



ドイツ部分原価計算システムの研究

阪口, 要

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

1993-10-13

(Date of Publication)

2014-01-17

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

乙1771

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.11501/3078475>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D2001771>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



氏名・(本籍)	さか ぐち かなめ 阪 口 妻	(大阪府)
博士の専攻分野の名称	博 士 (経営学)	
学位記番号	博ろ第60号	
学位授与の要件	学位規則第4条第2項該当	
学位授与の日付	平成5年10月13日	
学位論文題目	ドイツ部分原価計算システムの研究	

審 査 委 員	主査 教授 小 林 哲 夫		
	教授 谷 武 幸	教授 加 登 豊	

論 文 内 容 の 要 旨

本論文は、11章より構成され、主として部分原価計算システムに関するドイツにおける学説の展開を跡づけようとしている。

第1章「数量原価計算」では、Schmalenbachの研究業績を吟味し、彼の学説のなかで部分原価計算思考がどのように芽生え、展開されていったかを明らかにしている。Schmalenbachの原価計算論すべてが部分原価計算論であるとはいえないが、1899年段階に発表された原価分解論では比例原価と固定原価を区分する試みが見られ、1930年の『原価計算と価格政策の原理』（第5版）でいう数量的原価計算は、今日一般にドイツ語圏内でディレクト・コストイングあるいは比例原価計算と呼ばれている部分原価計算システムの前身といえるものであると主張している。また、計算価値ないしプレチアーレ・レンクングを中心とする彼の所説には、後に Böhm=Wille によって提唱された標準限界価格計算につながる構想が見られると指摘している。これらを通じて、Schmalenbach 学説をドイツ部分原価計算論の基礎的な出発点の一つに位置づけている。

第2章「ブロック原価計算」では、Rummelの統一給付単位計算並びにブロック原価計算を取り上げ、彼の学説も、その後の部分原価計算システムの発展に大きな影響を与えたことを明らかにしている。Rummelは、複数の関係値体系を用いて原価をできる限り発生原因に即して原価負担者に帰属計算しようとする統一給付単位計算の考え方にに基づき、原価を数量比例的原価と暦時比例的原価に区分し、後者を製品単位に配賦しないで一つのブロックとして処理するというブロック原価計算の考え方を提唱しているが、関係値については他の論者に類似する考え方が見られるとしても、一つの完結的な理論を構築している点、及びその後の部分原価計算システムの展開に強い影響を及ぼした点で、彼の学説を、Schmalenbach 学説と並んで、ドイツ部分原価計算論の萌芽を形成する大きな部分であると位置づけている。なお、Rummelの主張には計画原価計算に結びつきうる構想が見られることも指摘している。

第3章「ディレクト・コストイング」では、第2次大戦後アメリカの影響を受けて実践化されたディレクト・コストイングについて、全部原価計算との優劣に関する当時のドイツにおける議論の内

容を吟味している。本章では特に Mellerowicz の見解に基づいて当時の考え方を取り上げているが、彼の所説に含まれる誤解を指摘する一方、特に個々の製品の収益性を示すためには固定原価を単一のブロックとして集計することが合理的でないという点でディレクト・コストイングに対するかなり強い批判があったこと、そしてその批判からドイツでは、例えば固定原価の段階的補償計画を伴う部分原価計算が提唱されるに至ったことを明らかにしている。

第4章「段階的固定原価補償計算」では、前章で述べたディレクト・コストイングへの批判から出発して、Agthe や Seicht 等によって提唱された固定原価の段階的補償計算を伴う部分原価計算の内容を吟味している。特に本章で強調している点は、固定原価を単一のブロックとして集計するのではなく、グループ別の段階的な補償計算を展開するに当たって、固定原価の特性に関する Schmalenbach、Rummel、Walther、Schneider、Gutenberg、Kilger、Kosiol 等の理論的な解釈がこの計算のなかに取り込まれているということである。これによって、ドイツにおける段階的固定原価補償計算が独自の展開を持ちえたことが明らかにされている。

第5章「標準限界価格計算」では、Böhm=Wille によって提唱された標準限界価格計算について諸論者の見解を引用しながら吟味を行っている。この提案の実践的な意義については批判的な見解が多いが、彼らが提唱する計算システムには、Schmalenbach のプレチアーレ・レンクングの構想が線形・非線形の計画計算モデルとして再現されているという点で、部分原価計算システムに関するドイツの伝統的な理論が受け継がれていることを見逃すべきではないと指摘している。

