

ドイツ工企業における原価・給付計算

——BDIおよびRKWの調査結果を中心として——

阪 口 要

- I. 企業組織における計算制度部門の位置づけ
- II. 計算制度の組織と分類
- III. 原価・給付計算の課題
- IV. 原価・給付計算のための報告制度
- V. 総括と展望

ドイツ工業連盟 (BDI) とドイツ経済合理化局 (RKW) は、1968年から1972年にかけて、ドイツ工企業における原価・給付計算 (Kosten- und Leistungsrechnung) にかんする実態調査を行っている。対象企業の業種は、織物、製紙、製鋼、電気工業、機械製作、光学機械製作、造船、建築などの多岐にわたり、企業規模の1つの指標ともいふべき従業員数も160人から30,000人と多様である。この調査は、従来会計学ないし原価計算にかんする諸文献によって公にされてきた知識あるいは技法が、経営実務に充分にはとり入れられておらず、依然として計算制度を担当する部門が全体的経営組織内の弱体部門であるという認識に基づき、原価・給付計算を、いかにして意志決定指向的管理用具として発展させ利用することが可能であるのかを、実務界に啓蒙しようとする意図をもって行われたものである。そのための具体的方法としては、調査対象企業の会計担当者ないし専門家が、自らの企業で実践されている原価・給付計算の形態およびそこで得られた経験を報告するという方針がとられている。これらの実務報告は、すでに RKW によってすべて刊行されており、筆者もいずれ機会を得て紹介したいと考えているが、とりあえず本稿では、この実態調査報告シリーズの締めくくりともいふべきデゲンハルト (Degenhard, H.) の「総

括編¹⁾」をよりどころとして、ドイツ工企業における原価・給付計算の実態を探ることにしたい。

I. 企業組織における計算制度部門の位置づけ

企業組織内の計算制度部門の地位ないし位置づけにかんする調査結果を分析するにあたり、デゲンハルトはまず、企業における経済活動を、革新的・生産的の局面と経営経済的・商的の局面とに二分し、企業の安定性は、これら二面的な基盤のうえに成立するものとしている²⁾。つまり前者は、創造的な研究開発を行い、これを実際の生産活動に有効に転換するという技術的問題であり、後者は、この技術的問題を、経済的必要条件が満たされるような形に設計するという、いわゆる経済的問題である。彼は、技術的の局面と経済的の局面を、対等かつ協調的に組織することの必要性を強調し、「企業が、生産技術的および経営経済的・商的に同程度の目的意識をもって管理される場合にのみ、チャンスを最適化し、リスクを一定限度に抑えることができる³⁾」としている。後者の経済的の局面については適切に設計された計算制度が不可欠であるが、企業組織内におけるその相対的地位については様々なものがある。デゲンハルトはこれを、計算制度部門の階層の多様性と、これが同一企業内の他部門との間にもつコンタクトの多様性に分けて考察している。

企業組織における計算制度部門の階層については、調査対象企業14社中7社が、原価・給付計算の重要性を認識し、これらの企業においては、計算制度部門が最上層の経営管理領域に直轄されていることが報告されている。しかしながら、残り7社においては、最上層の管理レベルに対する直接的な情報接触が確保されないような階層に計算制度部門が位置づけられているか、あるいはこの点については無回答であったとし、デゲンハルト

1) Degenhard, H., *Kosten- und Leistungsrechnung in der Industrie*; Ergebnisband, Frankfurt a. M., 1975.

2) Degenhard, a. a. O., S. 7.

3) Degenhard, a. a. O., S. 7.

は、企業目標を達成するために、収益性、財務的安定性および効率的な生産手段の投入にかんする情報を提供することを目的とする企業管理部門ないし最上層部門に対して、計算制度部門で算定されるデータが直接的に伝達されるよう、これを企業内の適切な階層に位置づけることの必要性を強調している。⁴⁾

また、計算制度部門と他部門との業務上のコンタクトについても、調査企業間に大きな差異が存在することが認められている。たとえば、もっぱら外部報告機能に集中した会計制度を有する企業においては、他部門との業務上のコンタクトが最小限に抑えられており、一般にこのような計算制度からは、商法および税法上の規定や単純な形態の原価・給付計算の要請しか満たすことはできない。しかしながら、企業組織および経営環境が複雑化すれば、企業内の多くの部門とコンタクトを保ち、多面的要求を満たしうるような計算制度が必要となることはいうまでもない。このようなコンタクトは、たとえば計算制度部門と作業管理部門 (Arbeitsvorbereitung) との協力関係において顕著に認められるが、企業構造が複雑な場合の計算制度部門は、技術的局面ばかりでなく、さらに財務、労務管理、投資、研究開発等を担当する管理部門とも密接な業務上のコンタクトを確保しなければならない。これらの部門はすべて、その業務を執行するにあたって、計算制度部門から提供される正確な資料を必要とするのである。

