

[論文]

## ドイツ原価理論の生成に関する一考察

大澤 一雄

- 〈目次〉
1. はじめに
  2. 原価理論の導出
  3. 原価理論の精緻化
  4. 原価理論の企業経営への適用
  5. おわりに

## 1. はじめに

原価計算は、他の経済主体である家計・企業との取引を計算対象とするのではなく、企業経営内において消費された経済的価値の測定・評価を、その任務としてきている。取引が企業の財政状態に影響を及ぼす事象であると考えられる。このような取引内容の把握の場合には、企業が他の経済主体との間で構成する市場において決定された価格である市場価格を基礎とした影響の程度の測定が行われることになる。このような場合には市場価格を基礎とした計算システムの存在が前提されているものと考えられる。企業経営において消費される経済的価値の大きさは市場価値を基礎とした市場価格によって表現されることになると考えられる。しかしながら、市場において需要側として加工可能な経済的価値を持つ素材を入手し、入手した素材を単に流通させるのではなく、何らかの加工・改変作業を施すことによってより高い価値を有する製品・商品を市場を構成する供給側として市場に提供することによって企業は存在を維持し、さらなる発展を実現することの源泉となる収益獲得と目的を達成することが可能となる。このような企業内における付加価値生産を測定・評価する場面においては収支計算・損益計算とは異なる計算システムの存在が前提とされるべきであることが必然的に考えられる。企業が行っている経済活動即ち経営は収支計算・損益計算システムにおいては資産・負債・資本・収益・費用という項目によって認識・測定・記録・報告がなされている。これら経営を映し出す項目は貸借対照表・損益計算書に収容され、集計されることによって企業経営の経済的尺度である損益の金額がそれぞれの計算書類である貸借対照表・損益計算書において跨ったかたちでの貸借一致の原則または貸借平均の原則という簿記手続きの中で機能する計算原則を満たすことを通じて測定・評価され、その損益の金額が確定することになる。損益計算書が企業の一事業年度の経営成績を収益と費用との比較から導出し、他方、貸借対照表は損益計算書とは異なり、複数の事業年度にわたって経済的影響を及ぼす資産・負債・資本という財産項目を収容・集計し、財産法を基礎とした損益計算を行うこととなる。このように企業の経済活動の評価は一事業年度ごとに、これら財務諸表の主要な構成要素である貸借対照表と損益計算書を通じて行われている。しかしながら、企業を付加価値生産を遂行する価値増殖体と想

定した場合には、その生産活動がどのように遂行されているかについての何らかの測定・評価手段の存在・活用の必要性が認識されることが十分に考えられる。つまり、企業の市場における活動を映し出す資産・負債・資本・収益・費用という財務諸表に収容・集計される項目それ自体の活用もしくはこれらの項目を基礎とした新たな項目の活用によって、このような要請にこたえる必要性が考えられ、さらに、こうした項目を収容する計算システムの構築が考えられることになる。企業活動が基本的には購買・生産・販売という機能領域から構成されていることが想定されると購買・販売のそれぞれの領域の活動は他の経済主体との市場における取引によって構成され、これらの経済活動の測定・評価は市場価格を基礎にして把握されること、つまり、前述した財務諸表を通じて算定される損益計算が行われることで達成されると考えられる。他方、企業の市場における活動ではなく、企業内における活動を意味する生産の機能領域における経営成績の測定・評価の場合には、企業の機能領域の中で生産領域に先行する購買領域と生産領域に引き継ぐ位置にある販売領域のそれぞれの市場における活動の測定・評価結果から推定・判断することが可能であると考えられる。この場合には、企業が市場における需要側と供給側という相反する経済主体としての活動を比較検討することとなり、需要された市場価格と供給した市場価格とを比較検討することになる。当然のごとく供給した市場価格は需要された市場価格を上回るレベルを維持するものでなければならないことを想定された後に決定されることが考えられる。このように企業が供給した市場価格、言い換えるならば、企業が市場に供給した製品・商品の販売価格の設定が、上記したような、単純に市場において購買された経済的価値を上回るレベルの測定・評価を内容とするものとして考えられる。しかしながら、製品・商品の販売価格の設定が、前述したような意味で、企業の存続・発展の重要な課題として認識される場合には、より正確なデータを基礎とした測定・評価が要請されることが考えられる。さらに、生産領域における活動が前述した意味での付加価値生産・価値増殖のプロセスであり市場において需要された経済的価値を基礎として新たな経済的価値を生み出すプロセスを意味することと考えるならば、単純に経済的価値が経過する領域ではなく、様々な経済的価値が結合されるプロセスとして考えるこ

とが可能となる。このようなことから、生産領域の経済活動の測定・評価については単純に購買領域と販売領域のそれぞれにおいて活用された測定・評価手段の採用ではなく、これまで考えてきた生産領域を生産プロセスとして測定・評価することが必要になると考えられる。こうした大きな課題に対して20世紀初頭にドイツにおいて展開された企業経営の経済性の測定・評価のために提唱された幾つかの理論的な展開を考察することが本稿の目的である。その際E. シュマーレンバッハ、H. シュタツケルベルク、M. R. レーマンの所説の検討を手がかりとして考察を進めることとする。

