

— 資 料 —

# 西ドイツ原価計算実務の現状

— Küpper の実証研究 —

阪 口 要

はじめに

筆者は1977年に、西ドイツの原価計算実務を調査する機会を与えられ、そのさいに現地で収集しえた若干の資料や文献をもとにして二、三の小稿をまとめてきた。けれども、そこでの調査結果の体系的総合化はもとより、以後の個別的資料の分析という作業も進捗しないまま現在に至っているのが実状である。こうしたなかで、筆者が滞独中に調査上の助言を得た Küpper 教授が、1983年の *Kostenrechnungspraxis* 誌に、西ドイツの原価計算実務にかんする最新の調査報告 (Küpper, H.-U., *Der Bedarf an Kosten- und Leistungsinformationen in Industrieunternehmungen ; Ergebnisse einer empirischen Erhebung, Kostenrechnungspraxis, 1983, SS. 169-181.*) を公表された。本資料は、この実証研究の概要を、若干の私見を交えながら紹介しようとするものである。

## 1. 調査方法と対象企業

Küpper の調査の基盤となっているのは、1980年に Essen 大学の生産・原価専攻科において実施された教育・研究プロジェクトであり、そのテーマは、経営の原価・給付計算によっていかなる情報要求が満たされるべきかという問題である。そのさい、全体の構想にかかわる考察や、経営経済

的な計画・コントロール・モデルの包括的分析と並んで、実証的なアンケート調査が行われたのである。

この調査の対象とされたのは、Nordrhein—Westfalen 州および Baden—Württemberg 州内の鉱業、素材・生産財産業、投資財産業、消費財産業、食品産業、嗜好品産業に属する企業から任意に抽出された500社である。このうち、調査に利用可能なアンケート用紙を返送したのは137社であり、回収率は27.4%となっている。

質問内容の構成は、まず各企業の特徴的メルクマールおよびその計画・コントロール・組織にかんするシステムの説明からはじまり、続いて各企業の原価・給付計算のシステムが取り扱われている。ただし、後にもみるように、この調査の本来の中心的構成要素は、さらにそれに続く、個々の職能領域における原価・給付情報に対する要請およびその利用にかんする質問である。なお、実務においては複数の計算方法を同時的に用いることは禁止されていないという理由から、回答にさいしては複数列举が認められており、したがって、場合によっては、回答数の合計が回答会社の数を上回ることもありうる。

回答企業の業種別構成は、投資財産業 (61.31%)、消費財産業 (21.90%)、素材・生産財産業 (18.25%)、嗜好品産業 (2.92%)、食品産業 (1.46%) となっている。これらの構成比率の合計が100%を越えているのは、複数業種にまたがる企業が存在するためと推測される。ただし、当初の調査対象とされた500社の業種別構成比率は示されていないので、業種別回答率は判明しない。

また、回答企業の経営規模は、1979年現在の従業員数および売上高を基準として判別されており、調査の結果、従業員数100人から5,000人までの企業が大部分を占めていることが明らかにされている。回答企業のほぼ80%は、職能領域に応じて組織化されており、半数以上の企業において、コントロール機能が組織上のコントローリング部門に組み入れられている。なお、生産プログラムについては、50%以上の企業が個別生産またはロット別生産に属し、組別生産および単一品種大量生産は、それぞれ約20%で

ある。

## 2. 原価・給付計算システムとその目的

近代的な原価計算システム，なかんずく諸文献で提唱されている部分原価計算のシステムが，西ドイツの原価計算実務にどの程度導入されているのかという問題は，われわれにとってもきわめて興味深い。この点についての調査結果が，表-1で示されている。

表-1

適用されている原価・給付計算のシステム		
(1) 実際原価・給付計算	71 (135社中)	52.59%
(2) 正常原価計算	23	17.04%
(3) 標準原価計算	34	25.19%
(4) 予測原価計算	10	7.41%
(5) ディレクト・コストイング	13	9.63%
(6) 複数段階補償貢献額計算	54	40.00%
(7) 限界計画原価計算	24	17.78%
(8) 固定原価補償計算	16	11.85%
(9) 区分化全部原価計算	52	38.52%

まず注目されるのは，いくつかの部分原価計算システムのうち，複数段階補償貢献額計算が40%と，かなり大きな割合を占めている点である。これに対して，限界計画原価計算に移行している企業の数，比較的少ない(17.78%)。また，Küpperによれば，この限界計画原価計算は，傾向的に，従業員1,000人以上および年間売上高5,000万マルク以上の企業において，相対的に多く導入されている。

