

「特別固定費貢献額による全部原価計算」 と固定費補償

—— ヘンチェルの所説の検討 —— *

河野 二 男

1. 序

新しい原価計算方法が提案される際に必ず比較の対象とされるのは全部原価計算である。西独の原価計算論の発展の経過をたどってみてもそれは例外ではない。シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) が経営の価格政策及び内部的経営指導のために比例率または限界原価の必要性を主張した際には勿論のこと、シェアー (J. Fr. Schär) の「分岐点の算定」、ルンメル (K. Rummel) のブロック別計算 (Blockkostenrechnung), 1950年以降ではシュテップ (W. Stepf) の比例原価計算 (Proportionalkostenrechnung) やクロイツァー (Ph. Kreuzer) の弾力的計画原価計算 (Flexible Plankostenrechnung), また、弾力的計画原価計算を組織的にアメリカ的直接原価計算に類似した方法で展開したプラウト (H. G. Plaut) の「限界計画原価計算」(Grenzplankostenrechnung)⁽¹⁾, さらに段階的固定費回収計算のアクテ (K. Agthe), 補償貢献額計算を提唱したリーベル (P. Riebel), ヴェーム (H. Böhm) やヴィレ (F. Wille) も全部原価計算の批判から出発しているといえる。

キルガー (W. Kilger) は西独の限界計画原価計算の生成の原因及びその原理について表示し説明しているが、それによれば、理論的基礎 (シュマーレンバッハの限界原価理論とルンメルのブロック別原価計算) と全部原価計算の欠陥 (価格下限を継続的に表示しないこと, 利益分析の際の評価の誤り, 販売計画と利益計画の際の意思決定の誤り, 及び作業遂行計画・方法計画の際の意思決定の誤り) とによって限界計画原価計算

* 原稿受領 1969年11月14日

(1) 拙著「増補・改訂管理会計の基礎」65頁～73頁。商経学叢第27号, 拙稿論文「西独の限界計画原価計算論」参照。

が生成し、さらにこの限界計画原価計算を補完計算によって修正しようとしたものがプラウト (H. G. Plaut) の隘路分析 (Engpaßanalyse), やヴェーム・ヴィレ (H. H. Böhm u. F. Wille) 及びリーベル (P. Riebel) の若干の異なる種類の補償貢献額 (Deckungsbeiträgen) による原価計算方法とメレロヴィッツ (K. Mellerowicz) やアクテ (K. Agthe) によって提案された段階的固定費回収計算であるとして、西独の原価計算論における新しい原価計算方法の位置づけを行なっていることから明らかである。

しかるに、このような全部原価計算に対する強い批判から出発する限界原価理論の展開の方向とは別に、むしろ全部原価計算と正面から対立するというのではなくそれを修正する方向で、しかも限界原価理論に支えられたダイレクト・コストイングや補償貢献額計算に批判の矢をむけながら多元的目的に利用可能性を求める原価計算方法の展開が企図されている。ムンツェル (G. Munzel) の修正全部原価計算やヘンツェル (F. Henzel) によって提唱されている原価計算がこれに属するといえよう。

2. ヘンツェル理論の基礎

ヘンツェルは1967年に「特別固定費貢献額による全部原価計算⁽²⁾」と題する論文を発表し、これがにわかには注目をあび論議の的となっているが、とくに直接原価計算論者や補償貢献額計算の主張者から活発に論議され⁽³⁾、これに対してヘンツェルは反論した⁽⁴⁾。

ここに検討しようとするヘンツェルの提案の出発点は、従来の全部原価計算における固定費の配賦計算方法の改善及び直接原価計算や補償貢献額計算における固定費計算や価格計算等に対する批判にある。すなわち、今日の計算制度の形態はその本来の目的であるべき企業指導の手段としての役割りを果しえない欠陥があるという観点から、ヘンツェルは、「固定費計算に特別な意味を与えることによって、意識的に補償貢献額計算に対する原価計算の新しい形態を提起した⁽⁵⁾」というのである。

ヘンツェルは、まず従来の全部原価計算に対して、それが「製品の計算に固定費を含

(2) F. Henzel, Vollkostenrechnung mit gesonderten Fixkostenbeiträgen, ZfB Nr. 8, 1967.

(3) W. Männel, Kann die Vollkostenrechnung durch den Ausweis "gesonderter Fixkostenbeiträge" gerettet werden? ZfB Nr. 12, 1967.

B. Hecker, Vollkostenrechnung mit gesonderter Fixkostenbeiträgen, Eine weitere Stellungnahme zu dem gleichnamigen Aufsatz von Prof. Dr. F. Henzel, ZfB Nr. 12, 1967.

K. Lorch, Vollkostenrechnung mit gesonderten Fixkostenbeiträgen, Eine weitere Stellungnahme zu dem von Prof. Dr. F. Henzel vorgeschlagenen Kalkulationsschema, ZfB Nr. 3, 1968.

(4) F. Henzel, "Vollkostenrechnung mit gesonderten Fixkostenbeiträgen", Schlußwort zu der Stellungnahme von W. Männel zu dem gleichnamigen Aufsatz, ZfB 38 Jahr. Nr. 2, 1968.

F. Henzel, Erwiderung zu vorstehender Kritik von B. Hecker, ZfB 37 Jahr. Nr. 12, 1967.

(5) F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., ZfB 1967, S. 485.