## 2. 原価理論の導出

シュマーレンバッハによれば「ある経営が生産原価価格計算 (die Produktionskostenpreis-Verrechnung) を利用する場合に、生産量に伴って金額が変動しない性質を持つ間接費 (die Generalkosten) を計算に入れない場合に比例価格計算システム (das System der Preproportionalpreis Verrechnung) になる」<sup>1)</sup>と主張している。ここで指摘されている比例価格計算の内容は、原価の発生形態から計算システムに算入される原価項目が定められると考えられる。つまり、シュマーレンバッハが「固定費 (fixe Unkosten) ・ 逓減費 (degressove Unkosten) ・ 比例費 (proportionale Unkosten) ・ 逓増費 (progressive Unkosten) が存在しており、これらのうち逓減費と逓増費が比例的部分と固定的部分に分解可能である」<sup>2)</sup>と主張している。従って、四種類の原価を明らかにしたうえで、これら原価範疇が比例的性格を持つ原価と固定的性格を持つ原価とに二分することが可能となり、比例的性格を持つ原価と比例費からなる生産原価価格計算を提唱しているものと考えられる。

シュマーレンバッハは逓減費・逓増費の比例的部分と固定的部分との分解に関して、以下のように述べている。つまり、「溶鉱炉 (die Hochofenwerk) が200トンの銑鉄を生産し、同じ期間に10,000マルクの間接費 (die Unkosten) を要したと仮定する。1トンにつき平均50マルクとなる。さらに、溶鉱炉が、その生産を260トンに増加することが可能となり、間接費が11,000マルクにな

ると増加分である50トンに対しては1,000マルク増加するのみであり、(この50トンについては)1トンにつき平均20マルクとなる。この場合に間接費は絶対的に増加 (absoluten Steigerung) しているが、(原価の発生額は) 相対的には減少しており、これを逓減間接費 (die degressive Unkosten) とする。この逓減原価を固定的部分と比例的部分とに分けると200トンから250トンまでの限界生産 (die produktionsgrenze) の内容は次のようになる、つまり、

|                     |                  |
|---------------------|------------------|
| 1トン当たりの比例的部分        | 20マルク            |
| 固定的部分               | 6,000マルク         |
| 200トンの生産：           |                  |
| 固定的部分               | 6,000マルク         |
| 比例的部分 20マルク×200トン = | 4,000マルク         |
|                     | <u>10,000マルク</u> |
| 250トンの生産：           |                  |
| 固定的部分               | 6,000マルク         |
| 比例的部分 20マルク×250トン = | 5,000マルク         |
|                     | <u>11,000マルク</u> |

以上の場合、比例的間接費 (die proportionalen Unkosten) は1トン当たり20マルクとなる。製鋼所に引き渡される銑鉄1トンにつき20マルクの金額をもって計算された場合には「比例価格計算」<sup>3)</sup>が行われるとしている。以上の数値例から200トンの生産の場合には平均価格 (der Durchschnittspreis) は10,000マルク÷200トン=50マルク/トンであり、250トンの生産の場合には、11,000マルク÷250トン=44マルク/トンとなり、比例的部分では5,000マルク÷250トン=20マルク/トンとなる。さらに、銑鉄の生産量の増加が溶鉱炉の生産能力に何らの変更が想定されない範囲内で行われるとした場合には、上記の数値例における200トンから250トンへの生産量の増加に対して原価発生額の逓減の現象が現れることが考えられる。つまり、1トン当たりの比例的部分が20と仮定されている銑鉄の生産において、生産能力に何らの変更が想定されない場合には、生産量の増加によって比例的部分の金額が低下していくという現象が現出することと

1), 2) Eugen Schmalenbach : 『Über Verrechnungspreise』 Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1901 S. 177

3) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.177

なり、数値例における20マルク以下の比例的部分の計算が行われることになる。このような現象をシュマーレンバッハは「間接費が逓減的性格 (der degressiven Charakter) を持っている」<sup>4)</sup> とし、生産活動における原価発生額の把握における間接費について逓減的性格により生産量の増加に比べて原価発生額の増加が低い場合を数値例によって明らかにすると同時に、このような原価発生形態となる生産状況に関して次のように述べている。つまり、「近代生産 (die moderne Produktion)」は二つの部類に分かれる。一方は生産組織の建設または維持 (die Herstellung und Unterhaltung der Produktionsorganisation) であり、他方は生産組織の利用 (die Benutzung der Produktionsorganisation) である。同様に、原価も二つのグループに分かれる。生産準備の原価 (die Kosten der Produktionsbereitschaft) と生産それ自体の原価 (die Kosten der Produktion) である。…(中略)…固定的間接費 (die fixe Unkosten) は、その変動が生産量とは関係がない (die Schwankungen unabhängig sind von der Produktionsmenge) をその性質とし、比例的間接費 (die proportionalen Unkosten) は、その性格が事情に変更がない限り生産量に依存する (ihr proportionaler Charakter abhängig sind von der Produktionsmenge unter gleiche Umständen)」<sup>5)</sup> としている。つまり、具体的な数値例でもって逓減的原価の存存を示した後に、近代生産の特色として原価発生が逓減の現象を示す根拠として二つの原価グループの存在、比例的間接費と固定的間接費を明らかにしたものと考えられる。さらに、シュマーレンバッハは比例的間接費のみを計算価格に算入する場合と固定的間接費を含んだ平均価格が計算価格に算入される場合に言及し、比例的間接費の想定される例として、一人の職長と多数の大工からなる大工場 (die grosse Fabrik) の木工部 (die Schreinerei) を示し、生産が行われていない場合においても職長の賃金は発生し、労働者を余分に雇い入れる余地がないほど働く場所がなく、作業場の拡大が不可能な場合においては労働者が割増賃金 (der Lohnaufschlag) を貰って働くという間接費逓増の状態

