

タイトル	計画原価・給付計算の現代的システムについて
著者	今村，聡
引用	北海学園大学経営論集，6(3)：121-129
発行日	2008-12-25

# 計画原価・給付計算の現代的システムについて

今 村 聡

## はじめに

周知のことではあるが、ドイツ原価計算論においては、企業本来の経営活動によって生ずる価値の消費を原価 (Kosten)、これによって生み出された価値の増加を給付 (Leistung,あるいは Erlös) と呼び、両者はいわゆる財務簿記 (Finanzbuchhaltung) 上の損益計算における費用 (Auftrag) と収益 (Ertrag) とは区別される。

本稿の目的は、ドイツ語圏での計画原価・給付計算 (Plankosten- und Erlösrechnung) に関する現代的システムである限界計画・補償貢献額計算、プロセス原価計算、および相対的個別費・補償貢献額計算についての、Hoitsch による叙述と評価を概観することにより、これらのシステムが現在どのように受け止められているかを知ることにある。

## 第1節 限界計画原価・補償貢献額計算

Hoitsch は、限界計画原価・補償貢献額計算 (Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung: 以下 GPKR と略) の特徴を、英語圏における直接原価計算と同様、期間における全部原価を (操業度に対する) 固定部分と変動部分とに一貫して分解することに求める。それは、従来の原価・給付計算システムとして、原価種類・原価場所・原

価負担者計算および短期損益計算から構成されるものであるが、その基本形態では、給付種類・給付場所・給付負担者計算を行うことは予期されておらず、総給付の (操業度に対する) 固定部分と変動部分とへの分解は実施されない (Hoitsch, 1997, S. 182ff.)。

原価種類計算では、計画原価は (原価負担者に対する) 個別費と共通費とに分類される。個別費は比例費として、従って限界原価として、原価負担者単位 (製品単位) に直接賦課される。このように、すべての原価種類は原価負担者に直接 (個別費) 賦課されるか、または原価場所 (共通費) に振替えられるので、原価種類計算は原価場所および原価負担者計算の構成要素となる。

原価場所計算では、予測された計画操業度に対して、すべての第1次共通費が計画される (経営計算表の第1段階)。単純な計算率や、社会費用の単純な予測といった目的のため (Kilger, 1993, S. 247ff.), 個別労務費として (原価負担者に対して) 個別費となる加工費は、総原価計画において製造部門に振替えられる。続いて、すべての第1次計画共通費の分解が行われる。

経営内部給付の配賦 (経営計算表の第2段階) は、比例費 (限界原価) についてのみ行われる。補助原価場所の固定費の配賦は行われない。それは主要原価場所の固定費の配賦とともに、短期損益計算においてはじめて考慮される。経営内部給付の配賦が終わると、

（個別労務費を含む）全ての計画共通費が主要原価部門に配賦され、比例原価についての、計画計算率  $k_{PB}^{(P)}$ （経営計算表の第3段階）が算定される。

原価負担者計算では、原価負担者単位について計画された個別費が、関係値計算の方法で比例共通費の額だけ、以下の式で補われる。

$$k_{PjB}^{(P)} = k_{PB}^{(P)} \cdot b_{jB}^{(P)}$$

$k_{PjB}^{(P)}$ ：製品種類  $j$  の単位あたりに含まれる関係値  $B$  に関する比例計画共通費

$b_{jB}^{(P)}$ ：製品種類  $j$  の単位あたりに含まれる関係値  $B$  の値

すべての個別費と共通費の合計は、製品単

位当たりの比例計画総製品原価（計画限界総製品原価） $k_{SPj}^{(P)}$ を生じさせる。

表1は、GPKRの極めて単純な数値例である（Hoitsch, 1997, SS. 183-184）。

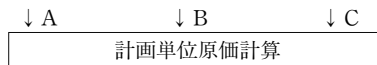
従来の原価・給付計算システムの一部を構成する短期損益計算においては、いわゆる品目別計算（Artikelergebnisrechnung）の形式により、個々の給付種類が——個別給付と共通給付とへの分解はなく——原価負担者単位と同様に、給付負担者単位に対して割り当てられる。このときしばしば、（明示されていない）共通給付（例：給付の減少）は発生原因原則を損なうことになる。製品単位当

