてシュバイツァー等は次のように述べている。「それゆえに、費用理論的観点の下では次のことが主張可能である。すなわち、変動原価を基礎にした部分原価計算は一次元的原価依存性に志向しており、他方、相対的直接原価計算は多次元的原価依存性に基づいているということが主張可能である。それゆえに、相対的直接原価計算においては、すべての原価の大きさがどの種的意思決定によって規定されるかということが、明確に認められることになる」⁹⁾と。この記述において一次元的原価依存性というのは、変動原価に基づいた部分原価計算では、操業度依存原価(変動原価)と操業度非依存原価(固定原価)という操業度への原価の依存性のみによって原価を分類していることを意味している。もちろん、すでに述べたように固定原価補償計算では、帰属可能性、支出作用性そして除去可能性などの観点からの分類も主張されているわけであるが、これらの分類メルクマールは主に固定原価に対して使用されるものであること、そして、これらの分類基準は個別的には提案されているが、それらの諸基準値間の関係を考慮した体系的なメルクマールではないことから、やはりこの固定原価補償計算においても主要な分類メルクマールとしては操業度であり、残りのものは補足的な意味しか持っていないと判断する。

これに対して、リーベルの原価計算における多次元的原価依存性というの

8) Schweitzer, M., Hettich, G.O. und Küpper, H.-U., a. a. O., S.413.

9) Derselbe, a. a. O., S.414.

は、基礎計算においては原価をできるだけ自然のままに把握・表示するという意図の下に、種々の観点（支出性格、計算期間に対する帰属可能性および主要作用量に対する原価の態様¹⁰⁾）に応じた原価分類を実施しようとするものである（したがって、操業的観点による分類も含まれる）。そして、すでに見てきたように、リーベルの基礎計算においては、これらの分類メルクマールが体系的に考慮されている。

以上でリーベルの原価計算と変動原価計算との比較についての記述を終えたわけであるが、上記の5点にわたる相違点は、原価を把握・表示するという段階（リーベルのシステムでは基礎計算に相当する）でのものであった。この側面以外にも実際の適用面（リーベルのシステムでは特別計算に相当する）での比較も行わなければならないが、これは今後の課題としたい。

IV 相対的個別費に基づく部分原価計算の評価

前節では、2種類の部分原価計算の比較を行うことによって、その相違点を明らかにしてきたが、ここでは、数人の研究者達の見解を紹介することによってリーベルの原価計算に対する評価なり位置づけについて言及することにする。

まず、リーベルの原価計算に対するムンチェル、ザイヒト及びヴィレ（Wille, F.）の評価を説明しよう。

ムンチェルは、「リーベル的システムの長所は、それが配賦計算なしに継続的に実施される方法であることにある」¹¹⁾としながらも、このシステムには2つの欠点が存在していることを指摘している。すなわち、その第1番目は、単位全部原価が獲得できないことであり、そして第2番目は単位変動原価、すなわち単位限界原価が獲得できないことである。

10) Riebel, P., a . a . O., S.136-137.

11) Munzel, G., *Die fixen Kosten der Kostenträgerrechnung*, Wiesbaden, 1966, S. 73.

ムンチェルの挙げた第1番目の欠点に対して、リーベルは次のように考えている。すなわち、リーベルは計算の正確性を追求するためには、固定原価並びに間接原価の原価負担者に対する配賦を完全に断念しなければならないとする。そして、たびたび指摘されるこの単位当り全部原価が獲得できないことに対して、「いかなる学問においても、物事の性格からして回答できない問題が存在する。給付単位にはどれだけの費用がかかるかという明白かつ素人的な問題はこのようなものである」¹²⁾と答えている。

次にムンチェルの挙げている第2番目の欠点についてである。リーベルのシステムにおいては、この種の欠点が生じることは第1番目のものと同様に当然である。なぜならば、製品種類に対していかなる変動間接原価をも帰属しえないリーベルのシステムにおいては、明らかに単位当りの変動原価の獲得もまた断念されることになる。つまり、リーベルの基礎計算における原価は、計算期間に対する帰属計算可能性から直接原価と間接原価とに区分され、前者はさらに製品に対する帰属可能性という観点から製品直接原価と製品間接原価とに分類されるのであるが、これらの原価の中から変動原価を取り出すことによって、総変動原価と総固定原価という区分をすることも可能であろう。しかしながら、リーベルにおける原価把握の特徴は、製品直接原価と製品間接原価という区分をもたらずところの「原価の製品種類への帰属可能性」という区分メルクマールにあり、これを放棄したところにはリーベルの特色は無いのである。

このように、修正全部原価計算システムを主張するムンチェルは、リーベルのシステムをその計算技術的正確性を達成しようとする試みにたいしてはある程度の評価を下しながらも、その試みが従来の原価計算の発言力の低下を引き起こすことによるのみ達成されるところとしている。そして、その種の発言力の低下を克服する打開策として次のような提案を行っている。すなわち「このような状況からの打開策は、相対的 direct 原価を含む計算と並んで間接

12) Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, *ZfhF.*, N.F. 11. Jg., 1959, S. 237.