(die schonsten Unkosten) の場合には、過剰作業の価格を注文されて品物が負担することになるとしている<sup>6)</sup>。

このような生産が行われていない状態から過剰作業の状態にいたるまでには近代経済学における限界理論を基礎とした費用理論において展開されているS字曲線による分析が重要になると考えられる。即ち、矢島基臣教授が「総原価と生産量の関係は一つの関数関係によって表される。…(中略)…生産量を増加させればさせるほど、1個当たりの原価が逓減」<sup>7)</sup> している状態を経過するものと考えられる。この総原価発生状況が生産量の増加に比べて小さい、即ち、シュマーレンバッハが主張している逓減費が発生 (= 作用) している場合は「規模の経済 (the scale of economy)」を享受している状況であり、シュマーレンバッハが言うところの職長の賃金が生産品に含められた場合でも生産品の価格上昇の結果とならない状況であると考えられる。また、木工部を一製造部門とする大工場においては、木工部から次工程への木工部完了品の振替価格である計算価格をも上昇させる要因とはならないものと考えられる。従って、このような規模の経済を享受している状況においては市場性を持つ製品と次工程へ振り替えられる自工程完了品のそれぞれの価格決定には比例費及び比例的性格を持つ原価のみを基礎とすることが重要となると考えられる。この点に関して、矢島基臣教授は「総原価を生産量の推移に対して固定的に作用 (= 発生) する原価と比例的に作用 (= 発生) する原価に分解し、とくに原価逓減段階において、この比例的原価部分のみを原価とみなして、給付単位に賦課せしめる方法である。この場合、固定 (的) 原価は、原価として給付単位に配賦されない」<sup>8)</sup> 方法であるとされている。シュマーレンバッハは固定的間接費を含んだ平均価格 (der Durchschnittspreis, die die fixen Unkosten enthalten) が計算価格に算入される場合には、「販売部 (der Verkaufabteilung) は販売に際して固定的間接費が回収されなくては損をするということを知っており、販売部にとっては固定的性格そして比例的性格から間接費の構成要素を知ること (die Kenntnis der Unkostenbestandteile) は

4) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.177~178

5) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.179~180

6) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.180~181

7) 矢島基臣著：『管理価格論の展開 (改訂版)』 62ページ 昭和45年 森山書店

8) 矢島基臣著：前掲書 62ページ

大きな価値 (die grosse Wert) のあることであり、いずれの間接費が生産を準備すること (die Produktionsbereitschaft) に割り当てられるについての情報を与えられている販売部は景気変動の時期における上昇期と下降期に経営の操業度 (die Betriebsbeschäftigung) を経営の需要 (das Bedürfnis des Betriebs) と市場の状態 (die Marketlage) に一致させることを可能にする」としている。比例的間接費から計算価格になる場合と比較すると固定的間接費の場合には単純に市場性のある製品価格及び自工程完了品の振替価格には企業経営的な観点からのアプローチの必要性が示されているものと考えられる。この点に関して矢島基臣教授は「比例価格が支配的な場合 (生産の準備に必要な原価である固定費が少ないという場合)、経営は、その生産を需要の減退にいち早く適応せしめることができる。とりたてていうほどの経営準備も必要でない経営は、その建設も整理も容易である。しかし、今日の経営は、巨大な経営準備をもち、固定原価も高く、そのために、景気変動への適応力を考慮するとき…(中略)…経営は安定した操業への強い要望を抱きだすのである。…(中略)…固定原価の存在によって

苦しめられている経営は、何とかして操業を増大せしめたいという要求を間断なくもち続けており、その結果、価格が限界原価 (ここでは生産量を1単位増加させた場合に生じてくる原価と理解できるものと考えられ、もし、その増加分が直前の1単位よりも大きい場合にはプラスとなり、小さい場合にはマイナスとなり、このプラスとなっている場合には通増的性格を持つ原価が発生していることになり、マイナスとなっている場合には通減的性格を持つ原価の発生を認識する) だけでなく、その他の原価部分の補償<sup>10)</sup> を行い得る所まで回復しだすと、販売量を増加させるために少しでも多くの注文を獲得して、操業を上昇せしめる方向に努力しだすようになる<sup>11)</sup> と述べられている。従って、固定的間接費の構成要素である生産並びに経営を準備する原価の発生が巨額に昇るものと考えられる近代生産経営においては当然のごとく比例的部分からのみ製品及び完了品の市場価格及び振替価格 (シュマーレンバッハが提唱している計算価格) が構成されるのではなく、固定的部分を含んだ平均価格を基礎とした計算システムの存在が必要となり、さらに、これまで考えてきたように生産の状況と市場の状況との一

9) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.181

10) 矢島基臣教授は「補償」に関して以下のようにシュマーレンバッハの所説を説明されている。前掲書 63～66ページ

「シュマーレンバッハによれば、原価通増段階における経営価値と支出原価及び価格の関係は、つぎの三つの場合に区別される。

一、価格は非常に低いが、経営価値は十分に補償されている場合。

この場合、経営価値は、有効的比例原価にひとしいが、支出原価はそれよりもかなり大であり、固定原価の「補償」は達成されない。その結果、経営価値に算入されない固定原価の全部が損失となる。

二、価格は、比較的高いがしかし支出原価の全部を補償せしめる程十分でなく、その結果、一種の「補償」は存在するが、損失の全部を相殺しえない場合。

三、価格が支出をこえ、その結果、固定的に作用する原価部分を十分に支払いうるのみではなくて、さらにそれをこえて利益が残る場合。

以上の場合と対照的な原価通増の場合の経営価値と支出原価及び価格についても、つぎに示されるような四つの場合が存在する。

一、価格が支出に相応するが、原価通増の場合の、とくに高い限界原価に相応しない場合。

この場合には、利益も損失も存在せず、また経営価値をこえた売上の余剰という意味の「補償」も存在しない。この場合にとられる注文の拒絶或は生産減少などの措置は、利品を獲得せしめる。

