

タイトル	独立した原価計算の必要性 - ドイツ語圏における内部会計制度と外部会計制度の関係について -
著者	今村, 聡; Imamura, Satoshi
引用	北海学園大学経営論集, 20(2・3): 1-19
発行日	2022-12-25

独立した原価計算の必要性

— ドイツ語圏における内部会計制度と外部会計制度の関係について —

今 村 聡

はじめに

1990年代まで、ドイツ語圏において、内部会計制度としての原価・給付計算¹は、経営上の意思決定・業績評価・経営統制に資する役割を持つ、財務会計（外部会計制度）とは独立した制度とされてきた。したがって原価計算において算定される経営純成果は、財務会計上の損益数値とは異なるものであった。

しかし、1994年2月にZfbF (*Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*)誌に公表されたSiemens社 (Das Haus Siemens)における会計制度の再構成²では、原価計算の意義は極めて限定された。原価計算上の原価 (kalkulatorische Kosten)としては、原価計算上の利子のみが残ることとなった。さらに、各事業部、その下位の責任領域、あるいは原価部門にいたるまで、外部会計制度による制御・統制が行われることとなった。

このZfbF誌への寄稿のきっかけとなった、1993年4月27日に行われたHasso Zieglerに対する多くの研究者・実務家の反応は、「Siemensは原価計算をやめたのか。そもそ

も我々は原価計算を必要とするのか³という疑問であり、その後の多くの議論を引き起こした。

本稿では、まずSiemens社での会計制度の再構成を概観し、次にこれに対して、やはり外部会計制度とは別個の、独立した原価計算 (eigenständige Kostenrechnung) の意義を主張したDieter Pfaffの所説⁴から、ドイツ語圏における内部会計制度と外部会計制度との関係を考察する。

第1節 Siemens社における会計制度の再構成

1.1 再構成前の状況

20世紀ドイツ経営・経営学は、成果計算 (Ergebnisrechnung) の問題に深く関わっていた。

Schmalenbachの言う、外部影響を含まない「純粋な経営利益 (reiner Betriebsgewinn)」の分離⁵である。

このような経営純成果の計算の必要から、当時、完全に規制されてはなかった商法上の損益計算書とは無関係に、原価・給付計算

¹ 以下では、特に必要がない限り、原価計算と呼ぶことにする。

² Ziegler, H. (1994). Hasso Ziegler (1927-2011) は、1968年からRegensburgのSiemens AGに所属し、1990年代には、Münchenにある同社のZentralbereich BetriebswirtschaftのDirektorであった。

³ Pfaff, D. (1994), S. 379.

⁴ Pfaff, D. (1994). Dieter Pfaffは、1994年よりZürich大学の正教授 (現在は、Institut für Betriebswirtschaftslehre所属)。

⁵ Schmalenbach, E. (1926), S. 275.

の形態での成果計算が生じた。

内部成果計算は、費用と原価との次のような分離から始まる⁶：

1. 製造活動のための材料費・労務費・補助労務費のような原価である費用
2. 経営外・中性・異常な費用・収益のように、原価でない費用
3. 原価計算上の減価償却費・危険費・利子のように、別原価（Anderkosten）である費用
4. 費用ではなく、原価であるもの（いわゆる付加原価）、例：原価計算上の賃借料・企業家賃金・再到達価額に基づく超過減価償却費

製品総原価計算の簿記への統合は、費用と、原価計算上の項目をも含めた原価との双方の記帳により行われた。外面的には、コンテンツプランを、クラス2（中性費用・収益）と、原価・収益計算のクラス4（原価種類）およびクラス8（原価負担者）とに分類することによる。

一方において費用、もう一方では原価という二重計算により、独立した計算単位（Abrechnungseinheit：ARE）において、二つの部分的成果が生じた：原価計算により生ずる経営成果と、費用と原価との区画により生ずる中性成果である。両者の合計により初めて、通常の営業活動による成果が計算される。同じ数値が、商法上の損益計算書上で、別に計算されるが、そこでは、両者は分離されていない。

原価の分類は、その個別費と共通費とへの下位分類を伴う製品原価計算に対応していた。

クラス2の区画計算（Abgrenzungsrechnung：AGR）は、危険計算項目と、経営に関連する積立金の積立・取崩（例：保証、延滞・

違約金、原価割れ販売）とを収容するAGR Iと、主として原価と費用との金額の差異（例：減価償却費・利子の原価計算上の額と発生額との違い）を再調整するAGR IIとに分割される。

AGR Iは、Siemens社の用語法での原価・給付計算、すなわち経済計算（Wirtschaftsrechnung）に関する製造・販売計算により、経済成果（Wirtschaftsergebnis）として要約されていた⁷。

1945年以降、Siemens社での原価・給付計算の発展は、とりわけ操作的・戦略的計画システムの導入と、体系的差異分析において現れた。同社の一部門では、補償貢献額・プロセス原価計算の思考も採用されたが、原価・給付計算の根本的構造に変更を伴うものではなかった。

分権的・成果指向的部分単位の数の増大に伴い、企業内での多段階的成果計算——これにより報告作成、次年度予算の編成、中・長期計画設定、およびズル・イスト差異の提示も、この成果と、経済計算から抽出された他のデータとに基づくこととなった——の意義が増大⁸した。

1.2 売上原価法による損益計算を基礎とする内部計算書作成

Siemens社は、1992/93営業年度の初めに、外部報告書作成において、生産指向的な総原価法（Gesamtkostenverfahren）から売上原価法（Umsatzkostenverfahren）に移行し、また内部報告書作成についても、売上原価法による損益計算書を採用した。その契機となった主な理由は次の三つであった⁹：

1. 原価・給付計算と区画計算の分離という二元的計算の実施が、その基礎であ

⁶ Ziegler, H. (1994), S. 176.

⁷ Ziegler, H. (1994), S. 177.

⁸ Ziegler, H. (1994), S. 177.

⁹ Ziegler, H. (1994), S. 177.

る費用と原価の区別と同様に、国際的に認められ、また理解されるものではなくなった。この理由により、非ドイツ出身従業員は、同社の「ドイツ的」会計制度を理解・受容することは困難であった。

2. 立法者は、損益計算書にもその注意を向けてきた。商法典による損益計算書の分類規程は、二元的計算書という原価計算の根拠に基づくものではなく、費用種類(総原価法)または機能別原価(売上原価法)とを区別することになった。

このため、長年企業においては、商事貸借対照表上の成果という同一の数値を、異なる方法で導く、二つの計算作業 — 企業内部に対しては成果計算、企業外部に対しては損益計算書作成 — を行わねばならなかった。

両計算の長所と短所については議論が対立するが、そこから両者を並行して遂行する必要性は発生しない。損益計算書作成を廃止することは不可能なので、内部的三段階計算の必要は認められなくなった。

従来様式での原価計算の排除は、製品総原価計算に影響を与えた。経営計算と原価計算の強い結合が、意識して放棄されたからである。成果計算が、過去を強く指向する計算であるのに対して、製品原価計算は、前方を注視すべき、将来指向的の任務を持つ。

統一的な製品総原価計算の目的の一つは、原価計算上の生産による原価に基づく価格の設定であった。秩序ある方法で算定され、簿記から導かれた原価は、その価格と一致する。この主張は、価格に関する法規を支配し、Siemens社においても、長い間、工場受渡価格による、内部振替価格計算の