表1：限界計画原価計算表（Hoitsch, 1997, SS. 184-185）

原価種類	補助部門				製造部門					
	I		II		A		B		C	
	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費	変動費	固定費
第1次間接費										
・労務費	・	・	・	・	・	・	・	・	・	・
・材料費	・	・	・	・	・	・	・	・	・	・
・資源コスト	・	・	・	・	・	・	・	・	・	・
・サービス	・	・	・	・	・	・	・	・	・	・
第1次間接費合計	120	55	105	25	500	175	700	125	300	75
第2次間接費										
・計算上の原価 I			30	5	10	2	20	3	40	10
・計算上の原価 II			135		40	10	50	—	30	5
間接費合計*)	0	55	0	30	550	187	770	128	370	90
1,000 単位当たり計画投入量 $B_B^{(P)}$	—	—	—	—	110 kg	—	11時間	—	370 個	—
計画計算率 $k_{PB}^{(P)}$	—	—	—	—	5.00/kg	—	70.00/時間	—	1.00/個	—

(単位：千 DM)

\*) 計画固定費の合計：490,000



計画単位原価計算			計画経営計算表		
番号	製品種類 1				
1	計画直接費合計	28.50			
2	0.3 kg × 5.00/kg	1.50	← A		
3	0.2 時間 × 70.00/時間	14.00	← B		
4	1 個 × 1.00/個	1.00	← C		
5	計画間接費合計	16.50		2+3+4	
6	計画総製品原価合計/個 : $k_{SPj}^{(P)}$	45.00		1+5	

たりの純給付から、計画限界総製品原価を差し引いて、計画補償貢献額（計画品目成果）が得られる。各製品種類の計画販売数量を掛けることにより、期間の計画補償貢献額が得られる。ここから補助・主要原価場所の計画固定費を引くことで計画経営成果（計画短期損益）が計算される。これらの関係は、以下の公式と表2の数値例により明らかとなる（Hoitsch, 1997, SS. 185-186）：

$$BE^{(p)} = \underbrace{\sum_{j=1}^n \underbrace{(e_j^{(p)} - k_{SPj}^{(p)}) \cdot x_{Aj}^{(p)}}_{db_j^{(p)}} - \sum_{i=1}^m K_{Fi}^{(p)}}_{DB_j^{(p)}} \quad DB^{(p)}$$

- BE<sup>(p)</sup>：期間計画経営成果
- e<sub>j</sub><sup>(p)</sup>：製品種類 j の単位当たり純給付
- x<sub>Aj</sub><sup>(p)</sup>：製品種類 j の計画販売数量
- K<sub>Fi</sub><sup>(p)</sup>：(補助・主要) 原価場所 i の期間固定費
- db<sub>j</sub><sup>(p)</sup>：製品種類 j の単位当たり計画補償貢献額（品目別成果）
- DB<sub>j</sub><sup>(p)</sup>：製品種類 j の計画補償貢献額
- DB<sup>(p)</sup>：全販売プログラムによる期間計画補償貢献額
- n：製品種類の数
- m：企業内の原価場所の数

GPKR での原価統制は、個別費についてもまた共通費についても、原価場所計算にお

いて行われる。共通費の統制は原価場所計算におけるゾル・イスト比較（原価場所計算の第4段階）により、また個別費の統制は、原価負担者と同様に各原価場所について特別計算の形式で行われる。

このとき、各原価場所について、関係値種類毎にイスト原価とイスト操業度が求められる。その後、ある原価場所の各関係値種類について期間ゾル原価が計算される。そして、ある原価場所のすべての関係値種類に対するゾル原価を合計し、この合計額は原価場所のイスト原価に對置される。ここで算定されるイスト原価のゾル原価との差異は、統制のための情報供給に役立つものであり、差異分析においては原因の解明と、その差異の将来における除去の手段が講じられるべきである。

GPKR は、イスト固定費とゾル固定費とが等しいとの前提に立っているので、ゾル・イスト比較における差異の原因は、原則的に比例原価に求められる。生産要素の価格差異が事前に分離されているならば、イスト原価とゾル原価との差異は、生産要素の数量の消費差異を表す。