二、価格が支出をこえ、したがって経営は利益を得て活動するが、その価格の水準が、前者の場合と同様に原価通増の場合の特に高い限界原価の水準まで到達しない場合。この場合にとられる注文の拒否や生産減少などの措置は、一層多くの利益を獲得させる。この場合も「補償」の問題は存在しない。

三、原価通増の場合の価格が、丁度限界利益と同一水準にあり、その結果、最大利益が獲得される場合。ここでの利益は、売上の増加或は減少によって低下せしめられる。この場合も、「補償」という考え方は存在しない。

四、原価通増段階において、価格が非常に高く、経営価値をこえる場合。

この場合は、高い利益のみではなくて限界原価を越える余剰も確定される。ここで、専ら利益増大として作用する (lediglich gewinnvermehrend) 「補償」が出現する。

以上の検討によって明らかのように、原価通増段階におけるいわゆる「補償」は、四の場合以外は問題とはならない。四の専ら利益増大として作用する補償は、いわゆる固定原価の「補償」という考え方からかけはなれたものである。「補償」という問題の内容は、経営が原価通増段階にあり、価格が低くて、有効的比例原価が経営価格に算入されるのみであり、固定原価の全部を損失とみなさざるをえない場合、この失われた原価部分を、どう処理するかということにある。この問題は、財務的には、好況時に獲得された収益の一部を、操業安定のための基金に組み入れることによって解決される。」

11) 矢島基臣著：前掲書 70～71ページ

致という経営上の課題を解決することをも可能にする計算システムになると考えられる。

シュマーレンバッハは「カルクラチオン論 (die Kalkulationslehre) において、全ての原価は常に給付単位 (die Leistungseinheiten) と関連づけられ、そして、全ての原価は、このような観点のもとで考察されているということが一般的なことである。このような考察方法は著しい欠陥を持っており、そして、最も重要な経済現象 (die wichtigsten wirtschaftlichen Erscheinungen) を包み隠している。給付単位に配賦を行うシステム (das System der Aufteilung auf Einheiten) は、実際には必ずしも所有されていない原価の比例性 (die proportionalität der Kosten) をまことしやかに見せるものである。…(中略)…製造原価における操業度の影響 (die Einflusses des Beschäftigungsgrades) を…(中略)…製造原価計算 (die Selbstkostenrechnung) が (操業度の変動が) 逓減的であるのか逓増的であるのかを見つけ出し、…(中略)…逓減的に作用している部分を満ちし、逓増的に作用している部分を軽減するという経営経済学上の重要な部分を形成して」<sup>12)</sup> いるとして、原価計算を「最高の経済的作業を実現するためには最も有効性を持つものである」<sup>13)</sup> と主張している。このようなシュマーレンバッハの主張は全ての単純に給付単位に配賦することに製造原価計算の存在意義があるのではなく生産状況の判断、即ち、どのような操業のもとで生産が行われているのか、つまり、生産活動が逓減的状况にあるのか、または逓増的状况にあるのか原価計算の実施によって明らかになると主張しているものと考えられる。

このようにシュマーレンバッハは原価計算に操業度の把握という任務があることを強調しているものと考えられる。経営経済学的には製造計画 (das Fabrikationsprogramm) と価格政策 (die Preispolitik) において原価計算の任務が遂行されると主張されている。<sup>14)</sup> このような任務は原価の発生態様の把握を基礎にしており、つまり、比例的原価 (Proportionale Kosten)、固定的原価 (Fixe Kosten)、逓減的原価 (Degressive Kosten)、逓増的原価 (Progressive Kosten) という四つの原価範疇を活用した分析が重要となる。これらの原価範疇については、シュマーレンバッハは「生産原価算定の理論 (Theorie der

Produktionskosten-Ermittlung) において、比例的生産原価 (Proportionale Produktionskosten)、固定的生産原価 (Fixe Produktionskosten)、逓減的生産原価 (Degressive Produktionskosten)、逓増的生産原価 (Progressive Produktionskosten) の分類を基礎にしており、この「生産原価算定の理論」を平林善博教授は「比較性の確保、経済性の促進、そして究極的には共同経済性の達成として展開された一連の論理過程の出発点を示すものであろう」<sup>15)</sup> と指摘されている。つまり、原価範疇の活用は前述したように単純に製品原価決定のみに活用されることを任務とするのではなく、生産活動の状況把握に役立つ任務を有するものと考えられる。シュマーレンバッハが「生産原価算定の理論」における生産原価の範疇から「製造原価計算 I (Selbstkostenrechnung I)」における原価範疇論に関して溝口一雄教授が「シュマーレンバッハの費用範疇論は総費用の操業度変化に対する態様を四つのタイプとして論じたものであって、要素費用 (生産一単位当たりの原価と同義であると考えられる) における範疇として論じるところがほとんどない。…(中略)…総費用の法則的な経過はそれを構成する個々の要素費用の性格によっても裏付けされる必要があると考えられる。…(中略)…シュマーレンバッハにおいては、経常費用への接近方法としての要素費用…(中略)…が不明確であり、特に要素費用の問題が総費用の観点の背後に隠れてしまっているということが出来る。だが、シュマーレンバッハに要素費用範疇論がないと速断してはならない。比例費、固定費、逓減費、逓増費の四範疇は、シュマーレンバッハにおいては、要素的費用であると同時に総費用経過の範疇でもある。ただ、それが明確に区別されていない点が問題なのである」<sup>16)</sup> と指摘され、さらに、「操業度の変化に応じた固定、逓減、比例、逓増という四つの総費用曲線が連続したものであるのに対して、それを説明する個別的費用の側になんらの必然性、連続性も論証されていないのである」<sup>17)</sup> と指摘され、また、笠原俊彦教授も「操業度の変化に伴う総原価の経過は、…(中略)…そのほとんどが逓減原価および逓増原価の領域からなり、固定原価と比例原価とは、それぞれ逓減原価の出発点および逓減原価から逓増原価への変換点において、いわば

