

氏名	森本 和義	
学位の種類	博士（経営学）	
学位記番号	第 6330 号	
授与報告番号	(乙) 第 2830 号	
学位授与年月日	平成 28 年 12 月 22 日	
学位授与の要件	学位規則第 4 条第 2 項	
学位論文名	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—	
論文審査委員	主査教授 向山 敦夫	副査教授 石川 博行
	副査准教授 卜 志強	

論文内容の要旨

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。とく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 direct 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、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、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定費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検討した。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定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、アメリカ流の管理会計とは異なるドイツ独自の管理会計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論究した。

以上が、本稿の要旨である。

論文審査の結果の要旨

本論文の目的は、アメリカの活動基準原価計算(Activity-Based Costing; ABC)と比較しながら、ドイツの原価計算の特徴と意義を明らかにすることである。本論文を貫く重要な分析の視点は、製造間接費とその配賦の問題である。本論文の構成は、ABCとドイツ原価計算との比較研究をおこなう第2章および第4章から第9章、著者の研究者としての原点を形成した第1章、比較的最近の展開である第3章および第10章の3部からなる。

原点を形成した第1章では、ドイツ原価計算の代表的な研究者であるリーベル(Liebel, P.)の原価計算理論を考察している。リーベルの原価計算システムは、直接費計算と補償貢献額計算の2つのサブシステムから構成されている。リーベルの原価計算は、間接費を各製品単位に配賦することなく、間接費を段階的に回収計算する原価計算システムであり、リーベルの貢献差益法の発想に対して原価計算理論の現代的な視野からの検討を試みている。

ABCを常に比較対象にしながらドイツ原価計算を検討する著者は、まず第2章において、ABCが登場する以前の1981年に出版されたキルガー(Kilger, W.)の著作『弾力的計画原価計算』(第8版)を取り上げ、ABCと弾力的計画原価計算との関連性について考察している。キルガーの弾力的計画原価計算がABCに先駆けて活動志向になっていることと、関連量という概念がABCでいうコスト・ドライバーに近似する概念であることを確認した。しかしながら、関連量の主たる役割は原価管理や予算管理への貢献にあり、製品原価計算を主目的とするABCのコスト・ドライバーとはその役割は明らかに異なると指摘している。

第4章では、1970年代にシーメンス社が開発したプロセス志向原価計算について考察している。シーメンス社が伝統的な原価計算の問題点を克服するために実験的にプロセス志向原価計算を導入した経緯を紹介し、プロセス志向原価計算法は、1980年代後半にアメリカで開発されたABCと類似していることを明らかにしている。

第5章では、ABCを提唱したクーパー(Cooper, R)とキャプラン(Kaplan, R, S)の思考の変遷を整理しながら、貢献差益計算としてのABCを考察している。すなわち、初期のABCは製造間接費の配賦方法の精緻化を目指す技法であったが、やがて階層構造にしたがった貢献差益法としてのABCに至っている。このABC発展の系譜は、ドイツ原価計算の発展の系譜(全部原価計算→部分原価計算(直接原価計算)→補償貢献額計算(貢献差益法))と軌を一にすることを指摘している。

第6章では、アメリカで展開されているABCと比較しながら、ドイツのプロセス原価計算の本質と意義を考察している。まず、ABCとプロセス原価計算の異同点を検討し、特に両者の相違点として、①原価計算の適用領域、②原価部門別計算の重要性、③原価計算の利用目的という三つの点を指摘した。それらを踏まえ、プロセス原価計算の計算構造の特徴を明らかにした。さらにターニー(Turney, P. B. B.)らが提唱する第二世代のABCの計算構造がプロセス原価計算の計算構造と類似していると主張している。

第7章では、アメリカの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』を再検討し、ABC(第二世代ABC)およびプロセス志向原価計算と『原価計算基準』との親和性について検討している。続く第8章では、グーテンベルク(Gutenberg, E.)の原価理論とABCとの比較を行い、中間的原価計算対象を設定する意味について検討している。

第9章は、シュマーレンバッハ(Schmalenbach, E.)が1899年に著した原価計算に関する論文を、近年のABCを念頭に置きながら詳細に検討したものである。当時も問題となっていた間接費の取扱いに対して、直接原価計算の前提である固定分解に立脚しながら総原価計算を行うという発想に、シュマーレンバッハの研究の今日的な意義を見出している。

著者のドイツ原価計算研究の展開ともいべき第3章では、1980年代半ばにドイツの研究者の間で展開された補償貢献額計算論争を題材として、ドイツで有力な二つの部分原価計算、すなわち「限界計画原価計算」と「直接費計算および補償貢献額計算」について比較考察を行っている。その中で、論争の論点として、①補償貢献額計算という概念を狭義に解釈するのか、それとも広義に解釈するのか、②情報提供能力の観点から考えた場合、限界計画原価計算に対する補償貢献額計算の優位が主張できるのか、の2点を整理し、二つの原価計算方法は両方とも他国に先駆けて高度に発展した原価計算のシステムであること、また補償貢献額計算は他とは異なる独自性を備えていることを強調している。

第10章では、アメリカ流の管理会計とは異なるドイツの管理会計研究の形成過程を考察している。ドイツ語圏の国々では、伝統的には管理会計は原価計算や内部企業会計という名の下で研究されており、特にドイツの原価計算研究は100年に及ぶ伝統を有し、とりわけ原価・生産理論に依拠しながら発展を遂げてきた。1990年代以降、アメリカ管理会計の影響で、研究の焦点が生産の場から組織の中での管理会計情報の利用へと移行し、次第にアメリカ流の管理会計がドイツで成立するようになったことを明らかにしている。

本論文は、以下の3つの点でドイツ原価計算の著書として高く評価できるであろう。

第1に、丹念に関連文献にあたり、著者の関心にしたがって文献の主張を汲み取る作業をおこなっていることである。著者の研究の原点ともいべきリーベルへの傾倒が随所に感じられる。

第2に、これは本論文の目的そのものではあるが、ABCとの距離を測りながら、ドイツ原価計算の展開を明らかにしようとする点である。グーテンベルグやシュマーレンバッハの主張に言及しているところに、ドイツ原価計算を幅広く系統的にとらえようとする著者の意志を確認することができる。

第3に、ドイツの管理会計研究の今後の発展への期待を示している点である。ドイツの管理会計は、伝統的には原価計算を中心として、原価・生産理論に依拠しながら発展してきた。1990年代以降、アメリカの管理会計の影響により、生産の場から組織の中での会計情報の利用へと移行していく中で、「近年は、他国への発信という点では、とりわけ英語圏の国々への発信という点では、成功を収めていない」状況ではあるが、ドイツ独自の管理会計の発展の様相を述べている。

本論文はドイツ原価計算愛に溢れた好著ではあるが、最後に、若干の課題を2点示したい。

第1は、論文全体の構成が、著者の主張を円滑かつ体系的に伝えていないのではないかという点である。

第2は、ABCの先駆けともいべき思考が断片的にドイツにも存在したのは理解できるが、それが体系的に結実しなかった理由について、著者の見解が知りたいと感じた点である。

以上の審査内容を踏まえて、審査委員会は、全員一致して本論文が博士（経営学）の授与に値すると判断した。