GPKR における給付の統制は、短期損益計算において行われる。イスト給付は、期間のイスト操業度に基づくゾル給付と對置され、差額として給付差異が算定される。製品単位当たりの原価差異と給付差異は、損益統制において損益・成果または補償貢献額差異を生

表2：限界計画原価計算における短期損益計算（Hoitsch, 1997, S. 186）

製品種類 j	1個当たり 計画純売上 収入 e <sub>j</sub> <sup>(p)</sup>	1個当たり 計画限界 総製品原価 k <sub>SPj</sub> <sup>(p)</sup>	1個当たり 予想製品別 成果 d <sub>bj</sub> <sup>(p)</sup>	計画販売 数量 (個) x <sub>Aj</sub> <sup>(p)</sup>	計画補償 貢献額/期間 DB <sub>j</sub> <sup>(p)</sup>
1	80.00	45.00	35.00	5,000	175,000.00
2	50.00	38.00	12.00	10,000	120,000.00
3	90.00	60.00	30.00	15,000	450,000.00
販売プログラムによる計画補償貢献額/期間 DB <sup>(p)</sup>					745,000.00
計画固定費合計/期間 K <sub>F</sub> <sup>(p)</sup>					490,000.00
当期の計画経営成果 BE <sup>(p)</sup>					255,000.00

じさせる。

GPKRは、主として原価・給付計算の統制の観点から作られた目的と任務を果たすものなので、操作的計画と統制のための情報供給に適しているが、並立的限界・全部原価計算に再構成されるならば、記録のためにも適している。

HoitschはGKPRが、最近の原価・給付計算システムの中でも特に、実務において適用されていると述べ、GKPRの特性に対する批判に対して、それぞれ次のように答えている（Hoitsch, 1997, SS. 190-191）：

1. 原価分解のために与えられた期間が固定的に過ぎるという批判に対する答として、全部原価の（操業度に対する）固定部分と変動部分とへの分解を、3つの期間（例：3, 6, 12カ月）について行う動態的GPKR論の展開が展開された。選択される期間が短くなるほど、総原価中の相対的な固定費の割合は多くなる。このような動態的GPKRは、短期的で成果指向的操作的計画上のほとんどすべての問題に関連原価を提供できる程に弾力されたものであるが、批判者からは、このような関連原価は時折にのみ、しかも偶然にではなく事前的に計算され得ると異議が出されている。しかも、このような動態的GPKRの構築と、通常のGPKRに比べての企業にとっての費用が相当高くなるため、このシステムは今のところ実務においては実施されていない。

2. 直接領域での原価に対して比率を増しつつある間接領域の原価の配賦の際に、発生原因原則が損なわれているとの批判については、次節で取り扱うプロセス原価計算論が展開された。

3. 自動化の進展にともなって、全部原価に占める割合が増している固定費が、細かく配賦されないとの批判については、段階的固定費補償額計算——短期損益計算においては、多段階的補償貢献額計算へと拡充される——

の構想が生まれることとなった。

## 第2節 プロセス原価計算

プロセス原価計算(Prozeßkostenrechnung)の基礎となる認識は、製品に直接賦課し得る（原価負担者に対する）個別費と、関係値率を通じて発生原因に基づいて配賦し得る（操業度に対して）変動的な（原価負担者）共通費とが、新しい生産技術の投入に伴って、製品のために発生する原価に比較して少なくなるということである。製品により発生する（原価負担者）共通費の圧倒的部分は、例えば次のようなコストドライバーを伴っている（Hoitsch, 1997, SS. 193-192）：

- ・生産・発送・顧客からの注文の数
- ・製品ヴァリエーションの数、ある製品のロット数、製品の変更
- ・ある製品の仕様書、作業計画条件の数
- ・受注、注文取消、入荷の回数
- ・顧客、仕入先の数等

プロセス原価計算では、上で例示されたようなコストドライバーによって発生する（原価負担者）共通費が計画・統制され、製品に発生原因的に配賦される。間接領域における生産・販売支援プロセスの、操業度に完全には依存していない原価は、製品特定のではあるが、しかし完全には製品単位に特定のではない集合原価を表しており、今日多くの企業において（原価負担者）共通費の圧倒的部分をすでに占めている。