12)、13)、14) Eugen Schmalenbach : 『Selbstkostenrechnung I』 Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1908 S.284

15) 平林善博著 : 『費用理論序説』昭和49年 森山書店 65ページ

16)、17) 溝口一雄著 : 『費用管理論 (増補版)』昭和52年 中央経済社. 55ページ

瞬時的に現れるに過ぎないことになろう」<sup>18)</sup>と述べておられる。このようにシュマーレンバッハの比例原価、固定原価、逓減原価、逓増原価という四つ原価範疇の総費用曲線上における連続性とこれらの説明箇所についての不明確さが指摘されているにも拘わらず、小林哲夫教授が「生産能力の利用が総費用曲線の上にもどのような作用を与えるかを明らかにし、総費用曲線の経過態様から経営の運動方向を把握しようとした」<sup>19)</sup>ものであり、「給付単位当たりの原価確定のための単なる原価計算技術論から脱して、経営の費用を種々の経済上の現象に結びつけて本質的に考察しようとする費用理論的思考の生成の萌芽を物語るものである」<sup>20)</sup>と述べられておられ、平林善博教授も「彼(=シュマーレンバッハ)をして、最初のドイツ経営経済学者として原価と操業度との関係を研究した論者、という一般的理解は、このような彼の思考態度を明確に表現したものであろう。しかし、彼の思考態度の的確な具現は、彼の費用理論が原価計算の一構成部分でもっぱら問題とされ、かつ論究される固定費が原価計算の観点からもこうされようとしており、彼の研究方法が端的に表明されている」<sup>21)</sup>と述べておられ、費用理論的には、つまり、総費用曲線に立脚した分析に関しては溝口一雄教授が指摘されている総費用と生産1単位当たりの費用である要素費用との峻別が不明確であったとしても、シュマーレンバッハの原価理論がドイツ経営学、即ち、経営経済学(Betriebswirtschaftslehre)の確立に大きな役割を果たしたものと考えられる。

### 3. 原価理論の精緻化

シュマーレンバッハの原価理論を特色づけているのが近代経済学、特に、限界理論に立脚した費用分解であると考えられる。そして、シュマーレンバッハの原価理論が操業度を認識するという意味での経営管理に役立つことと価格設定という意味での価格政策に役立つ事に、その意義があるものと考えられる。このような意味での価格に関してシュマーレンバッハ自身は「私経済学の研究

者(der Theoretiker der Privatwirtschaft)は計算価格の使用(die Benutzung der Verrechnungspreise)に際して…(中略)…国民経済学上の価格理論の成果(das Ergebnis der nationalökonomisch Preistheorie)に大いに依存するが、しかし、…(中略)…計算価格の使用に際して適応しなければならぬ手続規範(die Regel des Verfahrens)を知っておかなければならない」<sup>22)</sup>とし、国民経済学的に取り扱われている価格理論に私経済学的な意味での価格理論が立脚していることを端的に指摘しながら異なる考え方の存在を示しているものと考えられる。この点に関して、矢島基臣教授は「シュマーレンバッハにとっては、価格理論それ自体の解明が目的ではない。彼としては、価格成立の理論は、経営価値計算に対して比較・選択の基準を提供する計算価格そのものの形成にもそのまま妥当すると見る故に、この理論を、経営内の価格形成の理論に転用して、比較目的に対して最も適している価格、すなわち計算価格を形成していくことが重要なのである」<sup>23)</sup>と説明されている。ここでシュマーレンバッハが述べている手続規範とは、矢島基臣教授が説明されている比較目的であると考えられる。シュマーレンバッハ自身は「大経営では、材料や労働者の管理は個人的な監督で十分にやれるものではない…(中略)…経営の各部門が計画的な交渉…(中略)…相互の給付の評価(die Betwertung der gegenseitiger Leistungen)を活用し、ここで特殊な価格(ein eingetragener Preis)である計算価格(der Verrechnungspreis)」<sup>24)</sup>が活用されるべきであることが強調されているものと考えられる。シュマーレンバッハが「計算価格」を「特殊な価格」と述べている点に関して矢島基臣教授は「財の価値はそれが経営に対して有する効用性(die Nutzlichkeit)と稀少性(die Seltenheit)とによって決定される。ところが、これ等の財の結合体としての経営全体の価値も、経営全体の有する稀少性と効用性によって決定される。経営全体の効用性と稀少性とは、対市場における競争関係から経営に付加された特殊な価値であり、一経営が特別に有利に市場条件に立つことか

18) 笠原俊彦著：『技術論的経営学の特質』昭和58年 千倉書房116ページ

19) 小林哲夫著：『経常費用理論研究』昭和39年 神戸大学経営経済研究所12ページ

20) 小林哲夫著：前掲書 11ページ

21) 平林善博著：前掲書 50ページ

22) Eugen Schmalenbach：『Über Verrechnungspreise』S.167～168

23) 矢島基臣著：前掲書 12ページ

24) Eugen Schmalenbach：a.a.O., S.167

ら生ずる」<sup>25)</sup>と指摘されている。特に、「稀少性」に関しては、限界理論のなかで「生産要素の資源に対する貢献度は稀少性」<sup>26)</sup>と呼ばれ、「稀少性は財や生産要素がどの程度に貴重であるかを示す指標」<sup>27)</sup>であり、「価値変化により需給調整は同時に稀少性の尺度としての価格の調整でもある」<sup>28)</sup>とされている点が想起されるならば、「計算価格を形成して行く際のシュマーレンバッハの理論的立脚点は、古典的に著名な国民経済学の限界理論である」<sup>29)</sup>と矢島基臣教授が指摘されている根拠がここに見出されるものと考えられる。