めるという問題性、すなわち、その配賦基準量による比例的配賦の問題性が最近ますます問われるようになった。かかる固定費の比例化は一般に可能であり意味があるのであろうか？」と問題を投げかけ、さらに補償貢献額計算に対しては、その主張者が固定費の比例化を否定し、固定費を含めた製品の計算では、固定費がたとえば賃金に比例するというフィクションのもとで算定した総原価は粗悪になるという理由から、一般に固定費を計算に含めずに直接費のみで計算し、これを販売収益に比較するというが、売上高と直接費との差額としての補償額（Deckung）の概念が問題であるとし、さらに残余原価の如何ほどの部分が、そして結局、利益の如何ほどが価格を通じて補償されるであろうかと問題にする。この観点から、ヘンツェルは直接原価計算の問題点を次のように指摘しこれを彼の新しい原価計算方法である「特別固定費貢献額による全部原価計算」の論拠としている。

- (1) 固定費が計算に入らないので、個々の製品ごとの固定費額が不明である。
- (2) さらに各製品の総原価がわからない。
- (3) そのために、各製品から得られる利益幅もわからない。
- (4) さらに半製品・製品の棚卸価額も不明である。
- (5) 変動費・固定費の区分がはたして可能であるのか、そこには多くの自由裁量が入るのではないかと、また時間や経費がかかるのではないかと。
- (6) 補償額（Deckung）という概念にも問題がある。

直接原価計算方法のこれらの問題点は固定費計算について観点の相異、換言すれば計算制度における固定費処理をめぐる見解の相異にあると理解することができる。一般に完全操業の時期においては固定費処理の問題は起らないが、景気変動や経済的構造変化とくに景気後退の時期には、固定費が企業政策に及ぼす影響が問題とされる。⁽¹⁰⁾

本質的観点から景気後退による売上高減少の際に、固定費を含んだすべての原価を維

(6) Derselbe, a. a. O., S. 485.

(7) Derselbe, a. a. O., S. 485.

(8) Derselbe, a. a. O., S. 485.

「Deckung」という概念は、既に1923年に当時機械組立工場の経営計算重役であった Peiser が、「機械組立工場における経営計算の基礎」(Grundlagen der Betriebsabrechnung in Maschinenbauanstalten) の中で用いられている。そこで「Deckung」とは、売上高に生じた直接支出をこえる売上高の余剰であると定義されている。

(9) Derselbe, a. a. O., S. 492.

F. Henzel, Neuere Tendenzen auf dem Gebiete der Kostenrechnung, ZfhF, 1962, SS. 351~353. 平林喜博稿「ヘンツェル原価計算論序説」香川大学経済論叢 第41巻第3号参照。

(10) 固定費が企業政策に及ぼす影響に関する論文として次のものがあげられる。

H. Roeper, Der Mythos der fixen Kosten, 1958.

Kühn Ullrich, Preispolitik und fixe Kosten, 1958.

Traub, W. und Wilde H., Liquidität, Elastizität, fixe Kosten, 1958.

O. R. Schnutenhaus, Die Entauberung der fixen Kosten.

持するか、または経営が市場状態に適應するために、一時的にあるいは当分の間、固定費を断念することができるかどうかの問題提起が価格政策の重大な論点なのである。換言すれば、経営の弾力性が固定費によって阻害されるかどうかの理解の問題なのであるが、これについては対立する2つの見解がある。⁽¹¹⁾

その一つは、固定費の増大が市場変動への硬直・非弾力性及び適應可能性の不足を招来させると確信することは謬論であるという見解である。固定費の大きい経営は、当面の支出を伴うために流動性に危険をもたらすような変動費の小さい経営よりも、一時的に固定費を断念することによって大幅に価格引下げを行なうことができる。したがって、経営にとっては固定費は容易に価格に対して弾力的である。

他の見解は、直接原価計算支持者の一般的見解であって、設備は大低の場合に他の生産のために利用しえないために固定費は生産の弾力性を弱める。多額の固定費を負担する経営は不景気の時期においても継続生産しなければならないのであって、固定費を断念することは実体損失を招来する。これに反して、固定費は小さく変動費が大であるような経営は、生産制限によって市場状態の変化に適應することが可能でありそれによって実体損失を回避することができる。また、需要の構造的変化の場合に、他の製品の生産・新製品の生産に移行することが可能であり、経営に弾力的適應の可能性を与えることができるという見解である。

直接原価計算及び補償貢献額計算は固定費が経営の内的・外的変化に対して非弾力的であるという理解のもとで、原価を変動費と固定費とに区分することによって価格政策的・企業指導的観点から、より有効な原価計算システムたりうるとして生成したものであるから、固定費の非弾力性という理解が前提となっている。

原価計算の一つの任務は、給付や用役の生産及び販売に要する費用を節減するという企業指導的・目的、あるいは積極的な意味で価格政策的目的として把握しうる。直接原価計算や補償貢献額計算がこれらの諸目的に有効な手段として形成されたと主張されている。しかるに、この方法は企業指導的役割りは別としても、価格政策的手段としてはきわめて多くの仮定を含む計算方法である点に注目すべきである。

原価計算を企業資本維持のための原価回収の計算手段として理解するならば、全部原価補償を達成しうるか、したがって、また最大利潤を達成しうるような原価計算システムでなければならない。固定費の弾力性に関する前記2つの見解は、いずれも部分原

(11) F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., a. a. O., S. 486.

価補償を前提とした議論である。したがって製品の計算に固定費を含めるか、または固定費を排除し補償貢献額計算の立場をとるかは別の問題であって、それは全部原価補償か部分原価補償かの問題である。ヘンツェルの理論は、直接原価計算及び補償貢献額計算を固定費補償の観点から批判し、さらにまた従来の全部原価計算を基本的に改革し企業指導手段としてより有効な計算方法たらしめようとして提唱されたものであると理解することができよう。

3. 補償貢献額計算批判

ヘンツェルは、全部原価計算の批判及び補償貢献額計算の批判を論拠として「特別固定費貢献額による全部原価計算」を提唱した。その批判点は既述したところである。ここで先ず、ヘンツェルによって明示された具体的数値による補償貢献額計算の批判を例示したい。⁽¹²⁾

第1表は異なる製品A～Eの達成さるべき価格、変動費及び補償貢献額を示したものである。この資料によれば、補償貢献額がそれぞれ絶対額（第4欄）、価格との割合（第5欄）、変動費との割合（第6欄）で表わされている。

第 1 表

1 製 品	2 価 格 (単位)	3 変 動 費 (単位)	補 償 貢 献 額		
			4 絶対額 (単位)	5 価格との割合%	6 3との割合%
A	200.00	48.75	151.25	75.60	310
B	100.00	20.00	80.00	80.00	400
C	150.00	50.00	100.00	66.70	200
D	100.00	20.00	80.00	80.00	400
E	250.00	40.00	210.00	84.00	525

製品A～Eのうちどの製品が有利であるかを補償貢献額で判断するのであるが、しかし、補償貢献額が絶対額であるが、価格との割合であるか、変動費との割合であるかによってその順位が異なることをヘンツェルは指摘するのである。第4欄（絶対的補償貢献額）では、製品Eが210.00DMで1位であり、ついでA、C、BDとなる。第5欄（価格との割合）では、E、BD、A、Cの順位で第4欄と異なる。さらに、変動費と

(12) F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., a.a.O., S. 487.