プロセス原価計算もGPKRと同様に伝統的原価・給付計算システムに属し、原価種類、原価場所、および原価負担者計算を持つものであるが、給付計算と短期損益計算については、新しい特性を持つものではない。

GPKRと同様、間接領域の原価場所計算においては、活動または動作（例：注文の把握）とも呼ばれる部分プロセスの数によって示された関係値数量に依存して、原価の原価

種類のな(分析的)計画が行われる。このとき、部分プロセスの選択は、原価場所を超越した主要プロセス(例:顧客注文の履行)を目指している。計画関係値数量に関連して、共通費は、給付数量関連(leistungsmengeninduziert; lmi)原価と、給付数量中立(leistungsneutral; lmn)原価とに分けられる。計画関係値数量は、生産・販売計画プログラムの実現や、生産の増加や変更と結びついた活動のために必要である生産・販売支援部分プロセスの性質や数を表すものである。全体として、給付数量関連的部分プロセス(例:作業準備部門における作業計画の変更)と、給付数量中立的関連的部分プロセス(例:作業準備部門での指導)とが区別される。このとき、計画関係値数量は、lmi部分プロセスによってのみ示される。lmi部分プロセスの計画原価は、その関係値数量(部分プロセスの数量=プロセス数量)に対して比例的である。lmn部分プロセスの計画原価は、関係値数量「lmi部分プロセスの数」に対して固定的なものとして理解され(lmn原価)、期間の固定プロセス原価として与えられる。lmi原価については、計画計算率、いわゆるプロセス原価率が算定される。

原価統制としての原価場所でのゾル・イスト比較では、GPKRと同様、lmi部分プロセスのイスト数量(イスト関係値数量)が、計画lmi原価のゾル額への(比例的な)換算のため使用され、このゾル額は、「イスト」原価(イスト要素数量×要素価格)に対置される。(GKPRにおけるような)要素価格差異と原価場所・消費差異の他、比例的として与えられたlmiプロセス原価の削減の限界によって発生する、能力活用差異が生ずることがある。

プロセス原価計算における原価負担者計算または計画製品単位原価計算の目的は、(原価負担者)個別費と共通費で表された、すべての(直接的・間接的)生産要素の消費を、

製品(原価負担者)に発生原因的に配賦することである。ここでは、GPKRでも賦課された製品数量比例原価だけでなく、製品数量には依存しないが、しかし製品に関連する原価(例:構成変更のコスト)もまた、契約ごとに考慮される。

具体的に関連した原価場所関連的な部分プロセスから構成される原価場所超越的な主要プロセスは、プロセス指向的計画製品単位計算の基礎となる。原価負担者に主要プロセスのプロセス原価を配賦するための関係値数量(lmi尺度)は、コストドライバーとなる。これにより、主要プロセスの原価(コストドライバー単位毎の主要プロセス原価)が計算され、原価負担者に配賦される。

この時決定的な役割を果たすのは、ある主要プロセスに属する部分プロセス種類の異なり方とその数量である。個々の部分プロセスの数量—原価場所計算からのlmi部分プロセス単位(関係値数量単位)当たりの計画プロセス原価率で評価される—は、部分プロセス種類毎の計画プロセス原価(部分プロセス原価)を表す。すべての部分プロセス種類の計画プロセス原価の合計は、主要プロセス当たりの計画プロセス原価を表す。

計画製品単位原価計算における、コストドライバー毎の主要プロセス原価の配賦(「主要」プロセス原価率)に関しては、主要プロセスと製品(注文)との間に発生原因的関係が構築されねばならない。これは発生原因原則に反することであるが、lmn原価を平均原則に基づいてlmi原価に百分率で割り当てることが提案されている。この場合は、全部原価を基礎とするプロセス指向的計画製品単位原価計算が生ずる。

表3は、プロセス原価計算の構成と経過を示したものであるが、この場合、プロセス指向的計画製品単位原価計算は、製造原価、しかもlmi原価についてのみ実施されている(Hoitsch, 1997, SS. 194-197)。

表3：プロセス原価計算の数値例（Hoitsch, 1997, S. 197）

第1原価部門（KS1）：材料管理				
部分プロセス	数量	(部分)プロセス原価		(部分)プロセス原価率 lmi
		lmi	lmn	
TP 1.1	100	100,000.00	5,000.00	1,000.00
TP 1.2	1,200	36,000.00	1,800.00	30.00
TP 1.3	500	50,000.00	2,500.00	100.00
合計		186,000.00	9,300.00	