Ⅱ． 計算制度の組織と分類

ドイツ工企業における計算制度は、一般に2つの主要領域、すなわち営業簿記 (Geschäftsbuchhaltung) と原価・給付計算に分類される。デゲンハルトは、このような分類に重大な影響を与える要因として、前者については商法および税法上の諸規定を、また後者については、情報に対する経営管理者の関心、個別企業の生産方法や製造指図書⁵⁾の構成を挙げている。つまり、前者はいわゆる財務会計ないし外務報告会計と呼びうるものであ

4) Degenhard, a. a. O., S. 8.

5) Degenhard, a. a. O., S. 8f.

り、その主たる対象は、在高、支出・収入、費用・収益およびその差額としての損益 (Erfolg) である。これに対して後者は、いわば管理会計ないしは内部報告会計ともいうべきものであり、そこでは原価、給付およびその差額としての成果 (Ergebnis) が算定される。もちろんこれも、公用注文品の製造原価の算定、完成品および仕掛品の年度末在高評価、資産計上義務のある経営内部給付の製造原価の算定にさいして一定の法的規制を受けるが、その他の場合には、原価・給付計算はもっぱら経営管理者の情報要求に応じて組織されることになる。また、営業簿記と原価・給付計算は次のような観点からも区別される。すなわち、営業簿記は、商法および税法上の規定に準拠して歴史的に発生した実際値を算定するものであるのに対し、原価・給付計算において優先されるのは、実際値ではなく、経営経済的に適切と考えられる価値⁶⁾なのである。

このように、工企業の計算制度における2つの主要局面である営業簿記と原価・給付計算は、それぞれ異なった目的に指向しているため、実務においてはこれらが機能的にもまた制度的にも区別されるのが一般的である。しかしながらこのことは、営業簿記と原価・給付計算が各々孤立的に無関係に行われるということの意味するものではない。むしろこれらは、相互に補完しあい、適切な協力関係を保持しながら企業の計算制度として有機的に結合されるべきものなのである。そのための具体的手段としてデゲンハルトは境界計算 (Abgrenzungsrechnung) を挙⁷⁾げているが、そこでは、各々の場合に実際に変換可能なデータだけが一方の計算領域から他方の計算領域に移入され、しかもそれが、各計算領域の主たる関心事と課題を制約することなく、逆にこれらをより促進するような方法で行われることが重視される。たとえば、営業簿記における費用・収益数値が原価・給付計算に転用可能となるためには、次の2つの検証を経なければならない。すなわちその第1は、経営目的に関連した費用・収益数値だけが原価・給付計算において再計算され、経営目的に無関係の費用・収益数値は除

6) Degenhard, a. a. O., S. 9.

7) Degenhard, a. a. O., S. 9.

外または区別して取り扱われるべきであるとする経営目的関連性のフィルターであり、第2は、費用・収益数値のうち異常なものはすべて原価性、給付性をもたないとする正常性のフィルターである。また逆に原価・給付数値が営業簿記に移入される場合にも、たとえば仕掛品、完成品、資産計上義務のある自家給付の評価などにさいして、特定の商法や税法等の諸規定に準拠した修正を加える必要性が生じることが考えられる。なお、工企業計算制度におけるこのような境界計算の重要性は、すでに1920年代にシュマーレンバッハ (Schmalenbach, E.) が明確に認識していたものとされる⁸⁾。調査対象企業はそれぞれ境界計算の必要性ないし重要性は認めながらも、なお個々の企業における実践的解決方法は多様なレベルを示しており、たとえば一部の企業では、原価・給付計算の枠内でも費用・収益の概念が用いられていたり、また、短期損益計算という名称のもとで、商法および税法を考慮した短期的な利益・損失計算 (Gewinn- und Verlustrechnung) ではなく、実際には原価・給付計算という意味の短期成果計算が考えられているという事例が報告されている。

これに対して、原価・給付計算における期間成果と営業簿記における期間損益を区別すべきことを認識し、明確に規定された境界計算を用いて両者の差異を表示している企業は、原価・給付計算と営業簿記との調整問題をほぼ解決し、1つの全体的な計算制度への統合化により接近しているものと考えることができる。このように、調査対象企業の大部分が原価・給付計算の成果と営業簿記の成果との調整を重視している事実は報告されていないながらも、必ずしもすべての企業において、営業簿記のデータ分野と原価・給付計算のそれとが常時調整ないし同調されているという確証は得られていないのである。

Ⅲ. 原価・給付計算の課題

一般に原価・給付計算というとき、そこではインプットに指向した原価計算と、アウトプットに指向した給付計算とを結合または対応させ、1つ

8) Degenhard, a. a. O., S. 10.