の割合による順位をみても第4欄とは異なる(第5欄と順位は偶然同じである)。そこで、もしこのような資料を販売指導者が与えられたとすれば、第4欄の順位に基づいて処理すべきか、第5、6欄の順位を根拠にして処理すべきかが問題である。次に固定費を顧慮し各製品の利益まで表示すると第2表のようになる。⁽¹³⁾

第 2 表

製 品	A	B	C	D	E
価 格 (DM)	200	100	150	100	250
変 動 費 (DM)	48.75	20	50	20	40
補 償 貢 献 額 (DM)	151.25	80	100	80	210
固 定 費 (DM)	107.75	30	80	30	142
利 益	43.50	50	20	50	68
利益と価格との割合(%)	21.7	50	13.4	50	27.2

この資料によれば、単位当り利益では E, B, D, A, C の順位であるが、利益の価格との割合からみれば B, D, E, A, C の順位となる。第1表と第2表とから明らかなのは、利益による順位と補償貢献額による順位とはまったく異なるということである。この点について、アクテは各製品の固定費強度が異なるためであることを指摘し、段階的固定費回収計算が企業指導及び価格政策においてより有効であると述べている。ここで、ヘンチェルは、さらに当然のこととして、個々の製品の収益性を判断するためには売上高を考慮しなければならないとして第3表及び第4表を示している。

第 3 表

製 品	期 間 - 原 価		単 位 当 り 原 価			補 償 貢 献 額	
	変 動 費	固 定 費	変 動 費	固 定 費	総 額	合 計	単 位 当 り
A	195,000	431,000	48.75	107.75	156.5	605,000	151.25
B	180,000	270,000	20	30	50	720,000	80
C	550,000	880,000	50	80	130	1,100,000	100
D	80,000	120,000	20	30	50	320,000	80
E	80,000	284,000	40	142	182	420,000	210
合計	1,085,000	1,985,000				3,165,000	

(13) Derselbe, a.a.O., S. 489.

第 4 表

製品	生産量 販売量	価格 (単位)	売上高 (DM)	原 価		利 益		
				単 位	総 額	単位当り	合 計	価格と の割合
A	4,000	200	800,000	156.5	626,000	43.5	174,000	21.8
B	9,000	100	900,000	50	450,000	50	450,000	50
C	11,000	150	1,650,000	130	1,430,000	20	220,000	13.3
D	4,000	100	400,000	50	200,000	50	200,000	50
E	2,000	250	500,000	182	364,000	68	136,000	27.2
合計	30,000		4,250,000		3,070,000		1,180,000	

製品Eは単位当り利益が68.00DMで最高であるが、期間利益は最低である。それに対して、製品Cは単位当り利益は20.00DMで最低であるが、期間利益は第2位で期間補償貢献額は最高である。さらに、製品Bは単位当り補償貢献額は最低であるが、期間利益は最高である。このようにみると、5製品についての判断の基準は、単位当り絶対的補償貢献額、期間の絶対的補償貢献額、単位当り絶対的利益、期間の絶対的利益のいずれを選ぶかによって異なる。そのために、この計算方法は意思決定を誤らせる結果になると批判している。ヘンチェルはその際に補償貢献額計算の利用可能性として次の3点をあげている⁽¹⁴⁾。

- (1) 若干の製品をロット生産している経営で利用される。
- (2) 原価種類が多数であって、しかもプログラムがつねに変化するような多品種製品生産経営の場合は困難である。
- (3) 典型的な注文生産の場合は困難である。

ヘンチェルは、補償貢献額計算をこのように理解する立場から「特別固定費貢献額による全部原価計算」を提唱するのである。

4. 特別固定費貢献額による全部原価計算の本質

ヘンチェルの主張する「特別固定費貢献額による全部原価計算」⁽¹⁵⁾は修正全部原価計算であるが、すべての原価を原価負担者へ配賦する限りでは真の原価転嫁計算である。その計算方法は「全部原価計算の新しい種類の形態」ではあるが、それがあくまでも全部

(14) Derselbe, a.a.O., S. 492.

(15) Derselbe, a.a.O., SS. 493~498.

原価の計算の枠内に位置づけられる論拠は、「製品の収益力の認識のみが正しい企業家の処理を導く⁽¹⁶⁾」ことができるとの理解のもとで、固定費を含めた製品計算が当然必要であると主張するためである。しかし、この計算方法が伝統的な全部原価計算と異なる点は、原価を変動費と固定費とに区分し、固定費をさらに支出を伴うものと支出を伴わないものとに区分して計算することである⁽¹⁷⁾。

この計算手続を簡単に述べれば、まず、直接材料費は直接に原価負担者へ賦課するが、その他の原価——これを企業維持費 (Unternehmenserhaltungskosten) と呼んでいる——はすべて原価部門ごとに区分して把握する。個々の最終原価部門に直接に帰属しえない原価、とくに管理費・販売費は部門の月当り正常作業時間によって配賦される。この最終原価部門の総原価は作業時間によって給付に配賦されるが、変動費 (賃金 + 直接材料費以外のその他の変動費)、支出を伴う固定費、支出を伴わない固定費に対し、それぞれ別々の時間率が適用される。

この方法によって全体の原価が把握されると共に、個々の給付単位に対して発生した支出を伴う固定費と支出を伴わない固定費が表わされる。しかしこの計算方法のもつ最大の意味は、かかる新しい計算によって伝統的 全部原価計算と同じ結果がえられること、即ち同じ総原価が算定され、一層重要な情報を提供し成果ある企業指導を可能にしようと確信している。ヘンツェルが、彼が提唱した原価計算方法が企業指導の効果的な手段であると強調するのはこのためである。

したがって、伝統的 全部原価計算とヘンツェルの提案する「特別固定費貢献額による全部原価計算」の方法とが結果的に一致するという点が、この計算方法の特徴でもあるから次にこの点について検討しよう。

第5表は伝統的 全部原価計算 (個別) を表示したものであり、第6表と第7表とはそれぞれヘンツェルの修正全部原価計算の場合の注文品Aの計算を示したものである⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾。

ヘンツェルによれば、彼の「特別固定費貢献額による全部原価計算」は、第7表が示すように伝統的 全部原価計算の場合と総原価が等しくなるという利点があるが、さらに

(16) W. Männel, a. a. O., S. 759.