基礎となっていた。

しかし、このような1930年代の状況は完全に變化した。自由市場・グローバル競争下では、個々の供給者の原価計算上の原価は、通常、価格とは一致しない。この原価に顧客は興味を持たない。この価格は、市場で勝ち残りたい供給者が負担しなければならない原価に一致する。

企業内のこのようなパラダイムの変換を意識させることが、売上収益から出発する損益計算書の形式 — 売上原価法を内部計算のためにも — が選択された理由である。

3. 製造・販売計算によるAGR Iの要約のため、流動資産の評価減・経営関連的積立金の積立・取崩に際して、成果状況の商事貸借対照表政策的な考慮・傾向が経済計算に反映される。

これら二つの成果は、異なる状況において、非常に類似した営業状況を提示していた。

1.3 営業成果計算

Siemens社の世界的決算書に関する、中心的情報・制御手段としての、売上原価法に基づく損益計算書において、経営機能の大区分：製造(=売上原価の主要部分)、研究・開発、販売、および一般管理に応じて、費用が分類され、それぞれの金額と、その売上高に対する百分率とが示されることとなった。また、企業内部で把握する事項として、報告期間中に実現した取引の経済的損益についての言明である営業成果(operatives Ergebnis) — 拘束財産に対する原価計算上の利子を控除した後 — が、中間数値として表示される(図表1参照)¹⁰。

¹⁰ Ziegler, H. (1994), SS. 178-179.

図表 1：成果計算表（Ziegler (1994), S. 179)

項目	前年度 実際	報告年度	
		実際	予算
1 売上収益			
2 売上原価			
3 売上総利益			
4 (売上収益に対するパーセンテージ)			
5 研究開発費			
6 (売上収益に対するパーセンテージ)			
7 販売費			
8 (売上収益に対するパーセンテージ)			
9 一般管理費			
10 (売上収益に対するパーセンテージ)			
11 他の経営上の収益・費用			
12 営業成果			
13 (売上収益に対するパーセンテージ)			
14 評価替項目・その他の項目			
15 財務成果			
16 通常の営業活動による成果 (税引前商事貸借対照表成果)			
17 法人税等			
18 年度剰余			
19 (自己資本に対するパーセンテージ)			
20 総資本利益率			

営業成果は、経営成果とは、経営上の事象を包括し、実現原則に基づく。この成果は — Schmalenbach を引用すれば — 「他のいかなる評価原則も同じ程度で得られない、とりわけ確実に恣意性から自由であるという長所を持つ」¹¹ものとされた。

営業成果は、次の三点で商事貸借対照表上の成果と区別される¹²：

1. 資本参加成果・利子成果・および他の財務成果を含まない
2. 不均等原則から生ずるすべての費用・収益 — 例：在庫品・債権の評価減、または不確実な債務、懸念のある取引や他の法律上の理由による差し迫った損失に対する準備金の積立・取崩の変動による — を含まない
3. 営業成果からは、経営必須財産に対する市場利子率による原価計算上の利子 — 営業成果の外部において、利子成

¹¹ Schmalenbach, E. (1926), S. 173.

¹² Ziegler, H. (1994), 179.

独立した原価計算の必要性(今村)

A. 貸借対照表		B. 損益計算書	
借方		I. 売上収益	クラス5
I. 無形固定資産・有形固定資産	クラス0	営業費用(種類別)	クラス6
II. 金融資産	クラス1	営業費用(機能別)	クラス7
III. 流動資産・借方計算区画項目	クラス2	II. 売上原価	
		III. 研究開発費	
貸方		IV. 販売費	
IV. 自己資本・準備金	クラス3	V. 一般管理費	
V. 債務・貸方計算区画項目	クラス4	VI. その他の営業収益	クラス8
		VII. その他の営業費用	
		VIII. 資本参加成果	
		IX. 利子成果	
		X. 他の財務成果	

図表 2 : 新コンテンプランの導入 (Ziegler (1994), S. 181)

果として再び加算される — が控除される

重要視されたのは、不均等原則 (Imparitätsprinzip) による成果数値への影響の排除であった。この原則は、確かに国際的にも適用されるが、とりわけドイツ商法・税法において債権者保護を目的として厳格に適用されるものであった。しかしながら、不確実な負債と差し迫った損失の見積は、未来に関連するものであり、ある程度の主観性と状況依存性を伴い、従って年度により、また成果の状況により変動するものである。

原価計算上の利子を例外として、費用と原価の区別も放棄された。原価計算上の減価償却費と危険費はもはや記帳されず、商法上の減価償却費と本当に生じた危険とで記録が行われる。実体維持は、再調達価額の計算によるのではなく、市場利子率 — 中期的に見てインフレ率と実際利子率とから常に構成される — の原価計算上の見積により実現されるものとされた。

原価計算上の利子の計算が残されたのは、自己資本は理由なく自由にされるものではなく、企業所有者に対して、投入された彼等の資本の利子の計算をうまく行わねばならないという理由によるものであった。「残余利益 = 利益センターまたは投資センターの、そのセンターが利用した純資産への付加原価を控

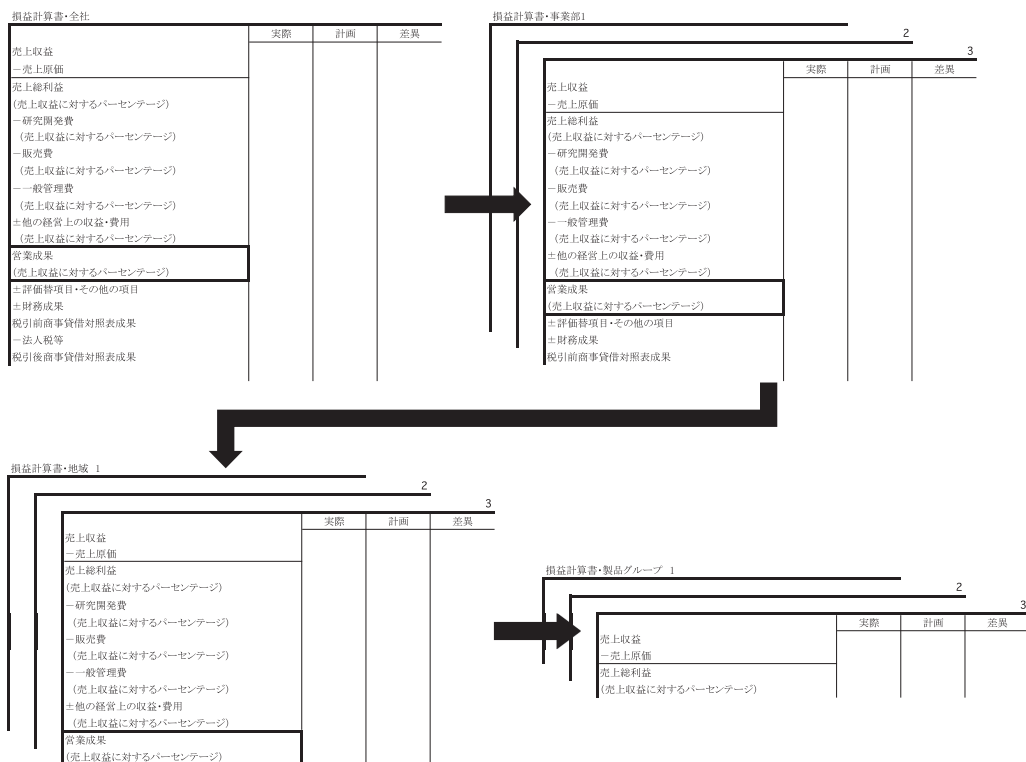
除した後の純利益」を計算するという着想は、米国の専門文献においても主張されていたが、現実の企業においてははめつたに適用されていなかった¹³。