の計算システムを構成することが考えられている。つまり原価が、財の消費を経営目的に関連づけて評価したものと定義されるのに対し、給付とは、財の生成 (Entstehung) を経営目的に関連づけて評価したものと定義されるのである。ところが、このような対応関係にもかかわらず、すでに原価計算上の諸課題が原価費目別計算、原価部門別計算、原価負担者別計算の諸局面において詳細に研究され、著しい発展過程を示しているのに比して、給付計算上の諸課題の究明がきわめて未発達な現状にあることは大方の論者の指摘するところである。この調査においても、原価計算と給付計算との精密化の不一致が顕著に認められ、対象企業のすべてにおいて給付が把握されてはいるものの、そこで採用されている諸方法は、原価計算領域で用いられているシステムに比べれば、その導入度および発達度においてはるかに劣っていることが報告されている。

このような現状をふまえた上で、デゲンハルトは原価計算と給付計算を同等に取り扱うことの必要性を強調し、原価・給付計算が正確に機能するためには、まず給付計算の側面において次の3つの条件が満足されなければならないとする⁹⁾：

1. 主要な原価部分に対応する給付のみならず、少なくとも製造領域におけるすべての給付が正確に把握されなければならない。
2. すべての給付作用因 (Leistungseinflußgrößen) が既知で測定可能でなければならない。
3. 給付予定 (Leistungsvorgabe) に基づく経営内部の給付比較を行うための組織上の前提が満たされていなければならない。

さらにデゲンハルトは、このような給付計算を実施するための具体的手段として、作業経過表 (Arbeitsvorgangsverzeichnisse) および給付標準 (Leistungsstandard) を用いることを提唱している¹⁰⁾。ここでいう作業経過表

9) Degenhard, a. a. O., S. 12.

10) Degenhard, a. a. O., S. 12f.

とは、個々の原価部門の製造時間、補助時間、休止時間 (Ausfall- und Stillstandszeiten) を明示し、当該原価部門にかんする操業度、負荷度 (Belegungsgrad)、利用度、給付度を算定するための基盤を提供すべきものとされている。この作業経過表はまた、個々の職能区分および原価部門の給付標準を決定するための資料ともなる。給付標準は、規範・実際比較を通じて、企業の給付の推移を監視、統制、管理するための手段と考えられ、調査対象企業のうち、個々の作業場所ないし原価部門ごとの給付比較を行うさいに作業経過表および給付標準を用いているのは2社であることが報告されている。給付計算の重要性を強調するデゲンハルトの主張には興味深いものがあるが、たとえば給付および給付作用因を把握することの困難性については全くふれられていない。また、複数部門で製造される産出財は経済財の連続的な結合活動から生成されるものであり、このような個々の結合活動と給付との対応関係を明らかにすることの困難性も見逃し得ない。¹¹⁾

なお、給付計算の位置づけについては、これを重要な管理用具としながらも、現在のところ給付計算が独立的に行われることはほとんどなく、むしろそれは原価計算に統合されており、しかもこのような統合は、原価計算を給付計算にまで拡張することによって行われるのが一般的であるとする見解が存在することを付け加えておきたい。¹²⁾

続いて原価計算上の諸課題についてデゲンハルトはこれを原価費目別計算、原価部門別計算、原価負担者別計算、経営成果計算という原価計算の¹³⁾ 手続に従って分類し、それぞれに解説を加えている。原価費目別計算の課題が、消費される経済財 (原価財) の種類および消費性格に従って原価を分類することにあるのはいうまでもないが、そこで生じうる諸問題としてデゲンハルトは、財の消費量の把握と評価、実質的区分問題、期間的区分

11) Schweitzer, M., Hettich, G. O. und H-U. Küpper, Systeme der Kostenrechnung, München, 1975, S. 45, 溝口一雄監訳, 阪口要訳, 「原価計算システム」, 同文館, 1978年, 25頁。

12) Schweitzer, Hettich und Küpper, a. a. O., S. 46, 訳書26頁。

13) Degenhard, a. a. O., S. 13ff.