表-1のうち，Küpperは，ディレクト・コストイング，複数段階補償貢献額計算，限界計画原価計算，固定原価補償計算，区分化全部原価計算

の5者を、近代的な原価・給付計算システムとして位置づけており、これらを単独あるいは併用的に導入している企業の割合は、全体の78.52%に達している。

さらに注目されるのは、異なる原価計算システムを併用している企業が多い(65.93%)ことであり、なかでも顕著なのは、限界計画原価計算を用いている企業の41.67%において、この原価計算システムと複数段階補償貢献額計算が結合されている点である。他方、限界計画原価計算が、固定原価補償計算(12.5%)および区分化全部原価計算(16.67%)と結合されている比率は低い。

いずれにしても、これらのデータは、少なくとも実務の場では、全部原価および部分原価の両者が算定されるような計算システムが採用される傾向が強いというテーゼを実証しているものと考えられる。このことはまた、区分化全部原価計算を挙げた企業が比較的多い(38.52%)ことにも現われている。

ところで、全部原価情報が算定される場合には、基準とされる操業度が、原価計画および実際原価計算の枠内で行われる給付単位計算に本質的な影響を与える。表-2は、このような認識のもとに、原価計画の基礎におかれている操業度を調査した結果であり、一般には期待操業度(51.11%)

表-2

	原価計画の基礎におかれる操業度					
	全システム	複数段階補償貢献額計算	限界計画原価計算	固定原価補償計算	区分化全部原価計算	
(1) 正常操業度	53 39%	13 25%	7 28%	5 31%	23 46%	
(2) 原価最適操業度	4 3%	0 0%	1 4%	1 6%	2 4%	
(3) 最大可能操業度	4 3%	2 4%	0 0%	1 6%	2 4%	
(4) 期待操業度	69 51%	36 68%	18 75%	10 63%	27 54%	
(5) 平均操業度	18 13%	9 17%	2 8%	1 6%	4 8%	

か正常操業度（39.26%）が用いられていることが明らかにされている。

また、補償貢献額計算、限界計画原価計算および固定原価補償計算を導入している企業では、全システムの平均に比べて、正常操業度の代わりに期待操業度が基準とされる割合が明らかに多い。たとえば、限界計画原価計算を導入している企業では、正常操業度を用いているものが28.17%であるのに対し、期待操業度を用いているのは75.00%の多数にのぼっている。

続いて、各企業および各原価計算システムのもとで追求される計算目的を対象とした調査結果が示されている。これによれば、大多数の企業が原価計算の中心目的として挙げているのが、原価コントロール（96.35%）と価格給付単位計算（90.51%）である。この両者には及ばないが、原価分析（78.83%）および原価予測（61.31%）といった計算目的を挙げる企業の比率もかなり高い。

また、とくに限界計画原価計算、固定原価補償計算および区分化全部原価計算のもとでは、原価分析が相対的に重視されている。同様に、補償貢献額計算、固定原価補償計算および限界計画原価計算を導入している企業においては、原価分析を挙げるものの比率が平均より明らかに高く、しかもこの傾向は、限界計画原価計算のもとで最も顕著である。なお、限界計画原価計算を採用している企業は、すべて原価コントロールという計算目的を挙げている。

このような原価コントロールの実質的内容としてまず第1に挙げられるのが原価差異の算定（82.96%）であるが、これ以外にも、営業領域における製品損益のコントロール（75.56%）や経営内部的な部門コントロール（68.89%）が、比較的高い比率を示している。また、調査対象企業の77.04%は、月次に原価コントロールを実施している。

原価差異として算定されているのは、主として消費差異（69.92%）、価格差異（68.42%）、操業度差異（60.90%）および給付差異（50.38%）である。注目されるのは、補償貢献額計算、限界計画原価計算および固定原

価補償計算を採用している企業のそれぞれ約70%が操業度差異を算定している点である。

また、原価差異の算定にかんしても、限界計画原価計算は、その他の各原価計算システムとは異なる傾向を示している。たとえば、限界計画原価計算を導入している企業の91.67%が消費差異を算定しているが、これは前述の全社平均（69.92%）をはるかに上回っている。さらに、強度差異（全社平均13.53%に対して29.17%）および生産方法差異（同じく24.06%に対して37.50%）についても、同様の傾向が認められる。これらの点は、限界計画原価計算において原価コントロールという計算目的がとくに重視され、原価差異が詳細に分析されることの現われと考えることができ。