(17) 全部原価計算に対する批判は大別して異なる2つの方向の原価計算システムとして展開されていると思われる。その1つは、原価部門や原価負担者への固定費の配賦を行なわないもので、直接原価計算や補償貢献額計算がこれに属するが、これもさらにアクテやメレロヴィッツの提案する段階的固定費回収計算とリーベルの直接費計算と、さらにヴェーム・ヴィレの標準—限界価格計算とに細分することができる。これらの方法の本質は従来全部原価計算の本質とまったく異なる部分原価の計算に求めることができる。それに対し今1つの方法は、その修正をめざすものであってヘンツェルの提案及び本稿で取扱っているヘンツェルの提案とが考えられる。

(18) F. Henzel, a. a. O., S. 495.

(19) Derselbe, a. a. O., S. 497.

第 5 表

注 文 品 A			
材 料 費	.....		20.00
直 接 賃 金			
旋 盤	1 時間	3.50	
研 磨	2 時間 @ 3.80	7.60	
金 具	½ 時間 @ 3.00	1.50	
合 計	3½ 時間		12.60
製 造 間 接 費 (直接賃金の 200%)	.....		25.20
製 造 原 価	.....		57.80
一 般 管 理 ・ 販 売 間 接 費 (製造原価の 200%)	.....		14.40
総 原 価	.....		72.20
利 益	.....		11.00
工場の目標価格	.....		83.20

第 6 表

1 部 門	2 正常作業 時間(月)	3 1 時間労働当り変動費			4 1 時間労働当り固定費			5 1 時 間 労働当り 総 原 価
		賃 金	その他	小 計	支出を伴う 固定費	支出を伴 わない 固定費	小 計	
鍛 治	2,000	3.00	2.00	5.00	2.00	2.00	4.00	9.00
旋 盤	10,000	3.50	1.00	4.50	10.00	5.00	15.00	19.50
フ ラ イ ス 盤	6,000	3.20	0.80	4.00	10.00	10.00	20.00	24.00
研 磨	4,000	3.80	0.80	4.60	5.00	5.00	10.00	14.60
金 具	10,000	3.00	—	3.00	2.00	2.00	4.00	7.00
組 立	2,000	4.00	—	4.00	3.00	3.00	6.00	10.00

注 文 品 A

第 7 表

	変 動 費	支出を伴う 固 定 費	支出を伴わ ない固定費	合 計
材 料 費	20.00			20.00
旋 盤	1 時間 4.50	10.00	5.00	19.50
研 磨	2 時間 9.20	10.00	10.00	29.20
金 具	½ 時間 1.50	1.00	1.00	3.50
計	3½ 時間 35.20	21.00	16.00	72.20
利益 (1 時間 2.00) 3½ × 2				7.00
材料費の 20% 利益として計上				4.00
目 標 価 格				83.20

その上に価格政策や時々々の市場状態、競争状態への適応のためにもより有効な計算方法であると強調する。たとえば、この例によれば目標の価格が83.20 DM より低いならば、利益が達成されるかどうかを示される。危急の際には、35.20 DM の変動費まで値下げすることができる。すなわち、35.20 DM が短期的価格下限であるという⁽²⁰⁾。確かに、この方法は市場状態の変化に対して弾力的に適応しうる点では、従来の全部原価計算の場合よりも優れていると言えるかも知れないが、それをもって補償貢献額計算を批判する論拠とはならないと考える。次に前述のように全部原価計算の場合と同じ総原価が算定されるということについては、後述するようにムンチェル等の厳しい批判の的となっている。さらに、ここで変動費である35.20 DM が短期的価格下限であるとみるには諸前提があるということは既述のごとくである。

ヘンチェルは固定費の処理及びその補償の重要性を認識し、企業資本維持の観点より原価計算の機能を把握するために、この例で、35.20 DM の変動費まで値下げしうるのはきわめて危急の一時的処理であり、近い将来に操業発展が期待しうる場合に限られると理解している。そのために、ヘンチェルは月次計算における完全操業、不足操業、超過操業の各場合における固定費補償の状態について例示し、特に不況及び不足操業のための未補償固定費が如何ほどの値であり、後にどのように回収さるべきかという計算例をあげている。前記の資料に基づき、さらに正常操業時間を月当り34,000作業時間と⁽²¹⁾仮定し、各場合の月次損益を算出してみると次のようになる。

完全操業の場合

加工による利益	34,000 作業時間 @ 2.00	= 68,000
材料による利益	137,000 の仮定のもとで 2 %	= 27,400
月 次 利 益		<u>95,400</u>

不足操業の場合

月 次 損 益		
1. 作業時間の利益	29,800 時間 @ 2.00	= 59,600
2. 休止部分の未補償固定費 (不足操業による損失)		= -58,000
3. 加工による超過利益		1,600
4. 加工生産材料の利益	12,000 の 20 %	<u>24,000</u>
月 次 利 益		<u>25,600</u>

(20) Derselbe, a.a.O., S. 497.

(21) Derselbe, a.a.O., SS. 498~500.