問題を挙げている。¹⁴⁾ ただしここでいう区分問題とは、営業簿記における費用と原価計算における原価との一致部分と不一致部分とを明確に判別するという問題にほかならない。なお、デゲンハルトは、原価費目別計算における根本原則として、各原価費目の内容は、1つの同質的原価財だけで構成されるべきであるとする明瞭性の原則 (Prinzip der Reinheit) を挙げ、複数の第1次的原価費目が、1つの合成的な原価費目複合体 (Kostenartenkomplex) のもとで一括把握されてはならないことを繰り返し強調している。¹⁵⁾ ただし、いわゆる複合費の問題と考えられる計算費用の経済性についてはふれられていない。

これに続く原価部門別計算にかんするデゲンハルトの議論は簡単な手続論に終わっており、残念ながらみるべきものは多くない。ここでは、部門費計算表 (Betriebsabrechnungsbogen) が、直接原価費目と間接原価費目の両者を分類し、すべての原価費目を把握するための用具として拡張されつつある傾向が認められることと、調査対象企業の一部において部門間の原価振替が放棄されていること、また、その他の一部の企業においては、部門間振替の前段階の部門費計算表と振替後のそれとが区別されていることを指摘するにとどめたい。

このような原価費目別計算および原価部門別計算を基礎として、原価計算の最終段階ともいふべき原価負担者別計算と経営成果計算 (Betriebsergebnisrechnung) が行われる。原価負担者別計算が、個々の給付単位ないし原価負担者について原価を計算するものであり、この原価負担者の本質的部分を構成するのが企業において生産される最終製品であることはいうまでもないが、これのみが原価負担者として把握されるわけではなく、一般的に、企業で製造される物的・非物的財はすべて原価負担者とみなされている。¹⁶⁾ その分類にかんする見解にも種々のものがあるが、デゲンハルトはこれを主原価負担者 (Hauptkostenträger)、副原価負担者 (Neben-

14) Degenhard, a. a. O., S. 14.

15) Degenhard, a. a. O., S. 15.

16) 原価負担者の概念と種類については、たとえば次のものを参照されたい。Schweitzer, Hettich und Küpper, a. a. O., S. 182ff, 訳書118—123頁。

kostenträger), 補助原価負担者 (Hilfskostenträger) に区別している¹⁷⁾。前二者は一般に市場を仕向先とする原価負担者であり、これに対して補助原価負担者は、たとえば自製エネルギーやその他の経営内部給付にみられるごとく、経営内部的考慮に基づいて設定される原価負担者と理解されている。このような原価負担者が1つの計算期間内で生産されるさいに発生する原価を算定しようとするれば、それは原価負担者別期間計算 (Kostenträgerzeitrechnung) となる。これは、原価負担者ごとの収益を組み入れることによって1つの給付単位的な損益計算つまり成果計算に拡張される。そのさいの計算対象期間としては、一般に収支的年次損益計算よりも短い期間が選ばれるため、それはまた短期成果計算とも呼ばれている。ドイツにおける短期成果計算法として最もよく用いられるのは全体原価法 (Gesamtkostenverfahren) と売上原価法 (Umsatzkostenverfahren) である。

全体原価法においては、原価費目に従って把握される1期間の全体原価 (総原価) と期間売上高が対比され、半製品および完成品の在高大変動を考慮する必要がある。その基本的長所は計算構造が単純なことにあるが、1計算期間のすべての原価が原価負担者に配分されるわけではないので、個々の製品種類ごとの原価分析および成果分析のための情報が提供されず、したがって複数品種生産においてはこの計算法の表明能力 (Aussagefähigkeit) は弱くなるものと考えられている。また、在高大変動分を確定するために半製品および完成品の在高大把握を行わなければならないが、それに伴って生じる手続の複雑さや把握誤差が、全体原価法のいま1つの欠点として挙げられる。

これに対して売上原価法のもとでは、1計算期間内に販売される製品の収益と総原価の差額として経営成果が算定される。そこでは半製品および完成品の在高大を確定する必要はなく、個々の製品種類に帰属計算すべき製品単位原価がわかれば期間損益を速やかに算定できるため、情報の迅速性が要求される短期成果計算に適している。また、この方法のいま1つの長所として、全体としての期間成果だけではなく、個々の製品種類ごとの成

17) Degenhard, a. a. O., S. 18.