原価の原価負担者への配賦計算を行うことである」¹³⁾と。ここでは、ムンツェルのシステムについての言及は避けるが、彼が意思決定の基礎として必要だと考えているものは次の点であることを認識すると、間接原価を原価負担者へ配賦するという提案も当然であるように思える。すなわち、彼が意思決定の基礎として必要だと考えているものは、製品単位当りの限界原価と全部原価である。

以上を要約すると、計算技術的正確性を重視しているリーベルのシステムは、従来の原価計算の発言力を低下させることによってその目的を達成するものである、とするのがムンツェルの評価である。しかし、従来の原価計算の提供していた情報（例えば、上記の単位全部原価・単位変動原価といった情報）が、実務的に有用かつ必要な場合には、リーベルのシステムにおいても、特別計算の領域で十分にその情報を獲得することが可能だと思われる。だが、特別計算の領域とはいえ、そのような計算を行うことはある意味ではリーベルの原価計算の後退であり、2種類の部分原価計算の適用面においては、両者はほとんど同一のものになってしまうという結果を引き起すことになる。

次にザイヒトとヴィレの評価を概観してみよう。

ザイヒトは前述したムンツェルと同様に次のような評価を下している。すなわち、「生産プログラム、生産方法の選択、部分領域の休止、個々の製品生産の中止等に関する適切な意思決定は、リーベルの見解と異なって次の理由で不可能である。つまり、個々の原価負担者・部門等の限界原価が認識されないこと、そして、その限界原価が変動的直接原価と決して一致しないという理由からである」¹⁴⁾と。そして、ザイヒトは更に進んで、変動間接原価は十分正確に原価負担者に帰属計算可能であるとも主張している。もちろん、この場合の正確性とは変動間接原価が操業度に依存しているという意味である。

13) Munzel, G., a. a. O., S.73.

14) Seicht, G., Die stufenweise Grenzkostenrechnung, *ZfB.*, 33. Jg.12.Nr., 1963, S.700.

また、ヴィレとザイトは、リーベルの総原価を支出作用性に応じて区分するという提案に対して批判的である。すなわち、ザイトがアクテの区分に関連して述べているところによると、そのような区分によって「計算の中に全く異なった観点、すなわち、原価計算の観点と財務計画の観点が混合し、その結果として、有効な財務計画と定められた要請とのどちらにも十分な原価計算が得られない」¹⁵⁾と述べており、また彼は同じ意味のことを次のようにも言っている。すなわち、「リーベルによって提案された収益から総変動直接原価の控除の後に残った固定直接原価を『短期的に支出作用のある原価』、『長期的に支出作用のある原価』そして『一般に支出作用のない原価』とに分類すること、そして、総変動原価を上回る総補償貢献額からこれらを段階的に補償することは、財務計画を代用しないし、また原価給付関係の隠蔽をもたらす。というのは、リーベルはアクテと同様に短期的に支出をもたらさない変動直接原価が存在すること、そして、それゆえに変動原価と支出との一致が不可能であるということを考慮していないからである」¹⁶⁾と。

以上のザイトの意見を要約すると2点にまとめることができる。すなわち、一つには総変動直接原価の中には短期的支出作用をもたらす原価以外のものが存在しているために、総変動直接原価イコール短期的支出作用原価として考えているリーベルの支出作用性に応じた原価区分は、財務計画に役立たないこと、そして、二つにはムンツェルの見解と同様の理由により、リーベルの原価計算は原価計算本来の課題のためにも役立たないことである。¹⁷⁾

このことからザイトとヴィレは、財務経済的観点に代って、固定原価の種々の固定性の事実を考慮した除去可能性という観点が考慮されるべきだと

15) Derselbe, a. a. O., S.699.

16) Derselbe, a. a. O., S.700f.

17) 同様にヴィレもアクテに対して次のような批判を行い、支出作用性による区分化の無意味なことを指摘している。「流動性は企業にとって不可分の事柄であり、ただ資本利用と収入・支出の計画及び統制を通じてのみ確保されるべきである。それゆえに、私見によれば、個々の製品または製品群の流動性ないしは流動性効果を、事前計算的及び事後計算的に確定しようとするには意味がない」と。Wille, F., *Directkostenrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung?* ZfB., 12.Nr., 1959, S. 740.

主張している。ヴィレによるとその除去可能原価の下では、全ての経営準備のために必要な原価と休止の際に発生する原価との差額が考えられている。一方、ザイヒトは、その観点の下で、固定原価を短期的除去可能固定原価、中期的除去可能固定原価そして長期的除去可能固定原価に区分しているが、その場合に、短期的除去可能固定原価と中期的除去可能固定原価との合計が、ヴィレの意味における除去可能固定原価に一致する。

これに対して、ムンチェルは、支出作用性の観点と除去可能性の観点はいずれも必要であり、1つの計算システムの中で2つの観点を同時に考慮することも可能であるとしている。なぜならば、固定原価は固定性に関して異質的ブロックから成り立っており、それを同質的ブロックに分類することは、意思決定の観点からも有益だからである。しかし、この除去可能性の観点は、支出作用的観点を含まなければ十分なものとはなり得ない。そこで、このムンチェルの場合の支出作用性による区分は、固定原価に対してのみならず、総変動原価がすべて経常的に支出作用原価としてみなされるわけではないという理由で、変動原価に対しても考慮されている。