第 8 表

部 門	正常操業度 (月)	実際操業度 (月)	操業時間	休止時間	時間当り 固定費	未補償 固定費
鍛 治	2,000	100 %	2,000	—	4.00	—
旋 盤	10,000	80 %	8,000	2,000	15.00	30,000
フ ラ イ ス 盤	6,000	90 %	5,400	600	20.00	12,000
研 磨	4,000	60 %	2,400	1,600	10.00	16,000
金 具	10,000	100 %	10,000	—	4.00	—
組 立	2,000	100 %	2,000	—	6.00	—
	34,000		29,800	4,200		58,000

超過操業の場合

完全操業の原価率で計算する。そのために、発生した固定費が 34,000 時間で既に補償されている。前記の一期間で不足操業であった 3 部門、旋盤、フライス盤、研磨が次の期間で 120 % 操業が達成されるとする。その場合に次のように原価超過補償が達成される。

	超過時間	時間当り固定費	原価超過補償
旋 盤	2,000	15.00	30,000
フ ラ イ ス 盤	1,200	20.00	24,000
研 磨	800	10.00	8,000
	4,000		62,000
			62,000

それから超過時間に対する超過費用（時間賃金の 25 %）が控除される。

旋 盤	$3.50 \text{ の } 25 \% = 0.875 \times 2,000 \text{ 時間}$	= 1,750
フ ラ イ ス 盤	$3.20 \text{ の } 25 \% = 0.80 \times 1,200 \text{ 時間}$	= 960
研 磨	$3.80 \text{ の } 25 \% = 0.95 \times 800 \text{ 時間}$	= 760
		3,470
		<u>3,470</u>
超 過 利 益		58,530
+2.00 (時間当り) の計算利益		
全体時間数	$34,000 + 4,000 = 38,000 \times 2.00$	= 76,000
		<u>134,530</u>
材料による利益	160,000 の 20 %	32,000
月次全体利益		<u><u>166,530</u></u>

ヘンチェルはこの計算方法の長所を次のように列挙している。⁽²²⁾

- (1) 正しい原価価格に結びついた厳密な原価計算を行なうか、市場における所与の価格のもとで製品または注文品の販売による利益を直ちに算定しうる。
- (2) たとえば賃金に関連した配賦率によるいままでの配賦計算による誤った可能性を回避することができる。
- (3) 支出を伴わない原価と、短期的または長期的に支出を伴う原価とを区別することによって、価格政策や流動性計算に対する必要な基礎が提供され、時々の市場状態や競争状態への適応が可能となる。
- (4) 企業者にたえず操業度を示し、不足操業度の危険と非補償固定費の損失を示すことができる。
- (5) 企業維持費の概念を明確にし、価格を通じてその必要な補償を行ない経営維持を強調する。
- (6) 経営計算の簡単化に役立つことができる。

このような長所をもつと自認するヘンチェルの計算方法に対しては、メンネル (W. Männel), ヘッカー (B. Hecker), ロルヒ (K. Lorch) 等の反対論があげられる。

5. ヘンチェル理論に対するメンネルの批判

ヘンチェルが彼の提案する修正全部原価計算は伝統的的全部原価計算と結果的に一致するという点について、メンネル (W. Männel) はそれは偶然の一致にすぎないと批判している。⁽²³⁾ メンネルは、「特別固定費貢献額による全部原価計算は古い配賦計算と同じ結果を導くという主張のために、ヘンチェルは一例を関連させているがそれは十分に一般的妥当性をもつべきである」⁽²⁴⁾ とし、さらに、「この2つの計算方法によって同じ結果 (総原価) がえられるのは偶然の出来事である。ヘンチェルによって証明に使われた例は、⁽²⁵⁾ 彼が意識的に望ましい結果の一致をみるように構成しているとみなさざるをえない」と述べ、具体的に次のように問題点を指摘している。⁽²⁶⁾

ヘンチェルは第6表で作業時間当りの原価構成を示しているが、これに第2欄の正常

(22) Derselbe, a.a.O., S. 501.

(23) Wolfgang Männel, Kann die Vollkostenrechnung durch den Ausweis "gesonderter Fixkostenbeiträge" gerettet werden? ZfB Nr. 12, 1967. SS. 759~781.

(24) Derselbe, a.a.O., S. 760.

(25) Derselbe, a.a.O., S. 762.

(26) Derselbe, a.a.O., SS. 762~764.

第 9 表

部 門	賃 金	間 接 費	総 計	作業時間による一般管理・販売費の配賦
鍛 治	6,000	12,000	18,000	.....→ 9,720
旋 盤	35,000	160,000	195,000	.....→ 48,600
フ ラ イ ス 盤	19,200	124,800	144,000	.....→ 29,160
研 磨	15,200	43,200	58,400	.....→ 19,440
工 具	30,000	40,000	70,000	.....→ 48,600
組 立	8,000	12,000	20,000	.....→ 9,720
合 計	113,400	392,000	505,400	165,200
製 造 間 接 費 賃 金 の 200 %		226,800		
一 般 管 理 ・ 販 売 間 接 費		165,200	.....

作業時間を乗ずれば、第9表のように各部門ごとに月次原価が算出される。ヘンチェルによれば製造間接費をたとえば直接賃金の200%として計算しているのので、製造間接費は226,800 DM、一般管理・販売間接費は165,200 DMで、間接費合計は392,000 DMになる。

しかしながら、一般管理・販売間接費をヘンチェルによって示された配賦基準で配賦すれば第9表のような数値となる。これをヘンチェルの例示によって個々の部門へ配賦された間接費と比較すれば、金具部門でより多くの数値が配賦されることになり、この点にヘンチェルの計算方法の一つの欠陥がみられるとメンネルは指摘している。また、さらに10 DMの材料費が発生し旋盤部門のみで1注文品が生産されていると仮定すると、第6表で表わされている原価率を基礎にしている第10表は伝統的的全部原価計算（個

第 10 表

個 別 原 価 計 算		ヘンチェルによる全部原価計算	
1. 材 料 費	10.00	1. 材 料 費	10.00
2. 製 造 賃 金	3.50	2. 変動製造原価（1時間）	
3. 製 造 間 接 費		賃 金	3.50
（製造賃金の200%）	7.00	そ の 他	1.00
4. 製 造 原 価	20.50		4.50
5. 管 理 販 売 費		3. 割 当 固 定 費	
（製造原価の25%）	5.13	支出を伴う	10.00
6. 総 原 価	25.63	支出を伴わない	5.00
			15.00
		4. 総 原 価	29.50

