論文要約

論文名	ドイツ原価計算研究 ―アメリカの活動基準原価計算（ABC）との比較研究―
氏　名	森本和義

本稿は、アメリカの活動基準原価計算（ABC）と比較しながら、ドイツの原価計算を研究したものである。とりわけ本稿では、ABC との比較研究を通じて、ドイツ原価計算が他国に先駆けて高度に発展した世界屈指の原価計算であることを究明した。

ドイツでは、わが国と同様、1950 年代から英米流の直接原価計算が次第に注目され始め、全部原価計算から部分原価計算への展開が見られた。特に英米流の直接原価計算に近い限界計画原価計算は、コンサルタント業務に携わっていたプラウトと学者のキルガーの貢献によって、1950 年以降急速にドイツの企業実務に普及するようになる。しかし、限界計画原価計算の下では、期間原価となる固定費は単一の塊としてしか取り扱われないことから、次第に固定費ないし間接費の細分化とその段階的回収計算が提案されるようになる。いわゆるドイツ独特の補償貢献額計算の誕生である。本稿では、いわば英米流の直接原価計算の独創的消化形態とも評されているドイツ補償貢献額計算の中に、1980 年代に登場する ABC と類似の着想が宿っていたことを究明した。

また、ドイツでは、ABC が登場する以前の 1970 年代に、ABC と類似する原価計算の発想がシーメンス社などの企業実務において生み出されていた。さらに、1980 年代末には、ホルヴァートとマイヤーが ABC から多大な影響を受けてプロセス原価計算を提唱したが、このプロセス原価計算の計算構造は明らかにドイツ原価計算の伝統を継承するものであった。本稿では、この点からも、ドイツ原価計算の先進性を論証した。

さて、本稿は、以下の 10 章から構成されている。

第 1 章では、直接原価計算や ABC を念頭に置きながら、リーベルの相対的直接費計算および補償貢献額計算を研究し、リーベルが適用する補償貢献額計算に現代的な意義を見出した。

第 2 章では、書名が『弾力的計画原価計算および補償貢献額計算』に改称されたキルガーの大著第 8 版を取り上げ、ABC のコスト・ドライバーと弾力的計画原価計算の関連量との異同点を確認した。

第 3 章では、ドイツ補償貢献額計算論争を取り上げ、リーベルの補償貢献額計算が他の補償貢献額計算とは異なる独自性を備えていることを主張した。

第 4 章では、1970 年代にシーメンス社が先駆的に取り組み始めたプロセス志向原価計算について検討した。

第 5 章では、ABC について研究し、クーパーとキャプランが構想する ABC とは、直接原価計算→貢献差益法という思考の変遷の中で出現してきた原価計算技法であり、直接原

価計算の前提である固変分解に立脚した形で、固定費（いわゆるキャパシティ・コスト）の段階的回収計算を展開したものであると ABC を理解した。そして、貢献差益計算としての ABC とドイツ補償貢献額計算論との類似性を指摘した。

第 6 章では、ABC とドイツのプロセス原価計算との異同点を明確に把握した上で、プロセス原価計算の重層的計算構造の特徴を明らかにした。

第 7 章では、ABC やドイツのプロセス原価計算に関連させて、1962 年に制定されたわが国の『原価計算基準』について検討を試みた。

第 8 章では、ABC の原価理論とグーテンベルクの原価理論とを比較検討し、中間的原価計算対象を設定する意義について論究した。

第 9 章では、ABC を念頭に置いて、シュマーレンバッハの原価計算論を考察した。ドイツ直接原価計算論の先駆者としてのシュマーレンバッハが、直接原価計算の前提である固変分解に立脚しながら総原価計算（全部原価計算）を追求する姿に、シュマーレンバッハ研究の今日的な意義を見出した。

第 10 章では、エヴァートとヴァーゲンホーファーの 2007 年の共同論文を取り上げ、100 年の伝統を有するドイツ原価計算研究の形成過程を明らかにするとともに、特に近年アメリカ型の管理会計研究がドイツで成立しているといえる現況についても論究した。

以上が、本稿の研究課題であるドイツ原価計算とアメリカの ABC との比較研究の要約である。