果も明らかにされる点が挙げられる。ただし、この方法は、損益計算において費用種類に従った分類を要求している株式法の規定に適合しないため、目的に応じて図表的な補助計算として実施されるのが一般的であると¹⁸⁾考えられている。

デゲンハルトは、これら両方法の選択をめぐって以前は一部で活発な議論が展開されたことを認めながらも、最近の動向によれば、両者は全く異なる表明内容をもっているため、相互に代替的な関係ではなく、補完しあう関係にあることを指摘している。¹⁹⁾ 調査対象企業においてもこのような傾向が認められ、経営成果計算から精確な情報を得るために、全体原価法と売上原価法を結合させる方向に移行する企業が增大していることが報告されている。なお、調査対象企業はすべて一定の間隔を有する経営成果計算を実施しているが、一部の企業において、短期成果計算を実施するために必要とされるデータの過多性と、これを迅速に処理するさいの困難性が問題点として指摘されていることを付言しておきたい。

Ⅳ. 原価・給付計算のための報告制度

原価・給付計算が目標指向的・合理的な企業管理に役立つ用具として機能するためには、その担当責任者と経営管理者との意思疎通を確保することが不可欠であり、したがってまた、原価・給付計算を企業内の正しい階層に位置づけることが必要になる。また、そこから提供される情報は、経営管理者の意志決定に関連性を有するデータをもたらしべく、適切な明確性、詳細性、概観性を兼備した集約的な報告制度のもとで伝達されなければならない。それにもかかわらず、実務界においては原価・給付計算にかんする報告作成業務が慢性的な弱体部門であることが指摘されているとし、デゲンハルトは原価・給付計算の諸局面における報告制度の問題点を²⁰⁾調査結果に言及しながら列挙している。

18) 以上の全体原価法および売上原価法の概要は、次のものによっている。Schweitzer, Hettich und Küpper, a. a. O., S 188ff, 訳書125—130頁。

19) Degenhard, a. a. O., S. 18.

20) Degenhard, a. a. O., S. 19ff.

すでに述べたように、ドイツにおける給付計算は、原価計算の発達に比して大きく立ち遅れており、報告制度の局面にかんしても、調査対象企業のうち明確な期間区分を備えた報告作成を給付領域について実施しているのはごく一部分にすぎないことが報告されている。このような傾向はとくに給付標準の設定において顕著であり、デゲンハルトはこれをもってドイツにおける給付計算実務の真の弱点であると指摘している。²¹⁾ また、原価費目別計算の局面における報告制度については、原価部門に即した考察が行われることによって初めて本来の原価発生原因となる要素を把握する手がかりが得られる場合が多いため、原価費目にかんする報告だけではきわめて不充分であることは認めながらも、なおそこからはいくつかの重要な説明が期待されるとし、デゲンハルトは、たとえば全体の原価費目構成要素に占めるある原価費目の比率が変動することによって何らかの注意が喚起される例を挙げている。²²⁾ さらに、調査対象企業の多くは、原価費目にかんする報告作成において時間的比較をも実施していることが明らかにされている。

原価部門別計算における報告制度の重要性は、たとえば原価管理や業績評価の側面を想起するだけでも十分に知られるが、RKW および BDI の調査対象企業も平均してこの領域における報告作成の重要性を明確に認識している。ただしデゲンハルトは、対象企業のすべてが十分な詳細度をもった報告作成を実施していると考えすることはできないとし、とくに給付の測定において、研究開発、販売、一般管理等の原価部門のもとで一定の限界が存在することを指摘している。²³⁾ また原価負担者別計算においても、そこで算定される原価は、市場における経営の競争力を判断するさいに決定的な意味をもち、さらにそれは、経営成果計算の前提ともなるため、報告制度が重要性をもつことはいうまでもない。このように、原価・給付計算における報告制度は、給付計算、原価費目別計算のそれぞれの局面に応じ

21) Degenhard, a. a. O., S. 20.

22) Degenhard, a. a. O., S. 20.

23) Degenhard, a. a. O., S. 21.