第2原価部門（KS2）：作業準備				
部分プロセス	数量	(部分)プロセス原価		(部分)プロセス原価率 lmi
		lmi	lmn	
TP 2.1	50	100,000.00	16,000.00	2,000.00
TP 2.2	2,000	120,000.00	19,200.00	60.00
合計		220,000.00	35,200.00	

第1主プロセス：調達（HP1）				
部分プロセス	数量	(部分)プロセス原価率 lmi		(部分)プロセス原価 lmi
		lmi	lmn	
TP 1.1	100	1,000.00		100,000.00
TP 1.3	500	100.00		50,000.00
TP 2.1	50	2,000.00		100,000.00
合計				250,000.00
コストドライバー1：外部調達職員				500
(主) プロセス原価率 lmi				500.00

第2主プロセス：注文管理（HP2）				
部分プロセス	数量	(部分)プロセス原価率 lmi		(部分)プロセス原価 lmi
		lmi	lmn	
TP 1.2	1,200	30.00		36,000.00
TP 2.2	2,000	60.00		120,000.00
合計				156,000.00
コストドライバー2：作業計画職員				200
(主) プロセス原価率 lmi				780.00

プロセス指向的計画単位原価計算（製造原価のみ，またここでは lmi 原価のみ）			
	コストドライバー数	プロセス原価率	注文当たり計画原価
直接材料費・加工費			67,000.00
プロセス原価 HP1（調達）	2	500.00	1,000.00
プロセス原価 HP2（注文管理）	3	780.00	2,340.00
注文当たり計画製造原価			70,340.00

Hoitsch は、過去数年間に於いて初めて展開されたプロセス原価計算の長所と短所をめぐり議論は、特に前述した PGKR との比較において、まだ解決しておらず、またここで繰り返すことはできないと述べながらも、全部原価をほとんど発生原因的に原価負担者に配賦する可能性のため、この計算は、戦略指向的プロセス原価計算の形式において、戦略的計画・統制のための情報供給手段として——特に投資計算と結びついて——、戦略的経済性評価のために首尾一貫していると述べる（Hoitsch, 1997, S. 194）。

また彼は、相当額の把握費用と、このような戦略指向的プロセス原価計算の複雑性の増大のため、この計算の適用は、現行の原価計算（例：GPKR）に比べて限られており、操作的計画・統制のための情報供給手段として

は、プロセス原価計算は、GPKR とともに限界または部分原価を基礎とする弾力的プロセス計画原価計算へと、更に進歩しなくてはならないとしながらも、その功績として次の3つを挙げている（Hoitsch, 1997, S. 195）：

1. 製品の多様性が増すことにより、共通費に占める割合が増大しつつある間接領域での共通費部分の正確な把握と製品単位原価計算
2. 企業組織が、（高度に分業化した）機能組織から、真に効率的な（部門超越的な）部門組織へと進化することの支援
3. プロセス指向的的原価情報が、継続的なプロセス改善の意味での効率的なプロセス形成を可能にしたこと

### 第3節 相対的個別費・補償貢献額計算

相対的個別費・補償貢献額計算 (Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung : 以下 REKR と略) の概念の展開は、Paul Riebel (例えば、Riebel, 1994) によるところが大きい。これは従来の原価・給付システムの代替案として作られ、また、原価種類、原価場所、原価負担者計算および短期損益計算という伝統的な構造と相違する唯一のシステムである。

Hoitsch は、REKR によれば、すべての成果指向的計画・統制領域のために使用可能な情報供給システムが創出され、従って、短期指向の操作的計画・統制領域と、長期指向の戦略的計画・統制領域とへの分離は解消されるのであり、このように普遍的に適用可能なシステムは、意思決定がどのような領域のものであるかに関係なく、最適な意思決定を可能とするような一般的原则のみを持つべきであり、従って REKR は、単にシェーマ的に適用可能な完結した出来合いのシステムではなく、意思決定準備における一定の思考方法を示すものと述べ、また、そのために建てられるべき原則として、以下を挙げる (Hoitsch, 1997, S. 195) :