以上でムンチェル、ザイヒトそしてヴィレの評価を記述し終えた。次にリーベルの原価計算に対して好意的な評価を下している研究者達の見解を挙げてみよう。

すでに前節においてシュバイツァー等の考えを見てきたように、彼等は5点にわたって2種類の部分原価計算の相違点について指摘していたのであるが、この中には一貫して発生原因原則に応じた原価の把握を意図しているという理由で、リーベルの原価計算がよりすぐれているという考えが表明されていた。この点について小林教授の見解を引用すると次のようになる。「企業プロセスの写像がより完全に行われるという点で、部分原価計算とくにリーベルの部分原価計算がより進んだ発展段階を示すものであり、写像がより完全になるほど、原価計算がより多くの目的に役立つことが具体的に説明されている。企業プロセスの写像は、原価計算が発生原則に反して行われる時に妨げられる」¹⁸⁾と。続いて教授は「すなわちリーベルの部分原価計算では、

すべての原価は一義的な帰属可能性に基づいて集計され、計算の関連基準もより厳密に定義されているとされる。その原価把握の原則は一致原則と呼ばれ、ある決定によってひきおこされる原価のみがその決定にレリバントな原価として把握される。また、操業度ばかりでなく、他の原価作用因に対する原価依存関係、したがって多次元の原価関数が原価計算において写像される。さらに、原価の変動性、帰属可能性のほかに、支出性、除去可能性等のいくつかのメルクマールが写像され、そのような写像により原価計算はより多くの目的に役立つ原価情報を提供できるようになると高く評価されている¹⁹⁾と述べておられる。

以上、シュバイツァー等は、企業プロセスの描写がより完全にできること、したがって、それを利用することによって、より多くの目的に役立つ情報を準備することが可能になるという理由で、リーベルの原価計算が、従来の変動原価に基づく部分原価計算よりも一歩進んでいると判断しているわけである。これについて、小林教授はシュバイツァー等の解釈を一部受け入れられないとしながらも、その大筋においては、彼の説明は論理的かつ明確なものだとして、彼等のこのような解釈に対して次のように述べておられる。「しかしいずれにしても、原価計算によって企業プロセスおよびその多様な側面をできる限り完全に写像することが重要であることは議論の余地はない。また、原価計算システムの今後の展開が多次元の原価関数を含む企業プロセスのより完全な写像を行う方向で進むことは明らかである。そして、本書はこの方向に沿うものである²⁰⁾と。

さて、では小林教授自身はリーベルの原価計算をどのように評価しておられるのであろうか。教授は昭和52年の論文の中で次のように述べておられる。「リーベルの提案は、わが国においてもしばしば取り上げられているが、その場合、固定費の段階的補償計算がとくに問題とされ、アクテ(K. Agthe)

18) 小林哲夫稿, Schweitzer, 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, 昭和52年1月, 118頁。

19) 小林哲夫稿, 前掲論文, 118頁。

20) 小林哲夫稿, 前掲論文, 119頁。

やメレロヴィツ (K. Mellerowicz) の提案やアメリカにおける貢献差益法と並んで直接原価計算システムの延長線上にあるものと受け取られている。しかし、一義的に帰属できないすべての原価の配賦を否定する点は明らかに直接原価計算とは異なっている。そして、西ドイツでは、リーベルの提案は、直接原価計算とは区別すべきであるという見解が多い²¹⁾と。この論文の注の部分で、教授もかつてはリーベルの提案を直接原価計算システムの延長線上にあるものとして扱っていたことを認めながら、次のように論を展開されている。「リーベルの原価計算が直接原価計算と本質的に異なるか否かは、種々の目的に基礎的情報を提供するという一般的な情報システムの次元と、そこで得られた情報が具体的な計画・統制問題に適用する次元とでは、必ずしも同じように判断できない。というのは、後者の次元では、変動製造間接費の配賦や経営準備原価の期間配分を完全に排除することは必ずしも合目的的ではないからである²²⁾と。このように教授の評価は、種々の目的に対する基礎的情報を提供するという次元では、リーベルの提案が伝統的 direct 原価計算と較べて、原価の発生をより完全に写像できるという意味において一歩進んだものであり、他方、基礎的情報を具体的な計画・統制問題に適用する次元では、リーベルの補償貢献額計算も変動費に基づく補償貢献額計算と大きな違いは見当らず、両者を明確に区分することはできないというものである。この小林教授の見解より推論すると、リーベルの原価計算が伝統的な直接原価計算とは本質的に異なったものとする西ドイツでの見解は、基礎的情報を提供するという次元（基礎計算の領域）をより重視したものであり、他方、両者は本質的に大差ないものとする我国においても見られるような見解は、基礎的情報の具体的な計画・統制問題への適用の次元（特別計算の領域）をより重視した見解であるように思える。