第6章「限界計画原価計算（Ⅰ）」では、1950年代から1960年代にかけて限界計画原価計算の理論づけ及び実践化に貢献した Plaut の所説を取り上げ、アメリカの直接原価計算とドイツの原価計算論がどのように彼の考え方に影響を与えたかを考察している。Plaut 自身は直接原価計算から強い影響を受けたことを認めているが、彼の所説を検討することにより、ドイツの原価計算論なかんずく Rummel の考え方が Plaut の限界計画原価計算に多くの影響を与えていることを論証している。また、本章では、Kilger や Kosiol 等の見解を引用しながら、ドイツ的な部分原価計算の発展の流れのなかで限界計画原価計算が生成・発展していった過程を浮き彫りにしている。

第7章「限界計画原価計算（Ⅱ）」では、限界計画原価計算がその後ドイツでどのように理論的に精密化され、今日のドイツにおける典型的な部分原価計算システムとして確立されたかを、特に Kilger の所説を通じて考察し、同時に比較的最近の新たな展開について言及している。Kilger 自身は彼の限界計画原価計算がドイツの伝統的な原価計算と共通する多くの属性を持っていると述べているが、この点を彼の所説を検討することによって論証する一方、環境変化への動的・弾力的な対応が支援できるように Kilger が加えた多くの改良点をその枠組みのなかでの貢献として抽出している。

第8章「期間成果計算モデル」では、Pichler のモデルに基づいて Wartmann 等がドイツの鉄鋼会社で構築した原価計算システムを取り上げている。このシステムを基礎とした新たな原価計算・短期成果計算モデルを展開する学派は「経営モデル派」と呼ばれているが、本章ではその主導者である Laßmann の期間成果計算モデルの内容を限界計画原価計算と対比しながら検討している。この期間成果計算モデルは期間関連的な投入・販売数量を介して期間成果を計算するものであるため、製品関連的な部分原価計算と一応個別のシステムといえるが、このモデルの内容及びその未解決な問題をめぐる論点のいくつかは、部分原価計算システムの領域における将来の研究課題を展望するための指針を提供すると指摘している。

第9章「相対的補償貢献額計算」では、相対的固定原価及び一貫性原則という独自の概念を用いて

展開された Riebel の相対的補償貢献額計算を取り上げ、伝統的な原価計算概念との関連性及び Laßmann の期間成果計算モデルとの異同について論じている。伝統的な原価計算概念との関連性については、Riebel が Schmalenbach の基礎計算の考え方を継承してそれを拡張させていること、及び原価発生原因計算が原価帰属性概念を通じてより厳密に適用されていることを明らかにし、この点で相対的補償貢献額計算がドイツ原価計算論の一つの発展形態を示すものであると指摘している。他方、期間成果計算モデルとの異同については、多様な原価作用因の影響をトータル・コストの動きに反映できるような原価計算システムの構築を考えている点で共通性が見られるが、経営計画計算に関しては計算構造的に異なった考え方が取られていることを明らかにし、両者にそれぞれ解決すべき問題が残されていると指摘している。

第10章「原価計算システムの分類」では、各章で取り上げた部分原価計算の諸形態をいくつかのメルクマールによって相互に比較し、それぞれの異同点及び発展の系譜を明らかにする一方、特にディレクト・コストイング、限界計画原価計算、相対的補償貢献額計算を、原価概念、操業度の測定尺度、個々の原価要素の帰属計算の方法、原価配分原則、原価分解法、考慮される原価作用因の範囲、補償貢献額計算の構造等について相互に比較し、部分原価計算の今後の展開を考える上での問題点を明らかにしている。本章では、Layer、Moews、Schweitzer = Hettich = Küpper 等の見解も参考としているが、変貌する経営内外の環境が個々の原価計算システムの設計に与える諸条件やそのもとで追究される個々の計算目的の内容についても新たな検討を加えながら、ドイツにおける部分原価計算システムに関する研究の系譜と今後の発展について展望を与えている。

第11章「結章」では、ドイツにおいてこれまでに行われた実態調査結果のいくつかを紹介し、主として理論的な見地から検討した上述の部分原価計算が実際にどの程度適用されてきたかを補足的に説明している。また、現在実務で関心が持たれているトピックスにも触れている。