共同コンテンラーメン (Gemeinschaftskontenrahmen ; GKR) を基とする当時のコンテンプランは、新しいものに置き換えられた。共同コンテンラーメンは、区画、原価、および収益勘定への勘定分類 (2, 4 および 8) を有し、また 1930 年代に構想された、原価計算の簿記への統合を含んでいたため、費用と原価による二重計算に関する簿記を難しくし、かつ、その損益計算書とは異なる分類基準のために、決算書の作成を困難にした。また、過去のデータに基づく簿記への包含により、製品原価計算を固定化した。

新しいコンテンプラン (図表 2 参照) は、決算書基準分類原理 (Abschlußgliederungsprinzip), すなわち貸借対照表と売上原価法による損益計算書の分類に、しかも工業コンテンラーメン (Industriekontenrahmen ; IKR) よりもさらに厳格に従うものであった。とりわけ、売上原価法において不可欠な、種類別原価から機能別原価への移行が、考慮された¹⁴。

¹³ Ziegler, H. (1994), 180.

¹⁴ Ziegler, H. (1994), 180.



図表 3：営業単位の分解 (Ziegler (1994), S. 184)

1.4 機能別コントローリング

コントローリングは、機能 (Funktion) 別、ここでは売上原価法に基づき、販売 (製造)・研究開発・販売・一般管理の四つの機能原価ブロックに分類して行われる。各経営機能の責任者は、損益計算書から読み取られ得る機能原価に基づいて評価される。例えば機能責任者には、達成されるべき目標原価が売上高に対する百分率の形で示され、その後で差異が計算・評価される¹⁵。

大規模企業では、四つの機能領域のみのための目標原価の相対比率基準と、それらの前年度、および予算・計画に対する差異の相対比率では不十分であるが、機能別コントローリングは、水平的には営業単位別に、垂直的には部分機能別に分類することができる。そ

の際の分類をどこまで細かくするかは、コントローリングが必要とされるものにより規定され、また経済性の考慮によって限定される。

営業単位への分解が意味するのは、成果計算を企業全体のためにだけでなく、その営業上の部分単位毎に行うということである (Siemens 社の組織に準拠して事業部 (Bereich) と名付けられている)。

事業部別に作成された成果計算書は、さらに営業地域や支店別に、製品グループ別にまで分解され得る。この時、通常の営業活動による成果から、営業成果を通じて売上総利益に至る各成果の細分類は、経済性の観点から徐々に省略される (図表 3 参照)。製品バリエーションについては、売上収益と原価の増加分だけが示され、新しいバリエーションでは、特に開発・導入のために一度だけ発生した原価も、原価の増加分に含まれる。

¹⁵ Ziegler, H. (1994), S. 181.

機能もまた垂直的に部分機能 (Teilfunktion) へと分類され得る。このことは特に最大の機能、すなわち売上原価にとっては不可欠である¹⁶。

売上原価は、第1段階では次のように分類可能である：

- 製造原価 および
- 販売費 (= 運賃, 販売手数料, ある契約に特有の技術者派遣費といった, 契約にかかわる特別な原価)

第2段階では製造原価が、さらに区分され得る：

- 製造場所 (= 工場または製造部門)
- サービス部門 (販売作業場, 据付・保守部門)

製造の現場では、共通費が工場原価、製造準備・計画、ロジスティックのように、さらに部分機能別に分類され得る。この時、部分機能は常に、一人の指導者の下にある緊密に関連する原価場所のグループである。このために、組織の変更が必要とされることがあり、下位分類され得る最小の機能単位は、原価場所である (図表4参照)。

総原価法では、原価が原価種類別に集計され、下から上に構成される原価場所において責任が始まるが、売上原価法による機能別コントローリングでは、責任が上部の機能において始まり、下部の原価場所で終了する。

プロセス指向的原価計算のさらに発展すれば、部分機能は、緊密に関連するプロセスのグループと定義されるに違いない。しかしながら、原価場所について可能であるように、すべての経営上のプロセスが、もれなくかつ重複なく区画されることが前提となる。

販売を専門とする営業単位では、販売部門を販売経路に応じて部分機能へ分類することが合理的であるとされる。なぜなら、製造指

向的単位においては、販売費は通常、製品グループによるよりも、販売経路によって大きく異なるからである。

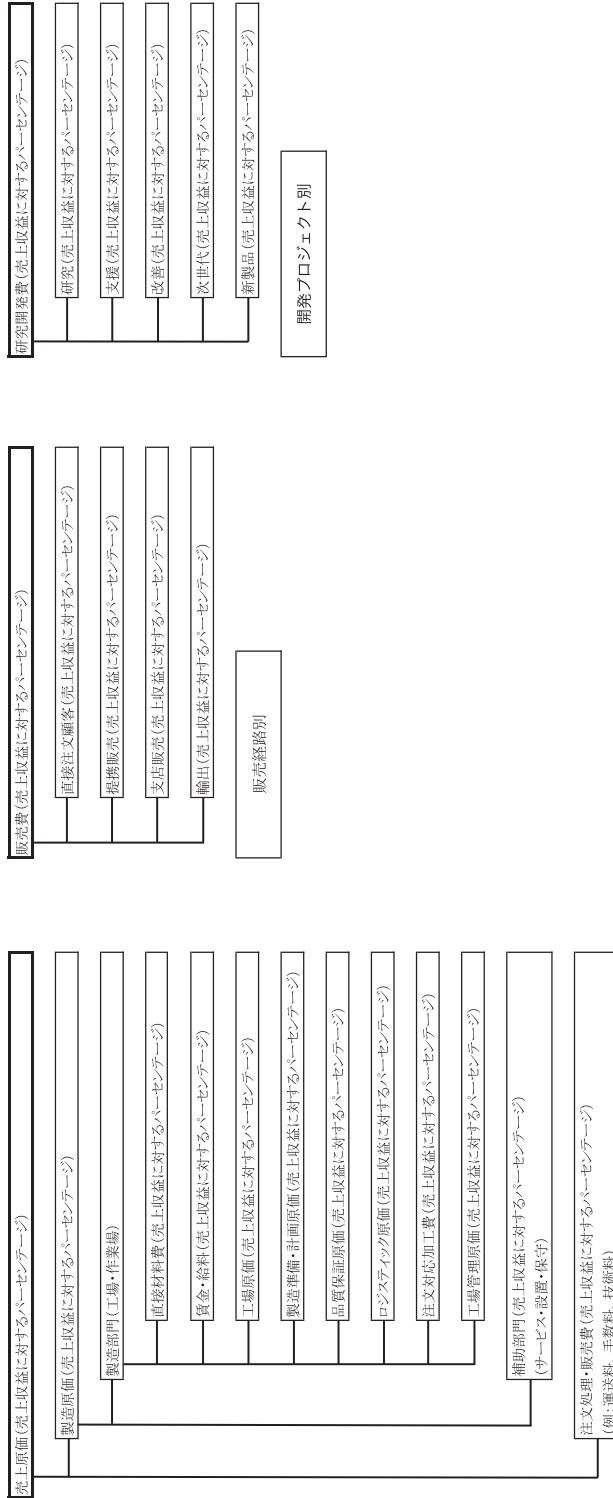
研究開発の営業単位においては、研究、流通している製品のサポート、向上 (製品ラインの拡大や、追加機能の付加による製品の強化)、次世代のための開発、新製品の開発のように、研究開発の領域別に部分機能を決定することが適切であり得る。研究開発の各領域における、原価場所の部分機能への統合には、困難が伴う。なぜなら、このような組織は、通常、多分に技術上の基準で構成されているからである。