別) とヘンチェルの計算方法との相異を示している。したがって、メンネルは古い配賦計算と同じ結果を導くというヘンチェルの提案は妥当性に欠け、しかもその計算方法が原価計算の目的に適合しているかどうか論じられていないと批判している。

ヘンチェルは、生産プログラム分析のために原則として「特別固定費貢献額による全部原価計算」が必要であることを立証しようとした。その論拠は補償貢献額計算に対する批判から出発していることは既述のとおりである。ヘンチェルは、「製品と注文品の収益力の認識は正しい企業処理を保証することができる。しかるに、補償貢献額計算によっては企業の生産プログラムに属する製品種類の収益力についての適切な判断を下すことは不可能でまた誤った決定を招来する⁽²⁷⁾」として補償貢献額による意思決定を批判し、さらにその論拠として、「補償貢献額計算によってえられる絶対的貢献額、貢献額の価格に対する割合、その変動費に対する割合は収益力を表わすことができないし、また貢献額が利益を含むかどうかは判断しえない。さらに、企業家はその処理に際して補償貢献額計算を用いて期間または単位当りの絶対的貢献額の高さで判断すべきか、価格に対する割合か、変動費に対する貢献額の割合で判断すべきかが問題である⁽²⁸⁾」という。

このようなヘンチェルの補償貢献額計算に対する批判及び彼の提唱している計算方法に対して、メンネルは、平均原価計算である給付単位計算に対し、したがって間接費配賦計算に対し鋭く反対し、「原価計算目的のためには単位製品利益や給付単位原価の算定は不必要である。即ち個々の製品種類に対して示される単位製品利益や期間利益は製品の収益力を認識することができない。それは任意的な間接費配賦の結果である⁽²⁹⁾」と述べ、このような計算的問題解決のために補償貢献額計算が生成した根拠があるとして、「そのために個々のプログラムには、特別にその生産によって附加的に発生し生産の中止によって回避される原価のみが賦課されるべきである。そのために製品種類にその直接費のみを賦課する補償貢献額計算が生成したのである。しかも、この計算方法は間接費の配賦及び固定費—比例化を行なわないために、間接費配賦基準の如何に依存する純利益よりも補償貢献額が重要な情報を提供する⁽³⁰⁾」という。

これに対し、固定費は給付の販売によって補償されるために固定費計算が必要である

(27) F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., a. a. O., S. 492.

(28) F. Henzel, a. a. O., S. 488.

(29) W. Männel, a. a. O., S. 765.

(30) Derselbe, a. a. O., S. 766.

とヘンチェルは反論するのである。⁽³¹⁾しかし、メンネルとヘンチェルとの議論はそれぞれまったく異なった観点から問題を把握していることに注意すべきである。メンネルは、従来の全部原価計算とまったく異なった方法を取り企業政策という唯一の原価計算目的を追求するために、原価負担者計算という従来の原価計算の主要目的を第2義的に考える。これに対し、ヘンチェルは、補償貢献額計算をも含めて今日の計算制度が、企業指導の手段としての役割りを果たしえない欠陥があるという観点から、「特別固定費貢献額による全部原価計算」を提案したという経過からみれば、当然それが有効な企業指導の計算手段であるべきであるが、ヘンチェルの方法は原価負担者計算を第1目的としていてと考えてよい。全部原価計算的観点の枠内で経営政策的原価計算機能を方向づけているにすぎないと理解しうる。

次に、価格政策に関する点であるが、メンネルは、ヘンチェルの計算方法について、「ヘンチェルが確信しているように価格政策と流動性計算に対する基礎とならない⁽³²⁾」と結論するのであるが、その論拠を全部原価に基づく価格政策に欠陥があるということに求める。即ち、「ヘンチェルの計算は、その本質からすれば真の全部原価計算であるために、この計算方法によれば全部原価に基づいた経済的に重要な価格政策的・販売政策的意思決定が可能であるという見解であるが、全部原価に基づく価格計算は正に風変わりな結果をもたらすので適切でない⁽³³⁾」と指摘し、さらに「全部原価に基づく普通の価格計算の根本的欠陥は、注文や製品の価格を孤立させ、それを全体生産プログラムから遊離させ販売収益的考慮がないこと⁽³⁴⁾」であるとリーベルの見解を引用し、メンネルは価格政策的・販売政策的観点から全部原価計算及びヘンチェルの修正全部原価計算を批判する。

さらに、価格計算が実際原価に基づくならば不利な誤った決定を招来する。相対的に低価格の不利な操業の時期に「総原価+利益額=価格」を固執すれば高い要求となり、他方好況時における総原価での価格要求は低きに過ぎる傾向にある。とくに多品種生産経営における全部原価—価格計算の場合には特に誤った資料を提供することになるという。メンネルによれば「原価+利益額」原則による価格政策は市場面を考慮していない

(31) Derselbe, a.a.O., S. 766.

(32) F. Henzel, Erwiderung zu vorstehender Kritik von B. Hecker, ZfB Nr. 12, 1962, S. 791.

(33) W. Männel, a.a.O., S. 773.

F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., a.a.O., S. 501.

(34) W. Männel, a.a.O., S. 769.