ところで、前述のように、90%以上の企業が、価格給付単位計算のための情報提供という機能を原価計算に求めている。この事実はまた、ほぼすべての企業（96.97%）が販売領域における供給政策および価格政策のために原価情報を利用していることから明らかである。ただし、原価コントロールの場合とは異なり、価格給付単位計算目的にかんしては、各原価計算システムの間は何ら顕著な相違は示されていない。いずれにしても、これらの調査結果は、実務における原価計算と価格決定とが、依然としてきわめて密接な関係にあることを示すものといえるであろう。

### 3. 経営職能領域における原価・給付情報の利用

すでに述べたように、Küpper の実証研究の主眼は、経営職能領域における計画・コントロール問題のための原価・給付情報の利用状況におかれている。そのさい、ここでの経営職能領域は、購買・材料管理、製造、販売・マーケティング、投資、人事の5つに分けられている。なお、この調査では、各企業の回答担当者の所属部署は明らかにされていない。したがって、回答総数に占める情報利用者側（たとえば各階層の経営管理者）お

よび情報提供者側（たとえば経理部やコントローラー部）の比率は不明であることに注意しておかなければならない。

### 3. 1. 購買・材料管理

購買および材料管理にかかわる業務は、回答企業134社中103社において中央集権的に組織化されている。材料消費量は、136社中109社で材料出庫票を介して把握されており、また60.29%の会社では、E D Pによる在庫管理が行われている。材料出庫量を棚卸計算法によって計算している企業は18.38%と少なく、個別棚札を用いて出庫量を把握している企業も2.94%ときわめて少数である。この材料出庫量を給付単位計算上で評価するさいには、135社中71社が平均価格を、また41社が標準価格を用いている。

購買政策の最重要目標としては、納期内の購入（136社中70.59%）、有利な価格での購入（同69.85%）および品質・仕様の維持（69.12%）の3者がほぼ同数挙げられている。購入価格はまた、購入量にかんする意思決定に関連する情報として、在庫費用（59.70%）、資本費用（52.99%）、購入費用（43.28%）などに比べてはるかに重要な役割を演じている（137社中91.79%）。

また、いわゆる最適購入量モデルは、回答企業133社中46社において導入されているにすぎず、29.46%の会社では、何ら特定の購入方法も用いられていない。周知のA B C分析も、130社中64社においては実施されていない。

これらの点から Küpper は、次のような結論を下している。すなわち、購入計画のための周知の手法は、その導入にさいして原価・給付情報を必要とするが、普及度は限られたものにすぎないのである。また、購入意思決定の場合には、関連性をもつ価値的数値のうち、まず第1に価格が考慮されるのであって、そこで大きな役割を演じるのは原価数値ではなく、納期内の購入や品質といった要因なのである。

### 3. 2. 製造

文献上では、製造意思決定に対する原価・給付計算情報の適用可能性が説明されることが多い。ところがこれに反して、表-3および表-4に示された回答からは、製造意思決定のかなりの部分が原価計算的な情報を用いずに行われていることが知られる。

表-3

生産方法に従って分類された製造領域における原価情報の利用					
	全企業	個別生産	ロット別 生産	組別生産	大量生産
(1) 生産プロジェクトの 決定	55 47% (118社中)	21 31% (67社中)	30 46% (65社中)	11 44% (25社中)	15 56% (27社中)
(2) キャパシティ計画	73 62%	33 49%	34 52%	12 48%	18 67%
(3) 適応方策の計画	55 47%	23 34%	31 48%	10 40%	17 63%
(4) 生産の時間的配分	30 26%	11 16%	14 22%	5 20%	11 41%
(5) 生産準備計画	14 12%	9 13%	8 12%	3 12%	3 11%
(6) 保全維持計画	42 36%	19 28%	23 35%	8 32%	10 37%
(7) 生産順位計画および 機械割当	29 25%	11 16%	13 20%	6 24%	7 26%
(8) ロット・サイズ計画	42 36%	17 25%	28 43%	10 40%	13 48%
(9) 生産方法計画	37 32%	13 19%	21 32%	6 24%	13 48%