各部分機能について、その原価の対売上高百分率が算定され、予算・計画のために、それぞれの営業単位の指導により、目標原価協定が確定される。前年度および予算に対する差異の責任は、部分機能の責任者にあるが、その前提として、各部分機能について、その活動に全権を与えられた責任者が任命されていなければならない。

各部分機能について、その対売上高は百分率が示されているので、その原価の比重も判る。原価管理者 (Kostenmanagement) は、その注意をどの部分機能にまず集中せねばならないかをはっきりと確認できる。

従来の原価システムでは、原価種類が焦点であり、また原価種類の中で、特に強い監視下に置かれるのはとりわけ共通費種類であった。しかし、原価種類に対しては直接の責任者が存在しないので、危機的状況において不自然に行われる営業単位の指導とは常に、従業員の x% 削減や旅費の x% 低下といったあまりきめ細かいとは言えない手段による干渉であった。このような削減目標に何度も遭遇した、慣れた原価場所責任者は、危機の際に削減しなくてはならないものを、好景気のうちに蓄積することにより備える。より経験の少ない、原価を意識する責任者は、原価削減プログラムに際してしばしばなすところがない

¹⁶ Ziegler, H. (1994), S. 182.



図表4：機能原価の垂直的分解 (Ziegler (1994), S. 185)

く、またはそれをいくらか正しいものと考えた¹⁷。

これに対して機能別コントローリングにおいては、責任者は、彼について取り決められた対売上高割当分を持つ。売上高の減少に際しての彼固有の任務は、適切な手段で、彼の部分機能の原価を、成果を削減するその百分率の上昇が、少なくともゼロとなるように適応させることである。

現実的な予算編成(計画設定)および発生した成果の実際変動額の分析のために、売上高・原価の変動は、価格・数量の変動へ分解される。この場合、簿記上の正確性ではなく、信頼し得る数値を基礎としなければならない。成果の変動額は、基本的に次の3つの数値から成る：

- 純粋な販売数量の変動によるもの
- (売上高中の)アウトプット価格と(原価中の)インプット価格の変動に含まれる差額によるもの および
- アウトプットの実際数量とインプットの実際数量との違いによるもの(これは成果影響的生産性変動と定義される)

成果経過(Ergebnisüberleitung)は、成果計算書の営業関連項目の分類に従って構成され、機能の百分率の変動の原因を詳細に示す。例えば、次のような叙述が可能となる：売上原価領域では、原価側での昨年度に対する4.0%の上昇が、2.0%の価格値上げによって調整されていない。しかし、2.2%の生産性向上は、売上総利益を0.2ポイント改善させ67.5%とすることに成功した。その他の機能領域では、生産性向上は、原価上昇を調整のためには不十分である。この原価の対売上高百分率は上昇し、経営成果への負担となっている。

生産性の向上を取り扱うとき、従業員関連

領域での生産性向上に注意を向け、製造ばかりを見ないことは重要であると思われる。加工費の激しい構造変化だけを考えても、このことは必要である。

機能または部分機能の責任者により、予算において取り決められた売上収益は、売上高の計画上昇額と導入された合理化手段に依存して確定する。予算年度における売上収益および機能原価の差異の原因が何であるにせよ、予算の差異は、売上収益の金額、機能原価の金額、または百分率として生ずる。このことは分析を困難にする。なぜなら、機能原価の差異のうちどれほどが売上収益差異に起因するのか、そしてその責任を誰が負うべきかという議論が、後で起こるからである。

これは弾力的予算によって回避され得る¹⁸。これは、所与の仮定の下で発生し得る予算の差異を、計画設定に統合しておき、ゾル・イスト差異を機能の領域においてのみ発生させるものである。このことは次のようにして達成される。売上収益が計画を上回っているとき、様々な機能領域において、どれほどの通減効果が—各機能の異なる数値において—達せられるべきかを、予算編成時に各機能の責任者と取り決めておくのである。売上収益が計画を下回っている場合にも同様に、回避し得る原価残留の下で、どれほどの原価が調整され得るか、そしてどれほどの成果減少が、場合によっては将来保障を含めて甘受されねばならないかを、あらかじめ取り決めておくべきである。

第2節 独立した原価計算の必要性

Pfaff は、Siemens 社の会計制度の変更について要約した後、外部会計制度の目的と、原価計算の二つの目的とを比較して、外部会計制度から独立した原価計算の存在意義を主張

¹⁷ Ziegler, H. (1994), S. 186.

¹⁸ Ziegler, H. (1994), S. 187.

している¹⁹。

Pfaff は、原価計算も目的を、自己意思決定を支援する機能と、他者の意思決定に影響を及ぼす機能とに分け、前者を意思決定機能 (Entscheidungsfunktion)、後者を行動制御機能または行動影響機能 (Verhaltenssteuerungs- oder -beeinflussungsfunktion) と呼ぶ²⁰。

2.1 原価計算の目的

計画計算としての原価計算とは、企業内で遂行されつつある意思決定のための資料の準備を意味する。ある企業が一定の規模と多様性を採用した途端、この企業の管理者は、現場で意思決定情報を調査するというやり方では、意思決定を行うことはできない。ここには、観察された情報が、報告書により届けられる。この時、原価計算の情報は、企業意思決定に関連する情報の一部分のみを示す。他の情報源は、例えば財務計算や外部会計制度である。

意思決定計算のためのデータの供給の他、原価計算はまた様々な統制機能を果たす。ここでは二つの面が区別されるべきである。一つは、原価計算データは、企業の意思決定者が、自身が行った意思決定による計画の実現自体を検証するのに役立つ。ここで計画と統制は、管理プロセスの補完要素である。計画データと実際データとの比較により、行われた意思決定を早く検証し、それによりなるべく早期に修正を行いつつ企業の経済状況に介入することが望まれる。このような統制計算の対象は、とりわけ製品、製品・顧客グループである。

しかし二つ目に、原価計算の情報は、下位の意思決定担当者の統制の基礎でもある。その統制とは、経営上の各原価場所 (Cost Center) の経済性の統制か、各経営事業部