さて、本節の最後に、リーベルの原価計算と従来の変動原価計算とを一応

21) 小林哲夫稿, 原価計算システムの課題と展開, 産業経理, Vol.37 No.7, Jul:77, 55~56 頁。

22) 小林哲夫稿, 前掲論文, 56頁。

は区分されながらも、結局、形態的分類の観点からいずれも直接原価計算形態であるとして位置づけられている両頭正明教授の見解を紹介しよう。

両頭教授は、「西ドイツにおける直接原価計算——その形態的分類を中心として——」と題される論文の中で、すでに紹介したモウスの見解に従って、次の4つの直接原価計算の基本形態を提示されている。すなわち教授によれば「補償貢献額は売上高と次の4つの原価との差額である」²³⁾として、以下の4つの直接原価計算の基本形態を挙げておられる。²⁴⁾

(原 価)	(直接原価計算の基本形態)
a) 比例直接原価(3)総括的直接原価計算
b) 比例直接原価と 固定直接原価(4)段階的直接原価計算
c) 比例直接原価と 比例間接原価(1)総括的変動原価計算
d) 比例直接原価と 比例間接原価と 固定直接原価(2)段階的変動原価計算

そして、両頭教授は、この直接原価計算を分類するメルクマールとして、第1に補償貢献額を算定するために売上高と比較される原価範疇、そして第2に補償貢献額算定以後の計算の内容を挙げ、²⁵⁾前者の原価範疇については、総原価の操業依存性と原価負担者に対する帰属可能性というメルクマールによって、おのおの比例原価と固定原価、そして原価負担者直接原価と原価負担者間接原価という区分をされている。そして、これらのメルクマールの組

23) 両頭正明稿、西ドイツにおける直接原価計算—その形態的分類を中心として—、企業会計、第29巻第5号、118頁。

24) Moews, D., *Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren*, Berlin, 1969, S.25, 両頭正明稿、前掲論文118頁より引用。

25) 両頭正明稿、前掲論文、118頁。

合せによって次の4つの原価範疇が得られると述べておられる。²⁶⁾

比例原価負担者直接原価

比例原価負担者間接原価

固定原価負担者直接原価

固定原価負担者間接原価

もちろん、上述の4つの直接原価計算形態は、これら4種の原価範疇のどこまでが原価負担者に直接帰属されるかによって区別されたものである。ここで、明らかにこれら4種の原価範疇のうち、最後の固定原価負担者間接原価は、いかなる直接原価計算形態における原価負担者計算においても製品種類に対して帰属計算されないものである。

さて、上記の論文では、4つの直接原価計算形態が、(1)の総括的変動原価計算から(2)→(3)→(4)へと段階的に発展しており、リーベルの提案した(3)及び(4)の原価計算（すでに述べたように筆者はリーベルの提案の中に(4)も含まれていると考えている）も、直接原価計算の一貫した流れの中にあるものとして扱われているのである。このような見解の背景には、「直接原価計算とはいかなるものぞ」という問いに対する両頭教授の明確な回答が存在していることを見逃してはならない。教授はこれについて次のように主張される。「全部原価計算と直接原価計算とを峻別する決定的な基準は、直接原価計算では給付種類に対する間接原価の配賦および給付単位に対する固定原価の配賦を断念することである」²⁷⁾と。この直接原価計算の定義より推論すれば、この概念定義に完全に妥当するのは、4種の形態のうち、(3)と(4)つまり総括的 direct 原価計算と段階的 direct 原価計算である。他の2種の形態はこの定義から外れることになる。なぜなら、(1)と(2)の形態は、いずれも給付種類に対する間接原価の帰属が行われているからである。ただ、(1)と(2)の形態においても、(i) 給付単位に対する固定原価の配賦を断念しているという理由、そして(ii) アメリカや日本の文献においては、給付単位に対する固定原価の配賦を断念

26) Moews, D., a. a. O., S.24, 両頭正明稿, 前掲論文118頁より引用。

27) 両頭正明稿, 前掲論文, 117頁。

することをもって直接原価計算を特徴づけているという2つの理由から、(3)と(4)という直接原価計算への過程として、(1)と(2)も直接原価計算の枠内に含めておられるのであろう。そうであるならば、両頭教授の場合、全部原価計算と直接原価計算を区分する定義の中で、「固定原価の給付単位に対する配賦の断念」と「間接原価の給付種類に対する配賦の断念」とは、同次元ではなく、まず、少なくとも「固定原価の配賦」が断念され、更に次の段階で「間接原価の配賦」を断念することによって、より完成した直接原価計算が構築されるというように、直接原価計算の定義を二次元的に把えておられるのであろう。

いずれにしても、両頭教授は上記のような定義をしておられるのであるが、そのような定義より出発すれば、リーベルの原価計算こそが真の意味における直接原価計算であるという結論にたどりつくことが理解される。