たとえば、表-3で意外な印象を与えるのは、生産プログラムを決定するために原価情報を準備している企業が46.61%にすぎないことである。もともと、この意思決定局面は、キャパシティ計画(61.86%)および適応方策の計画(46.61%)と並んで、まだ回答数が多い方の部類に属している。この傾向は、回答を生産形態別に分類した場合にも、ほぼ同様にあてはまる。ロット別生産および組別生産を行っている企業においても、プ

プログラム計画のために原価情報を利用しているのは半数に満たないのである。

なお、生産形態別の調査結果を解釈するさいには、回答企業の約40%が複数（通常は2つ）のプログラム・タイプの組合せによって製造を行っており、そのため重複回答が含まれていることを考慮しておかなければならない。たとえば、ロット別生産および組別生産においてロット・サイズ計画が比較的高い比重を占めているのと同様に、大量生産のもとでもほぼ同程度の数が挙げられている理由は、13社中8社が、複数のプログラム・タイプの組合せによって製造を行っている点にあるものと考えられる。

表-3にかんじていま1つ注目されるのは、傾向的にみて、大量生産のもとでの原価情報の利用度が高いことである。Küpper は、その理由として、相対的に大規模の企業におけるこの生産形態の比率が高い点を挙げている。つまりそこでは、比較的早い時期から計画的な手法が用いられてお

表-4

新しい原価計算システムに従って分類された製造領域における原価情報の利用						
	全システム	複数段階補償貢献額計算	限界計画原価計算	固定原価補償計算	区分化全部原価計算	
(1) 生産プログラムの決定	55 47%	26 53%	10 42%	6 40%	15 37%	
(2) キャパシティ計画	73 62%	30 61%	16 67%	9 60%	25 61%	
(3) 適応方策の計画	55 47%	29 59%	13 54%	7 47%	21 51%	
(4) 生産の時間的配分	30 26%	14 29%	8 33%	3 20%	13 32%	
(5) 生産準備計画	14 12%	7 14%	4 17%	1 7%	5 12%	
(6) 保全維持計画	42 36%	16 33%	10 42%	5 33%	18 44%	
(7) 生産順位計画および機械割当	29 25%	12 24%	9 38%	2 13%	10 24%	
(8) ロット・サイズ計画	42 36%	19 39%	11 46%	4 27%	16 39%	
(9) 生産方法計画	37 32%	21 43%	11 46%	3 20%	16 39%	

り、また限界計画原価計算の導入率が高いのである。

表-4は、新しい原価計算システムのそれぞれについて、製造領域における原価情報の利用にかんする回答を分類したものである。明らかに、これらの近代的な原価計算システムのもとでは、原価情報が製造意思決定に利用される比重が、全企業の平均よりも高い。なかでも顕著なのは、限界計画原価計算のもとで挙げられている生産順位計画、ロット・サイズ計画および生産方法計画である。同じく複数段階補償貢献額計算による情報も、とくに適応方策の計画および生産方法計画のもとで多く利用されている。

また表-5は、最適生産プログラムを決定するさいに考慮される要因、およびプログラムに組み入れられる製品種類にかんする調査結果を示したものである。このなかで注目されるのは、回答98社の30%以上が最適生産プログラムを決定するさいに固定原価を考慮している点、および105社中19.05%の企業が製品単位利益が負の製品を短期的にもプログラムから除外している点である。

表-5

最適生産プログラムを決定するさいに考慮される要因		
(1) 個々の製品の収益	78 (98社中)	79.59%
(2) 個々の製品の変動原価	70	71.43%
(3) 固定原価	33	33.67%
製品単位利益が負の製品が生産プログラムから除外される期間		
(1) 長期的	87 (105社中)	82.86%
(2) 短期的	20	19.05%

なお、上記の適応方策については、さらに時間的適応(109社中77.06%)および量的適応(66.06%)のために原価情報が算定されているのに対し、強度的適応の比率が低い(38.53%)という調査結果が指摘されている。また、キャパシティ計画のための方策にさいしては、回答した82社中51.