(Profit Center) — 少なくともその製品の製造と販売、従って、その事業部の原価、給付、損益に責任を持つ — の損益の統制のどちらかである。意思決定経過への介入と学習プロセスの提案による改善をもたらすためには、期間・経営間・ゾル・イスト比較により、資源の浪費や他の誤った行動が排除されるべきである。さらに、この枠内での原価計算は、業績による報奨 (例：信望、特別給与、歩合、奨励の獲得) の測定基礎となるデータを供給しなくてはならない。

対して、外部会計制度の機能とは、記録という機能を別とすれば、残るのは二つの課題：支払測定機能と情報機能である。支払測定機能とは、第一に商法上の利益により、出資者達の配当要求を互いに限定することを可能にする金額を定義することである。第二には、特に債権者保護の理由から、出資者達がどこまでの支払を企業から引き出せるかを決定することである。三つめは税法上の利益により、国庫からの要求が確定されることである。これらの経済主体の間には利害対立が存在するので、外部会計制度とは、最後にはこれらの利害の調整を問題とする。また、年次決算書は、企業経営者、出資者、債権者、従業員およびその組織、または他の潜在的利害関係者に対して、企業の財産、財務、収益の状況を報告する機能と、経営の状況について説明する機能、すなわち情報機能を持つ。

ここで Pfaff は、原価計算の目的と外部会計制度の目的が、外見上全く異なっていると述べる。外部会計制度は、特に外部に向けて書かれており、原価計算のデータはもっぱら企業内の意思決定担当者のために考えられている。外部会計制度においては、様々な利害の調整が問題となり、原価計算は、報奨という任務を例外として、むしろ利害が調和している場合を想定して考案されている。事実、伝統的原価計算文献の視点では、企業とは、しばしば組織問題 (報奨の問題) のない技術上

¹⁹ Pfaff, D. (1994)

²⁰ Pfaff, D. (1994), SS. 1068-1070.

の単位として、また企業家は、最適意思決定に必要なすべての情報を自由に入手でき、あるいは意思決定をたやすく行える意思決定者であると観察される。この時、原価計算の唯一の機能は、自己の意思決定への影響（または統制）となる。Pfaffは、この機能を意思決定機能（Entscheidungsfunktion）と呼ぶ²¹。

Pfaffは、しかし近年では、このような視点は新制度的な考察形式——企業内のより多くの意思決定者の目標の衝突と非対称な情報の分布とにより特徴づけられ、統制、場合によっては報奨機能（Pfaffは、これを行動制御機能（Vehaltenssteuerungsfunktion）と呼ぶ）を強調する——により相対化されつつあるとする。結局は、外部会計制度においても、また原価計算においても、制御、統制、および意思決定担当者の統制が問題となり、この時、企業内の様々な意思決定者（例えば本社管理者と事業部管理者・原価場所責任者・機能責任者との間で）間でも、また、外部の企業関係者（特に出資者、債権者、および従業員）と企業経営者との間にも、利害対立は生じ得るというものである。

Pfaffは、後者の、企業外部での対立は、法規制（例えば年次決算書の作成、監査、公開に関する）により、また一部は私的な契約による協定事項（例えば融資契約の内容）によって調整されるとする²²。そして、このような基準の上に構成される外部的企業計算が、企業内部での目標対立の解決への貢献にも適しているかを考察する前に、外部会計制度から分離された原価計算の必要性とは、このような目標対立や情報の問題の存在しない世界において、どのようなものであるかを検証するとする。

2.2 原価計算と意思決定機能

2.2.1 完全かつ完備した市場での原価計算

Pfaffは、完全かつ完備した市場（vollkommene und vollständige Märkte）においては、独立した原価計算は、存在意義を持たないとする。

外部会計制度と（意思決定機能の範囲内での）原価計算に要求される様々なものを際立たせるため、新古典派理論の世界を考察すれば、ここでは、企業家は、生産機能として表現された技術的法則に基づいて、生産要素投入（インプット）を算出（アウトプット）に変えることで、売上高（製品の販売収益）と原価との差額が最大となるようにする。この時、原価とは、生産要素の数量と価格の積の合計であるか、または、生産要素の投入のための支出の合計に等しい。完全かつ完備した市場である新古典派的世界においては、すべての経済主体（消費者と生産者）の活動を互いに、かつ資源総量——どの経済主体も、他の経済主体の便益を損なわずにこれ以上良好に評価され得ない方法での——と一致させ得るような価格システムが提示され得る。このような世界では、ある生産要素の価格は、生産者が製造において生産要素の一単位を断念するとすれば、放棄しなくてはならない金額を正しく示す。このような市場価格への指向は、随って唯一必要な、それ以上に唯一有効な（Pareto最適）評価原則である。ある行動またはその代替行為の（市場）価値は、その代替行為によって獲得されつつある財の市場価格の合計から、投入されつつある財の市場価格の合計を差し引いたものと常に等しい。したがって新古典派的世界において、経営計算の任務は、財・価格ベクトルの把握に限られる。両ベクトルのスカラー積が、企業利潤を示す。このような世界では、生産要素価値と生産要素数量との積の合計は、生産要素投入のための支払額の合計に等しいので、原価、費用、支出の間に差額は存在しない。最適な

²¹ Pfaff, D. (1994), S. 1069.

²² Pfaff, D. (1994), S. 1070.

意思決定を行うためには、市場価格の知識があれば十分なので、独立した原価計算も、また外部会計制度それ自体も無用である²³。

2.2.2 不完全で完備していない市場での原価計算

現実に近いモデルでは、状況ははるかに困難である。現存する市場システムは不完全であり完備もしていないからである。

- 財の数量は所与ではなく、また十分に定義されていない。例えば実務では、ある潜在生産要素に産出される給付の単位を決定することは困難である
- 財によっては、そもそも市場と市場価格が存在しない。潜在生産要素の多くには市場価格が存在するが、その財を利用して算出される給付単位の価格は存在しない。同じように、企業内部での財と用役の消費を評価するための市場価格もたいていは存在しない。個々の消費数量についての市場価格もまた、その生産要素が割戻契約の下で大量に調達された場合には、存在しないことになる。
- 市場価格が存在している場合でも、財が複数の市場（調達市場と販売市場）で異なる市場価格で取引される場合、評価の問題が生ずる
- 最後に、時間の経過により、価格変動が生じ得る。この場合の問題は例えば、ある生産要素の評価は、歴史的価格（調達価格）によるべきか、あるいは再調達価格によるべきかということである。

加えて、すべての問題は、意思決定者は、情報入手についてしばしば不完全であることにより、ますます困難になる²⁴。

完全かつ完備した市場において、原価概念は、生産要素の価格と数量との積の合計とし

て明確に定義されるが、理想世界から離れると、議論の対象となる。不完全で完備していない市場システムにおいて、生産要素の価格と数量との積の合計はしばしば、生産要素の投入のための支出額の合計とは等しくないので、原価計算理論においては、ほとんど不可避免的に、二つの競合する原価概念が形成された。収支的原価概念が、外部的計算制度のように、企業によって支払われた、あるいはまだ支払わなければならない価格によるのに対して、価値的原価概念においては、原価は、財の、給付関連的で評価された費消と定義される。後者は、「伝統的」原価計算（限界原価計算を含む）に基礎を置き、不完全な世界では、機会原価 — 理想的（新古典派的）においては、すでに市場価格に含まれている — の試みを包含する。この時、機会原価とは、すでに逸失された利益としてのみでなく、広く一般に、意思決定者にとっての生産要素を貨幣価値で表示した価値と、調達原価（あるいは減価償却額を減じた後の調達原価）との差額として、理解される。これにより、独立した原価計算を支持する重要な理由の一つが、機会原価の考慮にあることが明らかとなる²⁵。以下の例は、このことをはっきりさせる：

- 応諾を検討すべき追加注文について、材料消費額を評価するとする。この材料はすでに在庫はあるが、しかし消費するには再調達されねばならない。この追加注文を受けるか否かを検討する際、材料の歴史的調達原価は役に立たない。ここで重要なのは、再調達価格のみである。ここから、時価または再調達価格の見積は通常、計画あるいは意思決定遂行時点において、調達・あるいは販売市場で通用している価格水準表を作成し、それにより、例えば材料あるいは製造方法の選択

²³ Pfaff, D. (1994), SS. 1070-1071.