ここで、再びシュバイツァー等や小林教授の見解を思い起すと、モウスや両頭教授の解釈との間に違いが存在していることが理解される。

では、リーベルの原価計算についての、このような評価の違いをどのように理解すれば良いのであろうか。これについて即断はできないが、次の2つの事柄が主張可能だと思われる。評価の違いが生じる第一番目の理由はアプローチの相違にある。小林教授やシュバイツァー等は、リーベルの提案が情報システムの次元に対して行われるものとして理解しておられる。事実、小林教授自身次のように述べておられる。「この試みでは、多くの異なった目的に対していずれにも、原価情報が提供できるような原価情報システムを構築することが必要であるという観点から、原価計算システムの展開を考察した。これに対して、原価計算の発達は、種々の計画や統制面の問題に対してどのように原価計算が行われるかという観点から、原価情報の利用面において考察することもできる」²⁸⁾と。これに対して、両頭教授の場合には次の主張からもわかるように、リーベルの提案を直接原価計算の発展という枠組みの中で

28) 小林哲夫稿、原価計算システムの課題と展開、産業経理、Vol.37 No.7, Jul: 77, 58頁。

把握しようとしている。すなわち「われわれはこのような西ドイツにおける変動原価計算または限界原価計算から直接原価計算への発展過程を広く直接原価計算の発展過程として促えていこうとするものである」²⁹⁾と。このように小林教授やシュバイツァー等の場合には情報システムのアプローチ、そして、両頭教授の場合には形態別アプローチをとることから、その評価にも違いが生じてくるものと思われる。

評価の違いが生じる第二番目の理由は概念定義の相違にある。これについて、小林教授は「しかし、一義的に帰属できないすべての原価の配賦を否定する点は明らかに直接原価計算とは異なっている」³⁰⁾と述べられていることからわかるように、教授のいわゆる直接原価計算（変動原価計算）の定義の中には、間接原価（変動間接原価）の給付種類への配賦の断念は含まれていない。これに対して、両頭教授の場合には、上述のように「固定原価の配賦」と「間接原価の配賦」の両方を断念することが、全部原価計算と直接原価計算とを画する基準であると理解されている。このように直接原価計算に対する概念定義の違いが、リーベルの提案に対する評価の相違となってあらわれていると判断する。

V 相対的個別費に基づく部分原価計算の問題点

本節では、リーベルの原価計算における問題点を、主に小林教授の指摘を借りて示すことにする。

小林教授はリーベルおよびシュバイツァー等に対して批判を加えることも可能であるとして次のように述べられている。「たとえば、リーベルの部分原価計算では、基礎計算においては間接費の配賦は行われませんが、計画や統制のためには、ある程度は配賦計算が行われねばならない。そこで、そのよう

29) 両頭正明稿，前掲論文，116頁。

30) 小林哲夫稿，前掲論文，56頁。

に拡大された局面では、それが結果的に直接原価計算の適用とどれだけ異なるかという疑問が出よう。また、直接原価計算では価値的原価概念が妥当するのに対して、リ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があるが、これもただちに受け入れられない。これについては両原価概念の解釈が問題となるが、著者達の理解する価値的原価概念は、リーベルの部分原価計算が計画や統制に適用される局面ではやはり入ってくるように思われる。というのは、計画や統制のためには、サブシステムや部分決定モデルが設定されるために、彼等のいう支出原価に基づく帰属計算は多かれ少かれ放棄されなければならないからである。そのほか、原価計算システムが期間計算と給付単位計算のいずれに重点をおいて展開されるかについても議論の余地がある³¹⁾と。

この教授の論述の中には、3点にわたる問題点が指摘されている。まず第1点は、リーベルの原価計算においても、必要に応じて間接原価の配賦計算を行わなければならないという指摘である。これについては、リーベルのシステムにおいてもその必要に応じて特別計算の中で間接原価の配賦計算を行わなければならない、すでに紹介したように小林教授自身も別の論文の中で、種々の計画や統制の問題に対してどのような原価計算が行われるかという観点から原価計算の発展をとらえると、リーベルの提案も、わが国やアメリカで論ぜられている直接原価計算とそれほど違わないかもしれないという意見を述べておられる。³²⁾筆者もまた製造原価を構成する共通費や補助部門費並びに一般管理費を、その必要に応じて配賦することの意義を認めるものであり、小林教授の指摘されるようにその結果だけを見るならば、従来の直接原価計算と大差ないかもしれないと推測するものである。ただ、変動製造間接費の取り扱いだけに限るならば、两部分原価計算には相違が生じる。つまり、変動原価計算においては、変動製造間接費はプロダクト・コスト性を持つが

31) 小林哲夫稿, Schweitzer, 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, 昭和52年, 119頁。

32) 小林哲夫稿, 原価計算システムの課題と展開, 産業経理, Vol.37 No.7, Jul.'77. 58頁。

ゆえに、最初から製品原価の構成要素となるが、他方、リーベルの原価計算の場合には基礎計算の段階では、それが製品種類別に集計されることはない。この場合にも、固定間接費の場合と同様に、変動製造間接費はその必要が生じた際には特別計算の段階において配賦計算されることになるだろう。