22%の企業が隘路領域における製品単位補償貢献額を、同じく123社中56.10%の企業が部分キャパシティの調整にかんする情報を、それぞれ関連性を有する数値とみなしている。

ところで、表-3および表-4によれば、原価・給付計算にとって重要な意思決定問題のもとでロット・サイズ計画を挙げているものは35.59%にすぎないが、表-6においては、57.81%の企業が、ロット・サイズを決定するさいに段取費を考慮していることが示されている。これについてKüpperは、現有のデータからこの矛盾を解明することはできないとしている。

表-6

ロット・サイズを決定するさいに考慮される原価費目		
(1) ロット・サイズは決定しない	44 (128社中)	34.38%
(2) 段 取 費	74	57.81%
(3) 調 整 費	64	50.00%
(4) 清 掃 費	21	16.41%
(5) 始 動 費	34	26.56%
(6) 原 材 料 費	26	20.31%
(7) 労 務 費	43	33.59%
(8) 利 子 費	44	34.38%
(9) 在 庫 費	51	39.84%

表-6は、生産面におけるロット・サイズを決定するさいに考慮される原価費目を示したものであるが、さらに購入量にかんする意思決定についても若干の調査結果が示されている。これによれば、購入時のロット・サイズを決定している企業84社のうち、在庫費用を考慮しているものが61%、利子を考慮しているものが52%である。また、ロット・サイズの決定問題が発生する企業の約3分の1は、在庫費用も利子も考慮していない。Küpperは、こうした行動を、文献で提唱されている統一の見解に反する

ものとしている。

続いて、生産期限計画にかんする調査からは、主として時間的側面を重視した目標が追求される傾向が強く、原価・給付目標が追求される度は低いという結果が示されている。たとえば多くの企業が、キャパシティ利用度の最大化（119社中63.87%）および生産時間の最小化（60.50%）を目標として挙げているが、そこでの優先的基準と考えられているのは、とくに完成期日（114社中64.04%）、期限遅延（41.23%）および顧客の重要度（49.12%）である。なお、西ドイツの多くの文献で挙げられている最短オペレーション時間規準（Kürzeste Operations-Zeitregel）は、シミュレーション研究によれば生産時間およびキャパシティ利用にかんして良好な結果をもたらすとされているが、これを用いている企業は114社中7.02%にすぎない。

表-7は、製造意思決定のために準備される原価計算情報にかんする調査結果を示したものである。これによれば、製造意思決定にとって重要性をもちうる特殊な原価情報として、保全費（114社中86.84%）および仕損

表-7

原価計算によって提供される原価情報		
(1) 休 止 費	35 (114社中)	30.70%
(2) 保全費（個々の装置にかんするもの）	99	86.84%
(3) 生産中断費	52	45.61%
(4) 移 行 費（生産速度の変更に基づくもの）	5	4.39%
(5) 不足数量費	25	21.93%
(6) 遅 滞 費	8	7.02%
(7) 短期的装置変更による増加原価	31	27.19%
(8) 仕 損 費	77	67.54%
(9) 強度段階ごとの機械費	30	26.32%

費(67.54%)が多く企業の企業で算定されている。これに対して、休止費(30.70%)、装置変更費(27.19%)、強度依存機械費(26.32%)、不足数量費(21.93%)といった原価情報の比率は明らかに低い。

このように、製造領域における意思決定のうち、原価・給付情報を基盤として行われるのは、その一部分にすぎない。さらに、プログラム意思決定に対する固定原価の重要性、ロット・サイズに対する利子費および在庫費の重要性、生産期間意思決定にさいして確立されている優先的基準などにかんして、文献と実務との乖離を指摘することができる。

### 3. 3. 販売ないしマーケティング

原価・給付情報は、前述のような原価計算目的以外に、販売領域においても一定の意義を有するものと考えられる。しかしながら、Küpper の調査によれば、その利用範囲は、もっぱら供給・価格政策(132社中96.97%)と、収益性の悪い製品の排除(63.64%)および新製品の導入(39.39%)にかんする意思決定に限定されている。販売領域において原価・給付情報が提供されるべきその他の意思決定はとくに挙げられていないが、回答132社中68.94%の企業は、広告宣伝予算を編成するさいに原価情報を必要としている。

供給価格の給付単位計算は、主として特別注文(128社中76.56%)および別注品(71.88%)について行われており、また標準品(65.63%)についても比較的頻繁に実施されている。さらに、特別注文(130社中76.15%)および標準品(63.08%)のもとでは、事後給付単位計算が行われている比率がかなり高い。

表一8からも明らかのように、実務における価格下限は、まず第1に特別注文(130社中62.31%)の価格政策のために導入される用具となっている。価格下限を全く算定していない企業は、わずか8.46%にすぎないが、117の企業のうち35.40%が、価格下限に平均的固定原価を算入している点に注意しておかなければならない。この調査結果もまた、一般に部分原価