このようにシュマーレンバッハの原価理論における計算価格の算定の理論的基礎には国民経済学的な意味での価格理論の存在が明らかにされたと考えられる。しかしながら、シュマーレンバッハ自身も「価格が国民経済上果たす機能は、相当複雑化したものである」<sup>30)</sup>と述べており、経営内部的に活用されるべき計算価格の基礎を検討する際に前述した「稀少性」と「効用性」の指摘だけに留まるならば、計算価格の本質の究明を蔑ろにすることになると考えられる。こうした課題に関してシュタツケルベルクが一つの理論的説明を展開している。つまり、シュタツケルベルクは「重要な経済の算定基礎 (der Bestimmungsgrund der Wirtschaft) として、経済の部分機能 (ein Teilfunktion der Wirtschaft) としての生産には稀少性の原則 (das Prinzip der Knappheit) が認識されている。・・・(中略)・・・稀少性の原則とは、既存の生産手段を任意に用いるために拘束的に限定されることである。・・・(中略)・・・さらに、経済性の原則 (das ökonomische Prinzip) がある。・・・(中略)・・・経済性の原則は、目的実現のためには手段の可能な限り最小な数値である費用を実現することである」<sup>31)</sup>とし、稀少性という特質を持つ経済財の間の選択基準としての経済性原則によって経済の部分領域である生産の側における算定つ

まり費用計算=原価計算が行われるべきとの指摘がなされているものと考えられる。さらに、シュタツケルベルクは「経済は生産と消費との間のプロセスとしての役割を果たすものと考えられる。・・・(中略)・・・生産を分析する場合には、生産原価の役割を分析することになる。原価と製品の価格は生産の経済的調整 (die ökonomischer Regulatoren der Produktion) となる。・・・(中略)・・・生産原価は特殊な原価理論的またはカルクラチオンの考慮 (spezielle Kostentheoretische oder Kalkulatorische Überlegung) の思考から定式化される」<sup>32)</sup>とし、国民経済的観点からの分析を行う場合の生産側の分析には原価理論の思考の存在を明らかにしているものと考えられる。シュタツケルベルクは経済における生産の分析を進めるために彼自身の原価理論を展開し、その場合に、まず直接的生産手段 (die direkte Produktionsmittel) と間接的生産手段 (die indirekte Produktionsmittel) <sup>33)</sup> の内容を明らかにしている。つまり、

I. 直接的生産手段：1・経営資材 2・経営設備の給付  
3・労働給付  
II. 間接的生産手段：経営設備 (固定在庫を除く)  
とし、直接的生産手段の費用を直接費 (direkten Aufwand) とし、間接的生産手段の費用 (indirekten Aufwand) <sup>34)</sup> と定めた後に、「総原価は直接費と間接費からなり・・・(中略)・・・総原価をコンスタントな構成部分 (konstanten Bestandteilen) と変動的な構成部分 (veränderlichen Bestandteilen) にまとめることが可能となり、前者をコンスタント原価 (konstante Kosten) とし、後者を変動原価 (variable Kosten) とする。・・・(中略)・・・コンスタント原価は、あらゆる生産レベルに対して不変なものである。変動原価はゼロとなる場合があり、経営が静止している生産レベルであり、経営が静止していると直接費が全く生じない。このような変動原価ゼロの場合にはコンスタント原価=総原価となる。・・・(中略)・・・

25) 矢島基臣著：前掲書 10ページ

26) 根岸隆他著：『近代経済学』昭和55年 有斐閣 51ページ

27) 根岸隆他著：前掲書 53ページ

28) 根岸隆他著：前掲書 56ページ

29) 矢島基臣著：前掲書 10ページ

30) Eugen Schmälchenbach : a.a.O., S.116

31) Heinrich von Stackelberg : 『Eine Grundlagen reinen Kostentheorie』 1932 S.14～15