次に第2点についてである。この批判は、リーベルの基礎計算表において支出作用的原価のみが把握・計上され、非支出作用的原価（例えば自己資本に対する計算利子、計算的企業家賃金等）は計上されないことに対するものである。この非支出作用的原価の取り扱いについては、シュマーレンバッハのコンテンラーメンの中では付加原価として基礎計算の中に含まれており、リーベルのそれとは異なった処理がなされている。しかし、リーベルの場合にも、特別計算すなわち計画や統制への適用面に対しては、この非支出作用的原価を考慮しなければならないことは明らかである。この点について両頭教授は「リーベルの場合には、このような非支出作用的原価は基礎計算には入らないで、特別計算の領域に入り、ある特定の計算目的を達成するために必要な原価情報である」³³⁾と述べられている。しかし、いずれにしても、リーベルの部分原価計算において、基礎計算と特別計算の区別あるいは関係を明確にする必要性は残っている。

次に第3点についてであるが、筆者はリーベルが計算の正確性を重要視していることから、期間計算の方により大きなウェートを置いているのではないかと考えている。³⁴⁾たとえば、リーベルの部分原価計算では、変動原価計算と異なって、間接原価の配賦計算を少なくとも基礎計算においては行わないということにその意図が現れている。もちろん、リーベルの原価計算においても、計算目的に応じて配賦計算が行われるのであるが、それは特別計算に

33) 両頭正明稿、西ドイツ直接原価計算の一考察——リーベルの所説を中心として——、神戸商大・商大論集、第25巻第1・2・3号、昭和48年9月、99頁。

34) また、次のリーベルの主張から、彼が給付単位計算を重視していないことがわかる。「いかなる学問においても、物事の性格からして回答できない問題が存在する。給付単位にはどれだけの費用がかかるかという明白かつ素人的な問題はこのようなものである」と。Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, *ZfhF.*, N. F. 11. Jg., 1959, S.237.

において現実の要請のために行うのである。ただ厳密に言えば、リーベルの原価カテゴリーの分類のところで説明したように、期間間接原価が生じることから、1年あるいは1ヵ月等を期間とする期間計算も、それが実際の企業状況を表現できているかどうか疑わしい。ともかく、給付単位計算においては、それだけ多くの間接原価の配賦（期間間接原価の配賦および期間直接原価のうちの原価負担者間接原価の配賦）が行われることから、計算の正確性がより失われることが明らかである。ここで、給付単位計算と期間計算のいずれがより重視されるべきかということは、その時々々の経営構造と計算目的に依存しているので、一義的な結論を下すことは困難だと思われる。したがって、一般的に原価計算システムはどちらに重点を置くべきかという問いに答えることはできないと思われる。ただ、リーベルの原価計算においては期間計算の方をより重視しているのではないかと考えるのは、計算的正確性を追求するためには期間計算の方が間接原価の配賦計算の機会が少ない分その目的を達成しやすいと考えるからである。だが、この問題に関しては、計算的正確性という観点からのみの判断ではあまりにも原則論的であると思っている。この問題は原価計算の本質に関わることなので、一応の判断を下しながらも、なお、これからの課題として引続き研究していきたい。

また、小林教授は別の論文において、おおよそ次の5点にわたって問題点を挙げておられる。³⁵⁾

- ① 変動原価イコール短期的支出原価の前提について。
- ② 個々の原価負担者や原価部門において主要原価作用因への依存性を考慮することが望ましいとされているが、では何が重要な作用因であるのか。
- ③ 1つの原価場所において、いくつかの作用因が他の原価場所との相対的な関係で等しく重要なものとして問題とされる場合があるが、それを「基礎計算」の構造のなかでいかに処理すべきかについては、具体的な説明がない。

35) 小林哲夫稿、西ドイツ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、94—97頁。

- ④ リーベルの例示計算においては隘路要素が1つに限られている。
- ⑤ リーベルは、決算報告書における棚卸資産原価の直接原価に対して、直接原価が価格下限の原理として妥当するがゆえに正しいと述べているが、これは財務会計上の観点からみて明らかに疑問の多いところである。

まず第1番目の問題点についてである。これについては、すでに第3節において、アクテとメレロヴィツに対するヴィレとザイヒトの批判として説明したが、リーベルが変動費イクオール短期的支出原価と想定しているのに対して、変動費の中にも短期的支出と結びつかない原価が存在するのではないかという批判である。この批判を克服するために、変動費を短期的支出作用原価とそれ以外の原価とに区別することは可能であるが、その場合には、リーベルの挙げた原価集計表の体系がくずれてしまう恐れがあって簡単には扱うことができない。小林教授自身は、この批判を克服するためには次のような工夫が必要であると述べられている。すなわち「すべての原価の支出性の区分を『基本計算』のなかで取り上げる特別な工夫、あるいは、それが不可能であれば、予算体系との結びつきに対して更に特別な工夫がなされなければならないであろう³⁶⁾」と。

次に第2番目の問題点についてである。確かにリーベルの提案については何が重要な作用要因であるかということについては、個別的には述べられておらず、ただ一般的に「当該基礎計算の構築の場合に、上記の幅広い基準に従って、どのように形成された原価カテゴリーが考慮されるべきかということは、経営構造と計算目的及び課題とに依存している」³⁷⁾と記述している。リーベルは、原価を種々のメルクマールに従って分類しているのであるが、そのうちでも特に支出作用性に応じた分類を重視している。これは、従来の操業度への依存性という一次元的な観点による分類に対して、多次元的な観点による原価分類を意図するものである。そうすることによって、どの原価

36) 小林哲夫稿，前掲論文，94頁。

37) Riebel, P., *Einzelkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, Opladen, 1972, S. 137.