1. 価値的な原価・給付概念からの離脱と、収支的思考を伴う意思決定指向的・給付概念への指向 : このことは、REKR は決して従来の意味での原価・給付計算システムではなく、貨幣的目標数値を基礎として作業を行うすべての計画領域 (投資計画についても) の情報供給のために援用され得るような、普遍的に適用可能な計算システムであることを意味する。このような計算システムにより、原価・給付計算と投資計算との間の任務分担は克服され得る。

2. 意思決定とは、ある企業の損益の本来の源泉であるとみなされる。意思決定の貨幣

的帰結の帰属計算のためには、第一に関係対象 (関係値) と関連する。意思決定は、ある関係対象の発生と消滅に結びつくので、企業の意味決定と関係対象との間には密接な関係がある。最適に決定されるべき企業の行動は、関係対象 — それらの間に階層関係が存在する — の組み合わせとして把握され得る。(意思決定指向的原価・給付概念、すなわち支出と収入に基づく) 原価・給付の帰属計算対象のこれらの関係は、関係対象または関係値の事実に・期間関連的 (多元的) な階層において構成され、この時、帰属計算の基本原則として、同一性原則 (Identitätsprinzip) が適用される。従って、関連する原価・給付の情報は、相対的個別費・個別給付であるに過ぎない。純粋な共通費の配賦は、同一性原則への違反であり許容されない。

3. 個別費と個別給付とは、目的中立的な基礎計算において計画・把握されるべきであり、またこの基礎計算は、あり得べきすべての目的関連的分析計算のための情報倉庫として使用可能であるべきである。原価の基礎計算においては、原価種類が給付原価 (Leistungskosten) と準備原価 (Bereitschaftskosten) という原価範疇に分類される。GPKR におけるような、原価と給付の (操業度に対する) 固定部分と変動部分とへの分解は予期されていない。もっとも、給付原価と変動費の、あるいは準備原価と固定費とのある種の類似性は認められる。

4. 計画の具体的情報供給は、常に分析計算または特別計算の枠内において行われる。このとき、計画活動に関係するすべての関係値が一覧化され、これらの関係値に帰属させられるべき相対的個別費・個別給付が、基礎計算より引き出される。相対的個別費と個別給付との差額は、考慮されている活動の補償貢献額を表す。計画される活動の相対的な関係値のそれぞれの間には、階層関係が存在し得るので、分析計算または特別計算において



は、しばしば多段階的補償貢献額計算が問題となる。

また、Hoitschによれば、従来の原価・給付システムにおける短期損益計算——ここでは期間的多段階的補償貢献額計算として構成されねばならない——のためには、同一性原則が重大な意味を持つ（Hoitsch, 1997, S. 200）。原価と給付を時間関連の関係値によって分類することにより、期間を限られた（例：月、四半期、年）短期損益計算においては、期間共通費と期間共通給付が生ずる。これらは、上位（より長期の）期間に対する期間個別費または期間個別給付であり、従って限られた期間の補償貢献額計算においては全く考慮されない。企業活動の損益（成果）は、全体損益の形式で、企業の全存在期間についてのみ正確に得られる。従って、原価の基礎計算において、期間をまたがる原価（特に準備原価）に関しては、限定期間原価（既知の事象、例：期間をまたがる利子）と不限り期間原価（未知の事象、例：時間の経過に伴う資産化が強制された大修繕）とへの区別が行われる。期間的（例：月）短期損益計算が必要ならば、期間共通費と期間共通給付の配賦が行われなければならない。従って同一性原則への違背が生じ、また示された短期成果（期間経営損益）は全く仮定の数値となる。

さらに、REKRは、自明のことながら意思決定指向的原価・給付計算システムとして理解されなければならない。このことは、その重点が計画設定（意思決定準備）の情報供給領域にあることを意味する。統制の情報供給のためには、補償予算、すなわち計画期間補償貢献額が事前的に設定され、事後的なイスト期間補償貢献額に対置されるべきである。このとき、期間共通費と期間共通給付との配賦により、同一性原則は損なわれる（Hoitsch, 1997, SS. 200-201）。