²⁴ Pfaff, D. (1994), S. 1071.

²⁵ Pfaff, D. (1994), SS. 1071-1072.

においてその都度関連的な情報を準備することを旨とする。これは、材料消費の評価だけでなく、減価償却費の査定にも有効である。例えばコンピュータ制御の工作機械あるいは制御コンピュータの価格が下がった時、減価償却費の算定で、費用計算において場合によっては特別償却が行われるのを待たずに、価格低下が判った月においてその価格に合わせることは有益であり得る。

- 調達価格ではなく再調達価格に基づく減価償却費は、商法上の利益のうちどれほどの部分が、実体維持目的のために準備金として設定されるべきかについての情報を、意思決定者が必要とするとき、さらに有用であり得る。この時注意すべきは、純粋な再調達価格を基礎とする減価償却費は、通常は実体維持を保証し得ないことである。実体維持を指向する減価償却費の見積は、すなわち再調達原価のみではなく、その企業に独特の利益概念、資金調達方針、資本構造、そしてとりわけ税務上の基本条件に依存するのである。しかしながら、この文脈において、様々な影響要素の存在は、実務上の諸条件の下での実体維持指向的減価償却費は、外部計算制度上の減価償却費と区別されるという観察より、その重要性は低い。
- 実務において、費用による減価償却費と原価計算上の減価償却費との差額は、年次決算において減価償却が既に全額行われた後、引き続き経営に使用され、原価・給付計算上で原価計算上の減価償却費(「ゼロ未満」償却)を考慮されている資産が存在することにより発生することもある。このような処理は、当該資産項目が(その企業の)意思決定者にとってまだ価値を持ち、またここで観察している、行動の変更の問題のない世界において、例えば、この資産項目が追加的維持

費を伴わずに継続使用され、そして原価計算上の減価償却費を無視することが、製品原価計算あるいは経営・期間比較における歪みを生じ得る場合には有用である。

- 経営比較の分野における歪みは、ここでも、原価計算上の企業家賃金、利子、賃借料をも考慮することに、正当な理由を示し得る。例えば原価計算上の利子は、企業の資本構造の違いを除去するのに役立つ。

ここで、原価計算上、あるいは価値的原価の見積には、大きな自由の余地があるとの反論は可能である。不完全で完備していない市場に存在する基本問題のため、適切な見積の選択はしばしば、上述の例で想像されるより困難である。さらに、価値的原価は考察対象となる意思決定の領域と、目標設定とに依存するので、従って厳密に言えば、それぞれの問題について常に、関連する機会原価が決定されねばならないのだと。ここでまた、機会原価の正しい見積とは結局、最適解の認識を前提としており、それが済めば、もはや必要とされない(価値的原価概念のジレンマ)という、別の抗議が生ずる。この場合の機会原価は、事後的最適解分析、従って例えば製品プログラムに関する意思決定において、関連する機会原価が意思決定モデル(この場合は収入・支出または収益・費用に基づく)の助けを借りて算定され、その後、追加注文に应付するか否か(のみ)が問題となるときにのみ、ひょっとすると意義を持つかもしれない。

しかしながら、価値的原価に対するこのような批判は、実務において、正確な機会原価の近似化による算定よりも問題とされないことを見逃している。例えば、意思決定者が危険に憶病であり、対して計算制度から導かれたデータがむしろ期待値であるとき、その企業の立場から見て、意思決定において、実際

の費用に加えて、これまでに経験値として判明した原価計算上の危険費を考慮することは、全く有意義である²⁶。

相対的個別原価計算・補償貢献額計算、および原価計算における投資指向的な評価については、また別に、価値的原価概念、すなわち原価計算上の原価を認めない構想が存在すると言う観察は、しかし原価計算自体を問題にするのではなく、独立した原価計算を支持する別の理由を指摘するものであり、事実、Siemens社での原価・給付に基づく内部的成果計算の廃止は、推測しなくてはならないが、経営段階での原価・給付計算の中止を決して意味しない。

Pfaffによれば、いずれにせよ残る問題は、企業内部での変換あるいは製造プロセスを、「報告書作成のために必要であるよりも、はるかに詳細に描写する」ことであり、Siemens社においても、計算数値（今、それが費用であれ、原価であれ）を、変換プロセスにおいて、関心の的となっている関係対象（例：製品、製品グループ、原価場所、あるいは原価発生現場）へ関連付ける必要性は、依然として存在する。例えば原価場所責任者は、その情報要求に関して言えば、その責任下にある機能原価と、その対売上高比率を知るだけでは、たとえこれによって、自分の評価が行われるとしても、決して満足することができない。したがって、内部会計制度の新しい方向を取るSiemens社が、数年前に試行的に導入したプロセス原価計算を再び放棄したかどうかは、Pfaffには不明であるという²⁷。また、変換プロセスの描写に原価計算が不可欠であるならば、Zieglerが言及した、簿記およびコンテンラーメンの簡素化への新方向による節約効果は、限定されるという。

2.3 原価計算と行動制御機能

ここまででPfaffは、独立した原価計算は、少なくとも「経営上の」段階においての意思決定のためには不可欠であると結論する。その理由は、一つには製造プロセスを詳細に描写するという目的——もっとも、このことは費用を基礎としても可能かもしれないとPfaffは言う——にあり、他方では意思決定目的のために、（評価された）機会原価の包含により、外部会計制度上の見積との差異が生ずる可能性にあるとする²⁸。

次にPfaffは、企業の下位の意思決定者への影響（行動制御機能）という枠内での、原価計算の存在理由を考察している。Pfaffは、コンツェルンの子会社の制御——この立論は、より低い階層の責任領域への影響へ簡単に転用されるほど一般的である——から出発する。そして、独立した原価計算に反対する主張と、これに賛成する主張とを検討する。

2.3.1 独立した原価計算に反対する主張

利益センターまたは投資センターのような、比較的独立した責任領域を設定することは、大企業では珍しいことではなく、むしろ広く一般に行われる実務であり、また、これらの組織的に独立した領域が、法律上でも独立していることも稀ではない。したがって、これらの責任領域の損益に関して存在する、外部会計制度に基づく情報を、企業またはコンツェルンの管理に利用することは自然である。このような方法による第一の利点は：

- 原価の節約 および
- 一定の条件下において、資本価値を最大化する意思決定を保証する残余利益概念の利用可能性

であり、独立した原価計算に反対する論拠となる。これら二つの利点の解説を、Pfaffは結合関係（Verbundbeziehung）を持たない責任

²⁶ Pfaff, D. (1994), SS. 1073-1074.