がどの種の意味決定に依存しているかということが明確になる。だが、その代りに、今までの変動原価計算における操業度への原価依存性というある意味では明確な関係は得られなくなるのではないかという疑問が生じるかもしれない。しかし、リーベルの原価集計表においても、変動費と固定費への分類は行われている。しかも、伝統的 direct cost 計算と較べて、各々が多様なメルクマールによってより詳細に区分・表示されている。このような可能性が存在する以上、従来の直接原価計算から得られていた情報が、リーベルの原価計算においては得られないのではないかという不安は解消されると考える。

次に第3番目の問題点についてである。これは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、同時に重要な影響を及ぼしている場合に基礎計算においてどのように表現するかという問題である。結論的に述べるならば、このような関係をリーベルの基礎計算において表現することはできない。なぜならば、確かに基礎計算においては、原価が幾つかのメルクマールに従って分類されるのであるが、結局は1つの原価に対する1つの作用因の影響しか表現できないからである。³⁸⁾

第4番目の問題点は隘路要素が1つに限られていることである。これは複数の隘路要素が独立的に存在する場合、及び複数の相互依存的な隘路要素が存在する場合へと展開されるべきである。しかし、小林教授も指摘しておられるように、リーベルは彼の基本的な考え方を明示するのに、あえて複雑な事例を設定する必要性を感じなかったのかもしれない。

最後に第5番目の問題点は、公表財務諸表における棚卸資産原価算定の問題である。この点について両頭教授によると、リーベル自身は具体的な展開は行っていないが、彼の弟子であるレイヤー (Layer, M.) から、その考え

38) このような場合、およびある原価に対して複数の原価作用因が影響を及ぼしているときに更にそれらの原価作用因に対して別の原価作用因が影響を及ぼしている場合には、これを構造行列に基づく原価計算において表現することが可能である。小林哲夫稿、原価計算システムの課題と展開、産業経理、Vol.37 No.7, Jul: 77, 54~55頁を参照されたい。

方を引き出すことができる。すなわち「棚卸資産の製造原価は操業比例（直接）原価と除去可能操業固定（直接）原価（Abbaufähigen beschäftigungsfixen Einzelkosten）とから構成される。この操業比例原価と除去可能操業固定原価とは、もし棚卸資産の製造が中止されるならば、それは発生しないであろう原価であり、将来の期間における原価節約額（Kostensparnis）を意味しており、ともに棚卸資産の製造原価として資産に計上されることになる」³⁹⁾と。ただ、この問題については、変動原価計算の部分でも述べたように、公表財務諸表においても直接原価（Einzelkosten）で算定された棚卸資産を計上しようとするには、客観的検証可能性と社会的利害調整機能という2つの観点を考慮して、これらに対して十分な説明をしなければならないであろう。

おわりに

「西独における直接原価計算の展開」と題した本稿は、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」の特徴を明らかにし、そして、それ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目的としている。その目的のために西独における一連の直接原価計算展開の流れに従って、各々の計算形態を代表する研究者の見解を概観してきたわけである。そして、そのような直接原価計算の諸形態は、結局、「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」という2つの

39) 両頭正明稿、前掲論文、102～103頁。なお詳しくは、両頭正明著、『現代西ドイツ直接原価計算論序説——相対的 direct 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、昭和55年、125～138頁を参照のこと。また、両頭教授は以下のように、基礎計算ならびに特別計算について問題点を挙げておられる。基礎計算については次の3点である。①各種の原価の区分の基準が必ずしも一義的でないこと、②基礎計算と特別計算との関係が明確でないこと。③リーベルの基礎計算には、たとえば、各原価範疇における個々の原価種類の性格の問題、勘定機構の問題など多くの問題が残されていること。続いて特別計算については次の2点である。①リーベルの完全操業の例では、隘路要素が1つに限られていること。②価格政策において、販売価格、原価を考慮に入れているが、経営価格政策に必要な目標利益ないしは目標利益率の算定、ならびに、その直接原価計算への導入の問題については、具体的には何も述べられていないこと。両頭正明稿、西ドイツ直接原価計算の一考察——リーベルの所説を中心にして——、神戸商大・商大論集、第25巻第1・2・3号、昭和48年9月、99～102頁。