て独自の意味をもつものであるが、その中心はやはり最終段階として行われる経営成果計算における報告作成であると考えられる。この点について調査企業の圧倒的多数は、有効な報告作成を行うことの重要性を明確に認識しており、このことはとくに、経営成果にかんする報告が、全体的な投資活動の重要な基盤となる場合に、より妥当性を有するものとされている²⁴⁾。また、調査対象企業の一部では月次の経営成果報告を実施しているが、四半期の報告作成を行う企業の数がこれを上回っていることが指摘されている。ただし、対象企業の中でその報告作成に無条件で満足しているものは皆無であったこと、ならびに、報告作成の詳細度のみならずその情報としての質においても、きわめて大きな差異が企業間に認められていることも見逃してはならない。

V. 総括と展望

最後にデゲンハルトは、調査結果の総括と展望を試みている。まず、調査によって明らかにされた改善を要する原価・給付計算の弱点として、おおむね次のような事項が²⁵⁾列挙されている：

1. 計算制度部門が、企業の全体組織において、必ずしもその重要性に相応した地位を与えられてはおらず、また、各管理者層と計算制度部門との間の情報の流れも常に確保されているわけではない。
2. 高度に組織化された企業においては、一般にデータ把握は永続的な問題点となる。データ把握が完全に行われる場合にのみ、計算制度の構造が目的適的なものとなる。このことは、データ把握の適時性のみならず、その範囲および詳細度についても妥当する。
3. 若干の調査企業においては、データ把握の問題と共に、処理上の問題も認められる。つまりそこでは、技術的な処理能力と把握されたデータ量とが一致していないのである。とくに EDP が利用される場合にこの傾向が顕著である。

24) Degenhard, a. a. O., S. 22.

25) Degenhard, a. a. O., S. 27.

4. 調査対象企業の一部は、営業簿記と原価・給付計算との間のデータ交換において特定の問題点を有している。
5. 調査対象企業における給付構造の把握の詳細度がそれぞれ異なっている。一般に、給付計算における詳細度は、原価計算におけるそれとは異なり、十分な発達をみていない。また、いわゆる給付標準を作成し、これを絶えず改訂している企業は少数派にすぎない。
6. 原価・給付計算の結果にかんする報告作成は、必ずしも調査対象企業のすべてにおいて十分な明確性をもって規定されているわけではない。
7. 一般に原価・給付計算のもつ計画機能が軽視されており、単純な実際計算の形式で実施されているにすぎない。
8. 調査対象企業の多くは直接原価計算および補償貢献額計算の技法を利用してはいるが、これらが常に成果指向的・選択的な系列政策 (Spartenpolitik) のために目的適合的に用いられているとはいえない。

続いてデゲンハルトは、このような現状認識をふまえ、また、原価・給付計算にかんする文献においてみられる理論の発展方向をも考慮した上で、次のような展望を試みている。²⁶⁾

1. ドイツ工企業においては、外部報告的機能をもつ営業簿記と共に、原価・給付計算を実施する企業の比率が増加している。計算制度が、商法および税法の諸規定を満たすだけでなく、1つの管理用具として発達すべきものであるという認識が中小経営にも浸透すれば、この傾向はさらに強くなる。
2. 実際原価に基づく単純な原価・給付計算システムから、より高度な手法 (正常原価計算、標準原価計算) に移行する企業の比率が増大するであろう。
3. 原価・給付計算を計画目的に導入する企業が増加するであろう。
4. 原価・給付計算を、直接原価計算および補償貢献額計算の形態で実施

26) Degenhard, a. a. O., S. 28.

する企業が増大するであろう。

5. 進歩的な企業は、もはや全部原価計算か、あるいはまた直接原価計算ないし補償貢献額計算かといった二者択一には満足せず、いわゆる結合的原価・給付計算システムを実践するであろう。

第5点についてデゲンハルトは、全部原価計算か直接原価計算かという二者択一の問題は表面的な性格のものであるとしている。つまり全部原価計算と直接原価計算とは代替的な関係にあるのではなく、それぞれ全く異なった情報内容を提供する並行的なものであり、原価・給付計算からより高度な成果を獲得しようとする企業は、全部原価計算のみならず、同時に直接原価計算を実施することに移行するものが増加すると予想しているのである。もちろんこのような見解は、あくまで現行の商法や税法上の規定を考慮した実務的な性格のものであり、2つの原価計算をそれぞれ理論的に解明してゆこうとする方向とはおのずから立場を異にするものであることはいうまでもない。

デゲンハルトが分析した BDI および RKW の調査結果はおよそ上記のごとくである。原価・給付計算と生産形態ないし業種との関係が明らかにされていないため、具体性に欠けるきらいがあることは否定できない。このような欠点は、今後個別的な報告資料を吟味することによって漸次補ってゆかなければならないと考えている。

付記：本論文は、日本学術振興会の援助による「原価理論・原価計算システム・工業会計制度に関する国際比較研究」の一部である。