計算にかんする諸文献で提唱されている理論に相反するものといえる。これに対して、価格下限において配分機会原価 (anteilige Opportunitätskosten) を考慮している企業は3.42%と、きわめて少数である。

表-8

価格下限の算定		
(1) 全製品について	46 (130社中)	35.58%
(2) 特別注文について	81	62.31%
(3) 短期について	37	28.46%
(4) 長期について	5	3.85%
(5) 価格下限は算定しない	11	8.46%

  

相対的価格下限に含められる原価		
(1) 変動原価	51 (117社中)	43.59%
(2) 変動原価と流動性作用的固定原価	32	27.35%
(3) 変動原価と平均的全体固定原価	42	35.40%
(4) 配分機会原価	4	3.42%

なお、販売システムを管理するために補償貢献額計算を導入している企業は、全体の約30%にすぎない。ただし、売上高が5,000万DM以上の大企業は、より小規模の企業に比べてこの計算システムを実施している比率が本質的に高く、また顧客収益性分析にかんしても、ほぼ同様の調査結果が示されている。

### 3. 4. 投資

一般に文献では、収支基準に基づく多期間的な計算方法を用いて投資を計画すべきことが広く提唱されている。ところが、Küpper の調査結果からは、原価・給付情報がこの種の意味決定に対して意外に大きな重要性を

有していることが明らかにされている。

たとえば表-9によれば、投資計算の手法として、とくに償還計算(129社中69.77%)、原価比較計算(57.36%)および収益性計算(55.04%)といった静態的手法が比較的多く導入されているのに対し、内部利子率法(27.91%)や資本価値法(10.85%)などの動態的手法の適用比率は明らかに低い。同一企業内における異なった手法の同時的適用という観点から回答を分類すると、62.79%の企業が静態的手法しか用いておらず、また動態的手法だけを用いているのは6.2%にすぎない。残りの31.00%の企業では、両手法が併用されている。

表-9

投資の判定基準		
(1) 原価比較計算	74 (129社中)	57.36%
(2) 利益比較計算	13	10.08%
(3) 収益性計算	71	55.04%
(4) 償還計算	90	69.77%
(5) 資本価値法	14	10.85%
(6) 内部利子率法	36	27.91%
(7) 年金法	3	2.33%
(8) 動態的償還計算	10	7.75%
(9) MAPI法	1	0.78%

さらに Küpper は、投資種類に従った分類を試みており、これによれば、たとえば取替投資の判定に最も多く用いられているのが原価比較計算(130社中64.23%)であり、償還計算(45.38%)、収益性計算(43.08%)および内部利子率法(20.77%)がこれに続いている。このような回答分布は、合理化投資についてもほぼ同様の傾向を示しているのに対し、拡張投資の場合には、償還計算(58.33%)が最も多く挙げられ、収益性計算

(51.52%)、原価比較計算(46.21%)および内部利子率法(24.24%)がこれに続いている。

ところで、ほぼ半数の企業は、投資計画にさいして支出または原価と、収入ないし給付とを複数期間あるいは全体利用期間にわたって考慮していると報告している。このことは、前述のように多くの企業で静態的な投資計算が行われていることとある程度矛盾するのであるが、Küpper はこれを、静態的手法に組み入れられる原価・給付数値が、将来期間の予測数値

表-10

投資にさいして考慮される支出種類または原価費目		
(1) 取得原価	114 (122社中)	93.44%
(2) 人件費	112	91.80%
(3) 材料費	90	73.77%
(4) 保全維持費	102	83.61%
(5) 運転費	68	55.74%
(6) 空間費	63	51.64%
(7) 品質費(仕損じ)	48	39.34%
(8) 他の生産過程で発生する後続原価	36	29.51%
(9) 財務費用	81	66.39%
投資にさいして考慮される収入種類(給付)		
(1) 人員削減	106 (121社中)	87.60%
(2) 収益	95	78.51%
(3) 給付増大	95	78.51%
(4) 材料削減	81	66.94%
(5) 品質改善	58	47.93%
(6) 他の生産過程での削減	42	34.71%
(7) 空間削減	40	33.06%

の平均値として算定されているという仮定によって説明しようとしている。

表-10のなかで注目されるのは、投資計算にさいして考慮される原価費目のうち、取得費用、人件費、保全維持費および材料費の比率が財務費用のそれよりも高い点である。また給付種類のなかでは、人員削減がきわめて重視されており、収益、給付増大および材料削減よりも高い比率を示している。