形態に分類可能だとするシュバイツァー等の見解に従って、2種類の部分原価計算を比較する形でリーベルの原価計算の特徴を明らかにしてきた。その結果、リーベルの部分原価計算を限界計画原価計算の補足計算として位置づけているキルガーの見解⁴⁰⁾を別にすれば、リーベルの部分原価計算も単なる補足計算ではなく、変動原価計算と同様に各種の原価計算目的を達成することが可能な独立的・継続的なシステムであるという点では意見の一致をみていることが確認できた。ただし、このシステムは、いまだ完全なものとは言えず、その意味では、今後の展開および改良を必要とするものである。

さて、問題なのは、このリーベルのシステムをどのように位置づけるべきかということである。この位置づけの問題に対しては以下の2つの見解が存在していた。

まず、第1番目の見解は、モウスや両頭教授に代表されるように、リーベルのシステムを一連の直接原価計算の発展プロセスの中に位置づけようとするものである。それに対して、第2番目の見解は、シュバイツァーや小林教授に代表されるように、リーベルの提案の意味を情報の適用面というよりも、現実の原価発生との諸関連をできるだけ正確に描写するという一般的な情報システムの次元にあるとするものである。前者の立場に立てば、「売上高から控除される原価範疇の相違」によって一連の直接原価計算は4つの基本形態に表現され、さらにそれら4つの形態は、その基礎が変動原価かそれとも相対的個別費かという観点から2つの形態に分類される。この解釈に依れば、これら4つの形態のうちの「段階的間接費補償を伴う純粹の直接原価計算」こそが、真の直接原価計算なのである。なぜならば、この種の形態は次のような定義に適っているからである。つまり「全部原価計算と直接原価計算とを峻別する決定的な基準は、直接原価計算では給付種類に対する間接原価の配賦および給付単位に対する固定原価の配賦を断念することである」⁴¹⁾と。こ

40) Kilger, W., *Flexible Plankostenrechnung*, Köln u. Opladen, 3. Aufl., 1967, S.119, 両頭正明稿, 前掲論文, 90頁。

41) 両頭正明稿, 西ドイツにおける直接原価計算, 企業会計, 第29巻第5号, 117頁。

のような見解に従うならば、プラウト並びにアクテやメレロヴィツの提案した部分原価計算は、真の意味における直接原価計算ではなく、まさに変動原価計算なのである。それにもかかわらず、この変動原価計算とリーベルの原価計算を、いずれも直接原価計算の一形態として位置づけているこの見解によれば、直接原価計算の定義が2段階に行われているものと推論される。すなわち、給付単位に対する固定原価の配賦を断念した段階で全部原価計算と変動原価計算を区分し、次に給付種類に対する間接原価の配賦を断念した段階で変動原価計算と真の直接原価計算とを区分するのである。

これに対して、後者すなわちシュバイツァーや小林教授の見解によると、リーベルの原価計算は「一義的に帰属できないすべての原価の配賦を否定する点は明らかに直接原価計算とは異なっている」⁴²⁾ので、伝統的な直接原価計算とは一線を画するものであると評価される。

本稿においてこの2つの見解の違いは、1つはアプローチの相違、他の1つは直接原価計算に関する概念定義の相違から生じたものであるとした。それでは、筆者自身この2つの見解のうちいずれを支持すべきかについて明らかにする必要があるわけである。現段階としては研究も浅く、軽々しく判断を下すべきではないが、一応の判断を示しておこう。筆者の考えとしては、リーベルの原価計算は従来の直接原価計算とは一線を画しているものとして把えるべきではないかと考えている。というのは、変動原価計算においては、その原価把握・表示の段階ですでに変動原価と固定原価といったある意味では恣意性の介在する分類方法が採られるが、それに対してリーベルの提案では、原価把握・表示の段階ではある基準値階層に対する直接原価と間接原価という分類方法が採られ、この分類方法には操業度基準と比べて恣意性が入りにくいといった理由から、現実の原価態様がより忠実に描写可能だからである。これを原価計算のシステムの問題として把えると次のように主張できよう。すなわち、変動原価計算は、これまでの原価計算がそうであっ

42) 小林哲夫稿、原価計算システムの課題と展開、産業経理、Vol. 37 No.7 Jul: 77, 56 頁。

たようにアウトプット志向的であるのに対して、リーベルの原価計算はインプット志向的なものではないかということである。従来の原価計算は主要な幾つかの経常的原価計算目的を想定し、そのための原価計算を制度的原価計算とし、次に必要に応じてその度ごとに行われる原価計算を特殊原価調査という枠組みで把えていたのに対して、リーベルの原価計算は、特定の原価計算目的をあらかじめ明示せず、できるだけ生のままの数値を記録しておいて(基礎計算)、それをできるだけ幅広い利用目的(特別計算)のために備えようとするのである。したがって、前者は情報を得た段階でその利用目的に応じた分類を行うという意味でアウトプット志向的である。これに対して、後者は情報を得た段階では利用目的が特定化されていないという理由でインプット志向的である。とは言うものの、すでに述べたようにリーベルの原価計算においても、インプットされた原価情報が、ある種の原価カテゴリーに従って分類されるのであるが、それにしても、幅広い利用と弾力的使用のために、できるだけ恣意性を含まない生の情報を提示しようとしている点で、リーベルの原価計算は変動原価計算とは一線が画されるべきものだと思われる。