²⁷ Pfaff, D. (1994), S. 1075.

²⁸ Pfaff, D. (1994), S. 1076.

領域から始める²⁹。

あるコンサルンの支配下にある、法的実体は、決算書の作成が法的に義務付けられている。したがって、利益は、法規制の範囲内で定義されており、また基本的にこの領域の判断と制御のために用いられ得る。しかしながら、内部目的に関しては、決算書への計上についての少なからぬ自由余地が、制限されねばならないことには注意すべきである。それでもなお、外部会計制度への結びつけには価値がある。企業内での計算作業の優先には、はるかに高い費用を要するかもしれないからである。加えて、このような内部的計算作業においては、外部会計制度と基本的にまったく同様の問題（例：在外子会社の外貨換算、評価方法の統一、在庫評価の際の製造原価の測定）が解決さねばならないことがあり得るが、しかしこれらの問題には、すでに具体的な解答が存在する。その他の点では、決算書作成に関する商法上の個別の規定（例：不均等規定）を無視しても、このことにより克服しがたい困難は生じない。今や、Siemens社の例のように、不適切に見える規則からは簡単に逃れることができる。例えば、内部計算制度において、自家製作した無形資産項目を固定資産として資産化することは、大きな費用を伴わずに可能であろう³⁰。

費用の点での有利さという疑いのない利点の他、さらに、外部会計制度に基づく期間損益をコントロールングの手段と捉え、費用と原価の区別を放棄することに意味があるとする二番目の理由は、外部期間損益は、比較的簡単な方法で残余利益概念へと応用され得ることである。残余利益とは、ある企業、あるいはある責任領域の期間損益と、毎期首における総資産の（残余）簿価への原価計算上の利子との差額として定義される。責任領域の

その残余利益による評価が、領域の管理者による資本価値最大化の目標への指向を導き得ることが判る、というものである。しかし、このことは、いくつかの条件を前提として有効である。その条件のうち重要なものは³¹：

- (i) 時間の経過により、減価償却費は、調達の実際支出額と正確に相殺される。より一般化すれば：全期間について、収入超過額の合計は、期間損益の合計と一致しなければならないという、収支的原則が成り立つ
- (ii) 収支的原則の現れとしてはまた、利益計算においては、収入超過額の合計に加えて、清算収益も考慮される
- (iii) 総資産に対する利子が算定されねばならない。これは、商法上の成果の使用に際して、自己資本に対する原価計算上の利子を追加的に考慮することを意味する
- (iv) 領域の管理者は、あまりに早く、すなわち、その彼が責任を負うべき投資のすべての効果が知られる前に、彼の領域から離れてはならない。さもないと、残余利益が期間概念であるため、その管理者は、マイナスの資本価値をもたらす投資——これが初期の高い残余利益によって彼の短期的評価を高める限り——ですら企図しかねない。管理者の将来在職期間が短いほど、例えば、彼が近いうちに退職し、あるいは解任・転任させられ、そのため彼が自らの意思決定の結果を負担できないことが予想できるとき、このような目標不適合的な行動への動機は大きくなる。
- (v) 資源の配分に不公平があってはならない。すなわち、管理者の唯一の目標は、その領域の成果の最大化であ

²⁹ Pfaff, D. (1994), S. 1077.

³⁰ Pfaff, D. (1994), S. 1077.

³¹ Pfaff, D. (1994). S. 1078.

る。この条件が満たされないとき、領域の管理者は、報酬と無関係な利益を求めて、資本価値がマイナスとなる投資を実現することさえある。

Pfaff は、これらの条件は満たされるとする。

(i) と (ii) の条件は、外部計算制度の枠内において、少なくともドイツ国内での個別決算書については満たされている。コンツェルン決算書と在外子会社においては、例えばのれんの積立金との損益中立的相殺のような、収支の原則との相違があり得が、これは収支の原則を満たしていない年次決算書の調整により（例えば、商事貸借対照表Ⅱにおいて）容易に除去され得るであろう。(iii) の条件も、自己資本への原価計算上の利子の算定により、大きな問題なく守られる。(iv) と (v) 前提条件は、そもそも解決が大変に困難と思われる条件欠乏を示しているが、しかしこれらの問題は、実務において重大な意味を持つかどうかは疑問である³²。

2.3.2 独立した原価計算に賛成する主張

Pfaff は、ここまでの議論では、事業部組織構造は取ってはいるが、各領域間には関連がない企業から出発していたので、調整上の問題は登場し得なかったが、実務では様々な相互依存・結合関係が存在するので、残余利益概念の無条件の適用は不可能だとする。例えば企業内で使用可能な資源は無限ではなく、従って限られた資源の各領域への配分が、可能な限り能率的に行われねばならない³³。

損益・危険・評価の結合との関係でも、同じことが言える。原価計算の、その草創期から関心の中心である固定・共通費の問題も、結合効果の帰結である。ここで、(純粋な) 共通費は、結合製造プロセスにおいてのみ発生

するのではなく、活動がまとめられ、あるいは製造のための潜在力が準備されるときにおいても既に存在する。このことは、企業にとって、しばしば経済上有利なことであるが、しかし市場が回避され、そのことで初めて共通費が創出されるという結果を持つ。例えば材料という生産要素が一単位毎にのみ購入されれば、共通費の問題は生じないであろうが、しかし割戻という結合効果を生み出す可能性もまた存在しない。よって原価計算には、その根拠となっている単位に「正しい」配賦を行うという困難が生ずる。

Siemens 社においても、会計制度の新方向にかかわりなく、重大な配賦の問題 — その解決に、変更されたコントロールング概念による損益に重大に依存する — が生じている。例えば、様々な製造・販売共通費は、個々の製品または製品グループの売上収益にどのように負担させられるべきか？ 研究開発費の割り当てについてはどうであろうか？

固定費、すなわち原価作用因の増減に対して変化しない原価の、原価計算上の取り扱いについても、同様の問題が生ずる。すべてのインプット・アウトプット数値は結局、異なる様式で、例えば期間、経営・環境条件ごとに、非常に様々な影響値に依存する。原価(増加)のある部分は、売上収益に依存しないという問題は、どのように解決されるべきか。この場合、機能原価の対売上高百分率は、— 売上原価が計画を超過または下回るとき、原価がどれほど調整されるべきかを弾力的に示さねばならない時 — まだ意味を持つのか？ 実務において特に製品バリエーションの製造が、相当な意味を持つ時、製品プログラム変更の影響はどのように考慮されるべきか？ 機能指導者の原価・給付数値への影響可能性は、重要な影響数値が変動するとき、大きく異なるのか？³⁴

³² Pfaff, D. (1994). S. 1078.

³³ Pfaff, D. (1994). S. 1079.

³⁴ Pfaff, D. (1994). S. 1079.