P. Riebel, Die Mängel der Vollkostenrechnung, in: Zeitschrift für Büchhaltungsfachleute, 1964, Heft 1, SS. 5~9.

と批判する。価格要求の基礎とされる単位製品原価は操業度に依存し、他面、販売数量・価格の関数であるという。リーベルによれば、全部原価計算によっては決して利益最適価格政策を行ないえない。しかもそれは決して一義的に長期的価格下限を決定するものではない。短期的観点での原価的価格下限は直接費計算と補償貢献額計算によって表わされる。とりわけ、直接費 (Einzelkosten) を算定し、固定費と比例費とを分離することは短期的価格下限の算定を直ちに可能にする⁽³⁵⁾。

その点に関して、メンネルは価格政策に対する補償貢献額の意義が論じつくされていないとして、「補償貢献額計算や直接原価計算の信奉者が、一般に直接費 (Einzelkosten) ないし限界原価 (Grenzkosten) で販売することが正しいとして固執していると思うのは誤っている⁽³⁶⁾」のであって、不足操業の時期においては原価計算的観点から必要とあればさらに値下げするが、これも短期的観点からなのであると限定する。

だが、ヘンチェルの修正全部原価計算は、原価を変動費と固定費とに区分し、固定費をさらに支出作用性によって区分するために、少なくとも短期的価格下限を表わしうるとみるむきもあるが、ヘンチェルのいう変動費として表わされた原価は短期的価格下限を表わさないとメンネルは批判する。その理由として、短期的には一義的に固定費として特色づけられる賃金をも変動費のカテゴリーにヘンチェルが含めているために、ヘンチェルのいわゆる変動費は高い値をとり緊急の場合には価格が短期的にヘンチェルの変動費以下になることを意味するものであるという⁽³⁷⁾。そこで、メンネルのいう実際的原価的価格下限は、短期的観点からはリーベルの意味における直接費をさし、生産中止の際には事実上除去される原価であると主張する⁽³⁸⁾。

さらに、メンネルはヘンチェルの流動性計算の点に関して、一給付の支出を伴う変動費をその財務的価格下限であると規定することはできない。財務的価格下限は個々の給付単位に対して計算することは不可能で、全体量計算においてのみ可能である。とくに多品種生産経営において流動性を保証するために、一製品が少なくとも如何なる価格で提供されねばならないかの問題は失なわれるという。しかしメンネルのこの思考は平均

(35) W. Männel, a. a. O., S. 770.

(36) Derselbe, a. a. O., S. 770.

H. G. Plaut, Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, ZfB 31 Jg. 1961, SS. 460~482.

(37) 操業後退の時期においても、労働法的・労働市場的条件及び経済的考慮から賃金は固定費であって除去しえないとメンネルはみている。そのために、ヘンチェルのように賃金を変動費とみてそれに含めることは、変動費の値がメンネルのいう変動費より高くなることを意味し、それだけ弾力性を失なうとメンネルは主張する。

(38) W. Männel, a. a. O., S. 773.

単位計算の否定に基づくものであることを指摘しておきたい。

次に、メンネルは経営の製品がつねに計算した価格で販売されるという仮定は実践的経験と矛盾する。企業指導として決してかかる非弾力的価格政策を行なわない。したがって、ヘンツェルの基本的前提は実際にはほとんど満されないと指摘している。

この点に関して、ヘンツェルはその反論として、まったく多くの場合に要求さるべき価格は全部原価に基づいて算定され、したがってそれは当然固定費と利益額とを含んでいるとして適用例を列挙している。⁽³⁹⁾さらに、ヘンツェルによれば、価格が市場において与件であるとしてもその価格の妥当性が全部原価計算によって計算された価格との比較によって与えられる。即ち、所与の価格によって何が補償されているかを知るためにそれが必要である。利益が発生するか、固定費が補償されるか、支出を伴う固定費が補償されるか、どの部分が補償されるかを判別することが可能である。⁽⁴⁰⁾その際に、ヘンツェルは所与の市場価格を判断する場合に、(1)不利な価格での注文は例外であるか、(2)不利な価格が如何ほどの期間にわたるか、(3)不利な価格は当該注文以外の他の有利な注文の価格によって調整されるか、の3点が吟味されねばならないと附言する。⁽⁴¹⁾

ヘンツェルに対するメンネルの批判のように、ヘンツェルの方法は決して非弾力的価格政策を志向するのではない。その理由は、第1に全部原価計算の修正、第2に全部原価に基づく提供価格計算が妥当する事例が多いということを指摘していること、第3に価格が所与である場合には、その価格と全部原価に基づいて計算された提供価格との比較を行なうという点である。むしろ、リーベルやメンネルのような補償貢献額計算論者の主張する変動費または直接費を価格下限と考える価格政策こそ問題である。

メンネルは最後に利益計画の点に関連してヘンツェルの意見と対立する。既述のように、ヘンツェルは新しい計算方法を用いて妥当な簡単な方法で異なる操業度における期間利益がどのように予定されるかを明らかにしようとした。ヘンツェルの方法によれば、各経営部門において作業時間当り配賦率の中に等しい利益（この例では2.00 DM）が算入され、しかも投入材料に対し一定の利益率（この例では20%）が計算されてい

(39) ヘンツェルによれば、全部原価に基づく提供価格の計算が妥当する場合として、
1. 特別な個別生産の場合、即ち、建物・架橋の建設、特別機械の製造、修繕工場、手工業生産。
2. 国家注文の調弁価格。
3. 競争製品の存在しない新製品の採用。
4. 新しい生産方法の利用による新製品生産。
F. Henzel, "Vollkostenrechnung ...", *Schlusswort zu ...*, ZfB Nr. 12, 1968, S. 122.
(40) F. Henzel, a. a. O., S. 122.
(41) F. Henzel, a. a. O., SS. 122~123.

る。したがって、この前提のもとで生産が行なわれ、この利益幅で計算した価格で販売され期間利益を簡単に作業時間と材料投入との関数として表わすことが可能であることになる。