論文審査の結果の要旨

本論文では、ドイツにおける部分原価計算に関する学説研究というスタイルを取りながら、特に、現在その優劣を競い合っている3つの代表的な原価計算システム、すなわち、Kilger の限界計画原価計算、Riebel の相対的補償貢献額計算、Laßmann の期間成果計算モデルにおいて、ドイツ原価計算の伝統的な理論や概念がどのように継承され、またどのように新たな考え方が展開されているかが検討されている。

現在、ドイツでは、これら3つの原価計算システムはそれぞれの実践的な適用可能性を中心として優劣が論ぜられている傾向が強いが、これらのシステムは、原価概念、原価計算目的や個々の目的に対する計算構造のあり方、原価配分に対する考え方等が異なっていることも次第に明らかになってきている。そこで、これらの相違点を体系的に説明するためには、ドイツにおける原価計算学説の発展の系譜のなかで3つのシステムを明確に位置づける必要があるが、ドイツにおいてもその試みは部分的に見られるだけである。また、わが国では、これらのシステムを紹介する論文はあるが、それらのシステムの基本構想やキー・コンセプトをドイツの原価計算論・原価理論における研究の系譜のなかに明確に位置づける研究は行われていない。この点で本論文は、先駆的研究をなすものであり、学界に対して大きな貢献をなすものである。

また、本論文では、原価理論をはじめとするドイツ経営経済学の諸研究がそれぞれの時代における原価計算システムの設計の上にもどのように反映されているかが論述されており、それらを媒介してそ

の後の原価計算システムが構想されたことが克明に示されている。これによって本論文は、ドイツの原価計算システムの発展の系譜を基礎理論の継承・発展と結びつけて説明することに成功しており、同時に、ドイツの原価計算システムが、特に第2次大戦後英米の実務から強い影響を受けたにもかかわらず、その後独自の展開を示した経緯を明確にしている。この点は、本論文で行われている学説史的な研究が優れていることを裏付けるものである。

さらに、本論文では、ドイツの原価計算システムの発展系譜を理論面での学説の継承と発展という点で説明するだけでなく、その時々時代の背景や環境状況を考慮しながら、個々の原価計算システムが提案されるに至った契機及びその適用に関する環境依存的な実践的適用可能性についても説明を行っているが、これらの説明は、将来における原価計算システムの実践的展開についても確かな展望を与えるものとして評価することができる。

もちろん本論文にも問題がないわけではない。特に問題となるのは、本論文の表題が「部分原価計算システム」の研究というように限定されている点である。確かに、本論文で取り上げられているドイツの原価計算システムの多くは部分原価計算システムといえるものである。また、本論文では諸学説についても部分原価計算に関係している部分のみを意図的に抽出する努力も行っている。しかしながら、取り上げられた原価計算システムのすべてがもともと部分原価計算システムとして構築しようとされたものであるとはいえない。特に、部分原価計算の本質が原価負担者計算という部分にあると理解するとすれば、Riebelの相対的補償貢献額計算やLaßmannの期間成果計算モデルは原価負担者計算を重視するものではないので、これらのシステムを直ちに部分原価計算システムの発展形態として特徴づけることには同意し難い。

この点については本論文でも部分的には言及されているが、部分原価計算システムについての定義がより明確にされる必要がある。ただし、部分原価をめぐる考え方そのものがドイツの原価計算学説の発展を特徴づける上で極めて重要な概念であるという意味で部分原価計算システムを中心として学説研究を行い、部分原価計算システムそのものではないが、それと関連を持つシステムを考察の範囲に加えていると理解すれば、この点は、本論文の価値を大きく損なうものではない。

また、学説の展開を明確に跡づけるという意図が働いた結果として、それぞれの原価計算システムがその後実践的にどのように手を加えられていったのかについての記述が不十分であると思われる。例えば、Riebelの相対的補償貢献額計算やLaßmannの期間成果計算モデルについては、実務においても興味ある改善や拡張が行われているので、それらのケースを取り上げるならば、説明内容はより豊富になったと思われる。もっとも、本論文の著者はそれらの事実についても豊富な知識を持っているので、このような記述が他の機会に示されることは十分に期待できる。

よって、審査委員は、本論文の著者が博士（経営学）の学位を授与されるに十分な資格があるものと判定する。