32) H. von Stackelberg : a.a.O., S.1

33) H. von Stackelberg : a.a.O., S.2～4

34) H. von Stackelberg : a.a.O., S.12

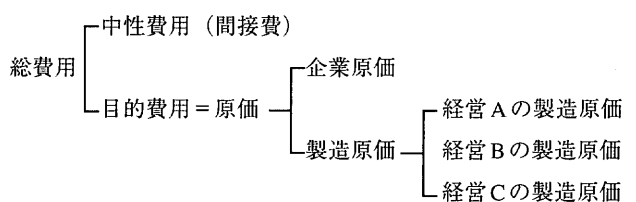


コンスタント原価＝静止原価（Stillstandskosten）<sup>35)</sup>となる」と総費用曲線に対する原価範疇を展開しており、シュマーレンバッハの場合にみられた比例原価、逓減原価、固定原価、逓増原価の原価範疇と比べて、より大きな範疇ではあるが、操業度とほぼ同義である生産レベルを分類基準としていると考えられる。従って、シュタツケルベルクの原価理論に対してシュマーレンバッハの原価理論の影響が存在しているものと考えられる。しかしながら、こうしたシュタツケルベルクの原価理論に対して溝口一雄教授は「限界費をシュマーレンバッハの比例率的理解を止揚した限界成層費として把握したのであるが、その性質が極めて実践的であることを逆にみれば、厳密な理論的立場においてはなお検討すべきものが残ることを意味する・・・(中略)・・・限界費を比例率的に理解するとしても、これが一般に関心を集めるにいたった理由は価格政策的機能にある。シュマーレンバッハによる数学的分析法には理論的にも誤謬が含まれているので、それを政策面に適用することは危険であるが、比例率による費用分解が・・・(中略)・・・一般に認められてきたということが出来る」<sup>36)</sup>と指摘されている。こうした点について矢島基臣教授が「価格という共通の要素にたいするそれぞれの認識主体の受け取り方の相違は、国民経済学と経営学との認識と認識方法の相違を示唆しているものとしてかなり重要である」<sup>37)</sup>と指摘されている点からシュタツケルベルクの原価理論を考察することによってシュマーレンバッハの原価理論それ自体の経営経済学における特性が明確になるものと考えられる。1919年に公にされたシュマーレンバッハの原価理論が経済学の領域において発展させられた限界理論を経営経済学の領域に採り入れたものであり、さらに、生産活動における操業度の判断の場面において良好な操業であるのか否かについての有効な手段であり、これらが逓減原価と逓増原価のそれぞれを比例的部分と固定的部分とに分解するという数学的分解法を通じて、つまり、比例率活用によってより有効な手段としての理論的根拠が与えられているものと考えられる。こうした理論的根拠である総費用曲線の分析がシュ

タツケルベルクによって純粹理論的により精緻化されたものと考えられる。

#### 4. 原価理論の企業経営への適用

レーマンはシュマーレンバッハの功績として収支（Ausgaben und Einnahmen）と損益（Aufwand und Ertrag）<sup>38)</sup>とを区別した点を挙げている。そして、損益計算が収益と費用から構成され、費用を企業が一定の計算期間内において消費した国民経済的意味での財の合計（die Summe der Güter im volkswirtschaftlichen Sinne）とし、収益を同期間内において構築された成果と定めている<sup>39)</sup>。さらに、レーマンは企業が経済目的と関連した財の消費を原価とし、経済目的との関連のない財の消費を中性費用（neutralen Aufwand）と定めこのような原価の把握方法がシュマーレンバッハの考え方と一致したものであり、経済目的達成（die Erzielung eines Wirtschaftszwecks）のために用いられる財・価値を原価とし、このような費用概念を目的費用（Zweck-Aufwand）<sup>40)</sup>と定めている。損益計算の構成部分である、これら中性費用と目的費用という費用概念に対応する他方の損益計算の構成部分である収益項目を経済目的との関連性から中性収益（neutralen Ertrag）と目的収益（Zweck-Ertrag）<sup>41)</sup>という収益概念を明確に定めている。このような損益計算の構成部分を経済目的との関連性から区分した後に、レーマン自身が経済目的について以下のように言及している、つまり、「経済目的については分類が行われなくてはならない」<sup>42)</sup>と指摘し、企業全体としての経済目的と企業内における個別経営部門の経済目的の存在<sup>43)</sup>を示し、これら目的達成のために費やされる財・価値である原価の分類<sup>44)</sup>を以下のように示している。つまり、



35) H. von Stackelberg : a.a.O., S.13

36) 溝口一雄著：前掲書 107～108ページ

37) 矢島基臣著：前掲書 60ページ

38)、39) M. R. Lehmann : 『Zur Theorie der industriellen Kalkulation』 Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1920 S.205

40)、41)、42)、43) M. R. Lehmann : a.a.O., S.206

44) M. R. Lehmann : a.a.O., S.208

※レーマンはそれぞれの個別経営の目的費用＝個別経営の原価から経営製造原価（Selbstkosten der Betriebs）が構成され、企業全体の経済目的と関連性のある費用を企業原価（die Unternehmungskosten）とし、この企業原価を一般原価（die Generalkosten）、一般間接費（die Generalunkosten）、管理原価（die Verwaltungskosten）としている。

レーマンが提唱した経済目的の分類にしたがった上記の費用概念の図式は山上達人教授によれば「技術効率の問題・生産性の問題を経営経済的範疇に取り入れ、・・・（中略）・・・生産単位を経営と考え、経営＝生産面の経済性概念と考え、・・・（中略）・・・生産性概念の広汎化・精密化を行なっている」<sup>45)</sup>と指摘されている。このように経済目的を達成するために存在する企業が目的遂行のために費やす項目である費用概念の分類によって、発生させられた原価の経済目的との合目的性の判断の可能性が高められることになると考えられる。レーマンは「原価を一定の経済目的のために犠牲とされた財として把握すると、国民経済的に想定された財の分類がなされなければならない」<sup>46)</sup>として、次のような分類を行っている。

- I. 実物財    1) 消費財        2) 使用財
- II. 用役     1) 人的給付      2) 耐久財の利用

上記のレーマンが指摘しているような国民経済的な意味での財が企業の生産活動において活用、即ち、消費される場合には、レーマンが主張している「原価の簿記的区分（die buchhalterischen Einteilung der Kosten）」<sup>47)</sup>を示すことが可能となり、これらの原価項目

- a) 消費財の原価（Kosten für Verbrauchsgüter）  
    ＝材料原価（Materialkosten）
- β) 使用財を評価した原価（Kosten für die Entwertung der Gebrauchsgüter）  
    ＝減価償却・償却原価（Abschreibungen・

Amortisationskosten）

- γ) 人的給付の原価（Kosten für die persönliche Leistungen）  
    ＝報酬と俸給の原価（Kosten für Löhne und Gehälter）