これらの問題はすべて、結局、外部会計制度からのデータの受領によって、より容易とはならない、原価計算に本来備わった問題である。むしろ反対に、収支の数値への適応により、企業内の統制に問題に弾力的に、すなわち費用以外の数値の見積によって対処する機会が奪われる。したがって例えば、可能な限り良好な意思決定の帰納のためには、(実際に)発生した共通原価(・費用)の全額よりも少ない、あるいは、それよりも多い金額を算入することは、有意義かもしれない。このようなやり方は、原価計算上の減価償却費の計算の例のように実務ではよく知られている。同様に投資予算設定(および資源の優先配分)——領域の管理者に実際の資本コストを課すのではなく、その投資が資源の優先配分に見合うだけの額の利子を見込む——での結合効果についても有意義であり得る³⁵。

数値見積における原価計算の大きな柔軟性の例は、企業間給付の価格である。このような計算価格は、非常に異なる目的のために設定され得る：責任領域の利益貢献の評価のための損益計算、領域の管理の調整・指導、標準化された数値の利用による単純化、および他の多数の目的。これらの課題のすべては、外部会計制度から独立した原価・給付計算の枠内において、拡大された費用・収益計算によるよりも、うまく実現され得る³⁶。

2.4 Pfaff による総括

Siemens 社における内部会計制度の新方向が暗示する、独立した原価計算、従って原価と費用の分離への疑問に対して、Pfaff は次の点を確認する³⁷：

- 年次決算書上の諸数値から解き放たれた原価計算の存在理由は、まず一部には両

計算作業の異なる目的設定による。外部会計制度が、常に企業外部の意思決定の調整のための道具であるのに対し、原価計算は、より良好な意思決定、すなわち企業自体内の様々な経営階層での意思決定を可能にするための情報の提供(意思決定機能)にも関わる。この課題のため、外部会計制度の属性とは相容れない、原価計算への要求が発生し得る。すなわち、収支原則への抵触を意味し得る、機会原価の考慮である。

- 価値的原価概念、従って機会原価には懐疑的であっても、原価計算それ自体を疑問とはしない原価計算システム(の試み)の存在が示すように、独立した原価計算が必要な他の理由も存在する。中でも重要な理由は、変換または製造プロセスを、意思決定関連的に描写し、解き明かすことにある。
- 意思決定支援の役割をひとまず無視して、責任領域の制御または統制という、少なくとも同じように重要で意義を増しつつある目的(行動制御機能)に限定した場合でさえ、独立した原価計算の廃止が理論上正当化され、情報システム利用に際して費用面を考慮すれば有利であるとさえ言えるのは、事実としての相互作用が消去された場合だけである。これと反対に、異なる責任領域間の相互影響作用が存在する——通常はこれが一般的であろう——とき、外部会計制度との相違は、調整機能のために有効であり得る。

したがって、外部会計制度は、重要な制御手段としての原価計算と置き換えられ得ないとして、Pfaff は次のように結論する：

「それでもなお存在する、原価計算における変化への要求の原因は、一つには費用(Siemens 社における計算制度の簡素化にも)によるものであり、その他には、特に価値的

³⁵ Pfaff, D. (1994). S. 1080.

³⁶ Pfaff, D. (1994). S. 1080.

³⁷ Pfaff, D. (1994). S. 1080-1081.

原価のきわめて大きな状況依存性（原価計算の相対性）によるものである。

行動影響（Verhaltensbeeinflussung）という課題のためには、あるいは、単純で、意思決定者にとって容易に理解できるシステム — 経済的な処理法であるという十分な動機を考慮しなければならない — で足りるかもしれないが、思決定目的のためには、ある規模以上での意思決定においては、その都度関連的な原価を算定するために、特別な計算が実施されねばならない³⁸。

結語に代えて

Pfaff は、下位の意味決定者へ影響を与えて制御・統制を行うという、行動制御機能（Verhaltenssteuerungsfunktion）は、外部会計制度に基づく数値によっても果たされ得るかもしれないが、様々な経営階層での意思決定を可能にするための情報を提供するという意思決定機能（Entscheidungsfunktion）のためには、外部会計制度から独立した原価計算の枠内において、その都度必要な数値を計算することが不可欠であるとした。

Pfaff は、Schmalenbach 協会の内部会計制度に関する作業部会において、再び Ziegler の寄稿論文を紹介・解釈³⁹しているが、そのコメントを要約すると、次のようになる：

- 経済的依存関係にはあっても、法的に独立した多くの企業を持つKonzernにおいては、企業・Konzernの管理のために、外部会計制度による、直ちに存在する情報を利用は自然である。このとき、法規定あるいはIFRSのように認知された会計基準が用いられるが、企業管理の目的と相容れない影響が消去される場合があることには注意すべきである。

- Ziegler の寄稿論文とそれに続く議論は、内部会計制度での決算（Abrechnung）、すなわち報告書作成（Rechnungslegung）という課題を中心としていた。内部会計制度において、結局は外部会計制度におけるのと同じ任務（報告書作成）を遂行するというのであれば、これは二重作業に過ぎない。このことが、内部会計制度と外部会計制度の収斂についての賛成・反対の激しい議論では、ときどき考慮されない。内部会計制度には、経営上の意思決定を支援するという、もう一つの大きな領域があり、外部計算制度には、これに対応する領域が存在しない。

- しかし内部計算制度は、期間指向的な内部管理手段をも包含する。Ziegler の寄稿論文への取り組みの時期においてまさに、価値指向的目標数値への強い方向付けがテーマ化された。したがってこの議論において、少なくとも間接的に外部会計制度のデータを取得し、費用と原価の区別を行わない（例えば Cash-Value-Added, または Economic-Value-added 概念に基く）、価値指向的企業誘導が持つ大きな意義が目されたことは、不思議ではない。このことはすべて — そして内部会計制度の様々な計算目的という点から見て重要である — （事後的な）期間計算の目的、そしてこれに基づいて構成される誘導目的のためにも、基本的に当てはまる。これと反対に、意思決定指向的計画計算のためには、他の視点が決定的に重要な役割を果たす。しかし、決算と統制の目的に関しては、今日、内部決算書作成および外部決算書作成の過去指向的システムが、互いに緊密に織り込まれており、実務家もまた研究者も、会計制度のこれらの部分領域を一体として捉えなくてはならない。

³⁸ Pfaff, D. (1994). S. 1081.

³⁹ Pfaff, D. (2017)

参考文献

- Brandau et al.* (2017), “Separation – integration – and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting”, *Accounting History* 22 (1): 67–91.
- Pfaff, D.* (1994), “Zur Notwendigkeit einer eigenständigen Kostenrechnung –Anmerkungen zur Neuorientierung des internen Rechnungswesens im Hause Siemens”, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 46 (12): 1065–1084.
- Pfaff, D.* (2017), “18. Hasso Ziegler (1994): Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das das Unternehmens–Controlling im Hause Siemens”, in: *Arbeitskreis Internes Rechnungswesen der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. (Hrsg.)* (2017), *Säulen der Kostenrechnung*. SS. 379–398.
- Schmalenbach, E.* (1926), *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., Leipzig.
- Ziegler, H.* (1994), Neuorientierung des internen Rechnungswesens für das Unternehmens–Controlling im Hause Siemens, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 46 (2): 175–188.
- 坂本尚子 (2002), 「原価計算の言語性」, 『商学研究論集』(明治大学) 17 : 309–326.