### 3. 5. 人員計画

表-11によれば、回答した137%社中90%弱の企業において、何らかの形で人員計画が行われている。そこでの重点とされているのは、人員需要予測（54.01%）と人件費計画（53.28%）である。これに対して、人員の投入および確保にかんする計画は、それぞれ約3分の2の企業がこれを行っていない。

表-11

人 員 計 画 の 実 施		
(1) 実施していない	16 (137社中)	11.68%
(2) 実施しているが、細分化されていない 実施しており、次のような領域に細分化 されている	48	35.04%
(3) 人員需要予測	74	54.01%
(4) 人員確保・解雇	38	27.74%
(5) 従業員教育訓練	36	26.28%
(6) 人員投入	47	34.31%
(7) 人件費計画	73	53.28%

また、たとえば人員投入にかんしては、131社中46.56%の企業において原価数値が全く用いられていない。同様に、経営内部および経営外部から

の人員確保にかんする意思決定にさいしても、136社中60.29%の企業は原価情報を考慮していない。さらに、人員確保計画、従業員教育訓練、人員募集といった領域においても、大部分の企業（136社中80.15%）が原価・給付関係を調査していない。

このように、人員にかかわる領域においては、原価・給付情報のもつ関連性がきわめて限定されたものとみなされており、それはわずかに人員需要計画や人件費計画といった個別的な計画事象のもとで利用されているにすぎないのである。

なお、回答した136社中89.71%の企業においては、計画およびコントロール目的のために何らかの指標が用いられているが、そのなかで比較的多く算定されているのは、人件費率（73.83%）、1人当たり人件費（70.59%）および給付作業時間当たり人件費（66.18%）である。こうした情報は、大部分（125社中69.80%）の場合、原価計算担当部門から、賃金・給料統計の形で人事担当部門に提供されている。

### むすびにかえて

以上、Küpper が行った実証研究の概要を紹介してみた。質問の範囲や対象企業の数からみても、今回の調査は決して大規模なものとはいえない。しかしながら、すでに示された調査結果からも明らかなように、そこには、西ドイツ原価計算実務に関心をもつものが今後の研究の基礎とするに足るいくつかの重要な手がかりが含まれている。

そのなかでまず第1に注目されるのは、とくにいくつかの部分原価計算システムを中心とする近代的な原価・給付計算システムが、たんに理論のみのレベルにとどまらず、企業実務の場においてかなり広範に定着しつつあるという事実である。少なくとも、諸文献で提唱されている部分原価計算システムの実務的適用という問題に若干の疑念を抱いていた筆者にとっては、前述の調査結果がきわめて貴重なもののように思われる。

ただし、Küpper 自身もいうように、この調査結果についてはある程度

の限定を加えておかなければならない。というのは、より開発された原価・給付計算を備えた企業が、相対的により多くの回答を返送してきたと仮定しなければならないからである。つまり、新しい手法を用いている企業の数が、現実より多く表面に出ていると考えた方が安全なのである。

また、若干の回答からは、部分原価計算システムを適用している企業であっても、その原則に厳密に従っていないものがあることが示されている。むしろ注目される傾向は、全部原価計算と部分原価計算の両システムが結合され、双方から提供される原価情報が並行的に準備されている点である。

さらに、製造・販売プログラム計画、ロット・サイズ計画、人事領域での意思決定などを中心とするいくつかの計画局面のもとでは、原価・給付情報のもつ関連性が、諸文献で一般に認められているほど高くないことが明らかにされた。同じく、購入量や様々な生産期限計画にかんする意思決定のもとでも、多くの企業が、原価数値に対して限定された意義しか認めていない。

その反面、またいくつかの意思決定局面のもとでは、原価・給付情報に対して、経営経済学の諸文献で主張されているものより大きな関連性を認めている企業が多いことが示されている。このことは、たとえば原価および給付に基づく静態的な投資方法が重視されている点や、価格政策における原価情報が依然として大きな役割を演じている点などに現われている。

いずれの形をとるにしても、このような意味での理論と実務の乖離というテーマは、今後とも常に問題としていかなるをえない。少なくとも、ここで示されたような調査結果をもとにして、実務的な適用レベルでの立ち遅れのみを指摘するだけでは不十分であろう。