Hoitschは、REKRが「短期指向の操作のおよび長期指向の戦略的計画・統制の情報

供給のための、統合された成果指向・流動性指向の事業計算の萌芽として、REKRは一見したところ魅力的に構想されているように見える」ものの、「その実務での適用には、（ほとんど）解決不可能な困難が生じた」理由を、次のように述べている（Hoitsch, 1997, S. 201）。

すでに決定され遂行された意思決定について、それらと関係するすべての関係対象を発見し、次に同一性原則に基づいてイスト個別費とイスト個別給付を把握することは、事後的にさえ簡単なことではない一方、事前にこれを行うことはほとんど不可能と思われる。ある事業上の行動に結びついた意思決定指向的（取支的）（個別）原価と収益を正確に計画し得るためには、行われるべき意思決定のそれぞれについて、内在している（前の）意思決定の連鎖の全体を、それが持つ直接的・間接的関係のすべてとともに解明しなければならない。典型的な意思決定連鎖についてのいわゆる一般的な配列の草案に対する解答も、他方では、目的中立的（多目的）基礎計算の構想——これもまた他の意思決定連鎖の特徴を残している——に疑問を投げかける。

さらに、個別費と個別給付の時間関連的に正確な配賦の問題が、REKRの実務での適用の障害となる。期間共通費と期間共通給付の配賦に関して、経営計算制度の実務により要求されている短期損益計算のための区画を実施するならば、REKRの一原則は破壊され、従来の計画原価・給付計算システム（例：GPKR）への類似が明らかとなる。

REKR論の展開は、原価帰属計算の問題性と相対性とを説得力を持って説明することに疑いなく貢献した。その影響により、理論・実務において、原価と給付の不適切な（不自然な）比例化と配賦への意識が高められた。したがって、REKRは、有効な原価・給付計算システムの更なる発展のために掛け替えのない貢献をした。現在の原価・給

付計算としての実現が困難であるにせよ、その根底にある思想は、臨時的な意思決定支援のために不可欠なものとして考慮されなければならない。

結局 Hoitsch は、REKR の未来を情報処理の高度化に託している。すなわち、「目的的中立的(多目的)基礎計算と、目的関連的な分析計算もしくは特別計算とを持つ REKR のシステム構造は、将来においてデータバンク指向的原価・給付計算の構築に際して価値を認められるであろう。規格化された意思決定形式は、増大する環境(とりわけ市場)ダイナミクスにより、むしろ意義を失い、これに対して計画・統制への情報供給のための臨時的分析計算もしくは特別計算は、意義を増すであろう。関連するデータバンクシステムの援助のもと、多元的基礎計算概念の電子情報処理の実現が、初めて可能となった。対象指向的データバンクは、基礎計算と分析計算を備えた原価・給付計算システムの投入可能性を、ほぼ確実に改善するであろう」(Hoitsch, 1997, S. 201)。

### 結語に代えて

相対的個別費・貢献補償額計算の前提とされるデータバンクに限らず、限界計画原価・貢献補償額の全部原価計算との並立化や、戦略的プロセス原価計算の複雑性に関しても、情報処理技術の発展が期待されているようである。

限界計画原価・貢献補償額においては操業度への比例性、プロセス原価計算では関係値数量、そして相対的個別費・貢献補償額計算に関しては同一性原則により、原価発生原因原則が、一貫して追求されていると言える。

相対的個別費・貢献補償額計算は、連鎖する関係値間の相互作用の把握の困難性や、短期損益計算を想定した場合には期間に対する同一性原則への違背が生ずる等の、その実施の困難性が指摘されることはなかったが、情報の貯蔵庫としての基礎計算と、特定の目的のための分析計算という枠組みは、今なお意義を失っていない。

(本稿の作成に際し、平成19年度北海学園研究助成による援助を受けたことを記して、感謝の意を表したい)。

### 参考文献

- Hoitsch, H.-J. (1997), *Kosten und Erlösrechnung*, 2., überarb. und erw. Aufl.
- Kilger, W. (1993), *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 10., vollständige überarb. und erw. Aufl.
- Riebel, P. (1993), *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung - Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmungsrechnung*, 7., überarb. und wesentlich erw. Aufl.
- Zdrowmyslaw, N. (1995), *Kosten-, Leistungs-, und Erlösrechnung*
- 柳田 仁 (2006) 『国際経営会計論』