このヘンツェルの方法に対して、メンネルは次のようにその不合理性を指摘する。⁽⁴²⁾ 即ち完全操業の場合に対しては、「作業時間×作業時間当り利益率 (2.00DM)+材料投入×利益率 (20%)=期間利益」という関係が成立する。不足操業の場合にはこの結果から未補償固定費が算定され、超過操業の際には固定費の超過補償が算定される。そのため、この提案の実際的価値は皆無に等しいし、またヘンツェルの基本的前提は実際にはほとんど妥当性を有しない。ヘンツェルによって補償貢献額計算に対してあげられた反対は完全に根拠がなく支持することができない。「特別固定費貢献額」という表現によって全部原価計算は救われぬ。補償貢献額計算は経営管理、方法選択、自製外注選択等のあらゆる計算目的について卓越している。⁽⁴³⁾ ヘンツェルの指摘するように、補償貢献額計算の利用可能性は本質的に少数品種の大量生産経営にのみ妥当し、多数の原価種類と変動するプログラムの多品種生産経営の場合には困難で、典型的な個別注文生産の場合にはほとんど不可能であるといふことはいえない。⁽⁴⁴⁾ しかも補償貢献額計算は原価転嫁計算の組織的欠陥を原則として回避するので、あらゆる観点において改善された成果を導くことができる。ある場合には、補償貢献額計算によっても多くの原価計算的課題の解決が困難であることがあるが、しかしこれは全部原価計算の方法によっては一般により容易に克服しえない。メンネルは以上のような観点からヘンツェルの「特別固定費貢献額による全部原価計算」を批判し補償貢献額計算の優位性を強調するのである。

6. 結び——ヘッカー批判とヘンツェル理論の評価——

ヘンツェル理論の出発点は、従来の伝統的的全部原価計算における固定費ないし間接費の配賦計算方法の改善、及び直接原価計算や補償貢献額計算における固定費計算や価格計算に対する批判であり、総じてこれらの原価計算方法は企業指導手段として有効な方法でないという思考にある。しかも、メンネルの批判に対するヘンツェルの反論の中に

(42) W. Männel, Derselbe, a.a.O., S. 780.

(43) Derselbe, a.a.O., S. 781.

(44) F. Henzel, Vollkostenrechnung ..., a.a.O., S. 492.

O. R. Schnutenhaus, Über die angebliche Entwertung der Kausalität im Kostenrechnungswesen sowie über Zurechnungsfragen, in: Der Betrieb, 20 Jg. 1967, SS. 129~133.

もみられるように、⁽⁴⁵⁾ヘンツェルの計算方法の提案は40年来の実践的背景のもとで強調されてきたものであるとして、既述のように6つの長所をあげている。さらに、多品種生産経営では補償貢献額計算の実施は不可能であり、またその計算方法によれば如何なる種類の補償貢献額を指標として経営指導及び意思決定を行なうのかと批判する。メンネルの「特別固定費貢献額の表示では全部原価計算は救われない」という批判に対して、この計算方法は救助ではなく原価計算の基本的改革なのであると反論し、また、メンネルやヘッカーの固定費の比例化の不可能性・不合理性の認識に対して、ヘンツェルは固定費の比例化・直接費化の可能性を確信し实际的・具体的例証をあげることによって、逆に「補償貢献額計算の主張者は、固定費を単位原価の計算に含めないがそれでいいのか？」と反論している。

以上のような、ヘンツェルの提案とそれに対する批判及びヘンツェルの反論といった一連の論争から明らかのように、現在の原価計算論の重要な論争の焦点は給付単位計算の可否をめぐる問題であるといえよう。給付単位計算の必要性を強調する場合にはなんらかの方法での間接費の配賦計算を必要とし、それを否定する論者は主に段階的固定費回収計算・補償貢献額計算の方法を提起する。このような方法的相異の起因は実に固定費補償に関する理解の相異に基づくものであるといえる。給付単位計算の必要性を主張する論者は、(1)原価計算の価格計算的・価格政策的機能を重視し、(2)固定費を含めた給付の販売を通じての固定費回収の必然性の認識を論拠にしている。それに対し、給付単位計算を否定する立場の補償貢献額計算論者は、(1)原価計算の価格計算的機能を重視せず、(2)配賦計算を否定し、(3)きわめて短期的観点に立脚するものであると理解することができよう。

そのために、前者の方法によれば固定費を含めた全部原価の補償を可能にし、したがって、短期的にも長期的観点からも資本維持を念頭においたもので、それに対し後者によれば、部分原価補償原理に立脚し短期的あるいは長期的観点からも資本維持を侵害する方法であるというような理解がなされる場合もある。この理解は補償貢献額計算が多くの前提に支えられているためであって、この点についてはヘンツェルが指摘したとおりである。

しかし、問題とすべきは、いずれの方法が長期的観点から利益最大化を達成しうるかということである。ヘンツェルに対するヘッカー (B. Hecker) の批判はこの点に集中

(45) F. Henzel, Vollkostenrechnung a. a. O., 1968, S. 121.

されている。即ち、利益関数の相対的最大化を狙うべきであるという観点からヘンツェル⁽⁴⁶⁾の原価計算方法を批判している。

$$G = V - K = n_1(V_1 - K_1) + n_2(V_2 - K_2) + \dots + n_i(V_i - K_i) - F$$

$$\Delta G = G(m) - G(n) > 0 \text{ ないし}$$

$$\Delta G = (m_1 - n_1)(V_1 - K_1) + \dots + (m_i - n_i)(V_i - K_i) > 0$$

この等式において、利益関数の改善のためには、個々の製品の補償貢献額 ($V_i - K_i$) の認識及び許容すべき単位製品数量の組合せを認識すべきであり、この利益最大化の課題に対して固定費合計あるいは割当てられた固定費貢献額は重要でない。したがって、ヘンツェルの「特別固定費貢献額」は利潤極大化という前提のもとで意思決定に役立つ情報を提供するものでないと批判している。これに対するヘンツェルの反論は現実的具体的な方法によってなされているが、その論拠は既述した内容と異なるのでここで具体例を挙げての説明は省略する。原価計算と価格政策、間接費計算及び固定費計算等との関係の問題は、シュマーレンバッハによって提起されて以来、なお現在においても未解決の重要な問題であることには変わりない。全部原価計算か部分原価計算かの論争のつきない問題は、実は原価計算本質論の問題であり、また原価概念の問題なのである。このことを度外視して具象的に新しい原価計算方法なり原価計算システムを論議しても無意味であると考える。この意味において、ヘンツェルが提案した原価計算論は原価計算本質論に基盤をおいたものであって、最近の直接原価計算、補償貢献額計算等の原価計算方法の再検討の必要性を指摘したものであるという点で評価したい。

(46) B. Hecker, Vollkostenrechnung ..., a. a. O., S. 784.