を基礎とした生産性分析が可能になるとしている。

レーマン自身がこのような原価の分類を提示すると同時に材料勘定における簿記的処理について次のような説明を示している。つまり、「材料勘定（die Materialkonten）については、計算期間の期首在庫と期末在庫が在庫計算に貢献し、貸借対照表の借方項目となり、消費された材料価値が損益勘定に貢献することになる」<sup>48)</sup>と。

このようにレーマンは国民経済的な意味での財・価値が企業における経営活動・生産活動において消費され、原価として認識される点を主張し、これらがそれぞれの勘定（die Konten）において簿記的に処理されると同時に生産性分析の基礎となると主張しているものと考えられる。

## 5. おわりに

企業の経済活動が損益計算の確定の後に、その目的達成の程度が損益の金額によって判断されると考えられる。企業が基本的な機能領域から構成されていると考えた場合に、特に、生産領域における市場において購買された経済的価値に対する付加価値の付与という価値増殖による市場において販売を目的とした製品・商品の生産活動の測定・評価が行われるためには原価という経済的価値の消費額把握手段の存在が想定される。この場合、総額としての経済的価値の費消の経過は近代経済学の領域において展開されている総費用曲線によって明らかにされている。シュマーレンバッハによってこの総費用曲線へのアプローチは比例費・遞減費・固定費・遞増費という四つの原価範疇によってなされている。<sup>49)</sup>特に、シュマーレンバッハが問題としているのが近代経営における生産領域の拡大によって幾つかの製造部門間における経済的価値の受け渡しの際の経済的価値の測定・評価にあると考えられる。そして、シュマーレンバッハ自身が「カルクラチオン論が全ての原価を給付単位

45) 山上達人著：『生産性会計論』昭和42年 森山書店 16～17ページ

46) M. R. Lehmann : a.a.O., S.209

47) M. R. Lehmann : a.a.O., S.212

48) M. R. Lehmann : a.a.O., S.213

49) 拙稿：『シュマーレンバッハの原価理論に関する一考察』中央商科短期大学論集 第29号 160ページ

に配賦することが・・・(中略)・・・経済的価値の消費とは全く関連なく比例的に行われる」<sup>50)</sup>という配賦計算システムに対する課題として提起しているものと考えられる。シュマーレンバッハが提唱している「比例率」の活用<sup>51)</sup>によってこうした課題の解決と製造部門相互の経済的価値の受け渡しの際の測定・評価の意義の場合に「操業度」との関連性を考慮することを強調<sup>52)</sup>しているものと考えられる。確かに、これまでシュマーレンバッハのこうしたアプローチに対してはドイツ本国のみならず我が国においても指摘されている点である。<sup>53)</sup>しかしながら、シュマーレンバッハのこのようなアプローチを採り入れつつ、より精緻化した理論展開をしているのがシュタツケルベルクであると考えられる。<sup>54)</sup>シュタツケルベルクの場合には直接的生産手段と間接的生産手段の分類と総費用曲線の経過を費用ベクトルの概念を活用することを通じて理論的な展開がなされているものと考えられる。シュタツケルベルク自身のこうした理論展開は、その表題が示すように純粹理論的な意味での原価理論であると考えられる。国民経済学 (die Volkswirtschaftslehre) と経営経済学 (die Betriebswirtschaftslehre) という異なった理論領域の間における相互の影響の存在を確認することが可能になったと考えられる。このような理論展開がみられると同時に、シュマーレンバッハ原価理論の企業経営における適応がどのように行われるべきかについてはレーマンによって詳細に亘る説明がなされている。その際、レーマン自身がシュマーレンバッハの経営経済学の領域における貢献を高く評価し<sup>56)</sup>、積極的にシュマーレンバッハの原価理論の大きな支柱である原価範疇を採り入れた理論展開<sup>57)</sup>を示しているものと考えられる。これらシュマーレンバッハ、シュタツケルベルク及びレーマンの所説を手がかりとしてカルクラチオン価値・計算価格、今日的には振替価格という用語が活用されているが、生産プロセスに

おける経済的価値の消費を原価として測定・評価し、この原価概念を基礎とした計算システムの活用によって生産プロセスの経済目的達成状況の把握が可能になると考えられる。と同時に、レーマンが示しているように「経済目的が分類される」<sup>58)</sup>ことによって「原価の分類」<sup>59)</sup>が行われることが想定されると、企業経営において如何なる変化・変容が現れた状況に対する概念上の原価の適応が行われ、計算システムにおいてこうした変化・変容が企業の経済目的に合致しているものなのか、さらに、その合致の程度が測定・評価される可能性が存続しつづけるものと考えられる。

50) Eugen Schmalenbach : 『Selbstkostenrechnung I』 S.293

51) 拙稿：前掲論文178ページ以降において検討を加えた。

52) Eugen Schmalenbach : a.a.O., S.294

53) 溝口一雄著：『費用管理論 (増補版)』 昭和52年 中央経済社 65ページ  
小林哲夫著：『経営費用理論研究』 昭和39年 神戸大学経営経済研究所 12ページ  
平林喜博著：『費用理論序説』 昭和49年 森山書店 60ページ1

54) 拙稿：『シュタツケルベルクの原価理論の一考察』中央商科短期大学研究紀要 第16号 156ページ

55) 拙稿：『レーマンの原価理論に関する一考察』中央商科短期大学研究紀要 第18号 64ページ

56) M. R. Lehmann : a.a.O., S.206

57) 拙稿：前掲論文 67ページ

58) M. R. Lehmann : a.a.O., S.206

59) M. R. Lehmann : a.a.O., S.208