

[論文]

コジオールの原価理論についての一考察

大 澤 一 雄

- 〈目 次〉
1. はじめに
 2. コジオールの原価理論の特質
 3. コジオールの原価理論の特異性
 4. おわりに

1. はじめに

原価計算は外部経済主体から購入された様々な経済財を企業経営というプロセスの中に投入されることによって給付を生産することになる。原価概念がどのようなものであるかを検討する場合には、金額表示されているところから、費用概念との異なる点が明らかにされなくてはならないが、このような点については基本的なメルクマールとして費用概念が期間的に把握・計算されることに基礎を置き、原価概念が給付関連性・配賦計算に基礎を置くものと考えられる。こうした原価概念の内容を検討する場合には、原価概念それ自体を考察の対象とすることに加えて、ここで示した給付関連性の基礎となるものの検討が不可欠なものと考えられる。こうした観点から、コジオールの原価・給付計算の基本的な考え方を考察し、原価計算において活用される原価概念の考察を進めることとする

2. コジオールの原価理論の特質

コジオールは「個別関連原価計算（カルクラチオン）（die stückbezogenen Kostenrechnung: Kalkulation）は現在行なわれている措置（dispositive Massnahme）についての資料を把握するために、技術的経済性の管理のために（die Überwachung der technischen Wirtschaftlichkeit）役立つものである。コントロール目的のために考察されている製品単位への原価配分を精確にすること（die Genauigkeit der Zuordnung von Kosten）、原価構成が責任の所在の問題（die Frage der Verantwortlichkeit）が大きな役割を果たしているために、直接帰属可能な原価と影響を及ぼしている原価（direkt zurechenbarer und beeinflussbarer Kosten）」¹⁾を算定することが大きな意味を持つことと述べている。更に、「（実際値と実際値との

比較、標準値と実際値との比較、標準値と標準値との比較をその内容とする）比較計算（Vergleichsrechnung）と統計上の数値が経営活動を把握するために活用されており、計算目標（Rechnungsziel）に関しての広範囲な原価評価（weitgehend Kostenauswertung）がその重要性をもつこと」になるとのべ²⁾、「カルクラチオンの目的が個別原価（die Stückkosten）である財貨単位当たりの原価（die Kosten einer Gütereinheit）に含まれている本質的な数値（wesentlichen Grössen）を価格志向的な意思決定（preisorientierter Entscheidungen）に導くこと、つまり、企業が販売価格を原価の関数的依存性（funktionaler Abhängigkeit von den Kosten）において何らかの意思決定を行なっている」と述べている³⁾。つまり、こうした価格が、市場価格（Marktpreis）に関わりなく、つまり、価格の公示（Ausschreibung）が存在しない場合に価格設定の方法（Art der Preisbestimmung）とその内容の検討が大きな課題を持つことと考えられる。

コジオールが「一般的に、供給価格と需要価格との間での価格形成の揺れ（ein Auspendeln der Preisbildung）が存在せず、購買者が商品価格（Preis der Waren）を契約上変更することの出来ない基礎として受け入れざるを得ない場合には、原価に影響されている価格設定（die kostenbeeinflusste Preisbestimmung）が大きな役割を果たす」とのべており⁴⁾、つまり、購買者は価格政策（Preispolitik）によってコントロールされている価格に対しては購買者自身のデータとして把握されている過去の市場状況と価格動向についての数値から算定している原価の価格限界の性格（Preisbegrenzende Charakter）から購買活動を行なうか否かの意思決定、また、その活動を行なう場合には、その範囲についての意思決定を数量的・時期的な観点からの意思決定を行なうことと考えられる。「企業経営における調達部門（Beschaffungssektor）は期待収益の一部（teile des erwarteten Gewinns）が断念されることがないような生産手段の購入（Einkauf der

1) Erich Kosiol Kosten- und Leistungsrechnung Walter de Gruyter 1979 S.8

2)、3)、4)、5) Erich Kosiol: a.a.O. S.10

6) retrograde Kalkulation: 逆カルクラチオンは工業簿記におけるコンテンラーメン（Kontenrahmen: 勘定連絡図）の場合、例えば、原価の三要素〔原材料・賃金・経費〕の勘定の借方計上分を貸方計上の基礎とし、これら三要素の貸方計上分から仕掛品・製造勘定の借方への振替額が決定される。更に、この仕掛品・製造勘定から製品勘定への振替、すなわち、借方計上額へと引き継がれることになる。ここでの逆の意味は、コンテンラーメンにおける製品勘定の借方計上額から仕掛品・製造勘定の貸方計上額を基礎にして借方計上額を遡って計算することを意味しているものと考えられる。こうした逆計算が原価の三要素の借方計上額の決定に関わってくる可能を示していると考えられる。

Produktionsmittel) に対する投資を実現するための価格を算定しており」と述べており⁷⁾この生産手段が長期的に企業経営において活用される建物・設備・機械等からその所有が短期的に有り高が変動する商品であったとしてもビジネス機会を逸することを回避するために一定量の在庫数量が恒常在庫として維持される場合には在庫投資として認識されなければならないことから、より広範囲な企業活動において活用される生産手段を原価の価格限界の算定の対象にしているものと考えられる。こうした調達部門においてはコジオールは逆カルクラチオン (retrograde Kalkulation)⁸⁾に基礎を置いた価格設定の算定が行なわれるとしている。「原価の価格限界はある種の限定 (gewissen Einschränkungen) された状況を反映したものであると考えられる場合においても、流動的な範囲内 (innerhalbfließen der Grenzen) での価格形成に影響を与えることになる」と述べており⁹⁾、特に、販売者の側から、同様の原価の価格限界が認識され、その設定方法と内容についての検討が行なわれた後に、市場に取り扱い製品が供給される場合には価格下限 (Preisuntergrenzen) が販売側の活動に大きな影響を与えることとなる。つまり、「著しく価格が下落している時期には (in Zeiten stark fallender Preise)、価格下限が生産の停止 (Stilllegung der Produktion) を受け入れることを認識させ短期的な損失 (kurzfristig Verluste) を蒙る¹⁰⁾」という結果になった場合であったとしても経済的観点からは有利な意思決定を行なったことになると考えられる。また、こうした生産の停止という極端な状況を想定するのではなく、代替的な企業活動上の意思決定の存在に関してコジオールは「一定の価格の境目において (an bestimmten Preisschwellen)、投入財の補充 (eine Substituto des Einsatzgutes) が他の安価な投入財によって考慮され、また、技術的・経済的限界 (technisch-wirtschaftlichen Grenzen) が外部からの購入 (Fremdbezug) から自製 (Eingenherstellung) に至るまで考慮されなくてはならない」と述べており⁹⁾、恒常在庫を考慮に入れた製品・商品の在庫から生産手段の調達に至るまでの資産項目の補充の場面においてはこうした項目の調達価格の観点から、また、自社内における技術

的・経済的な両観点からの限界点の考慮の重要性を示しているものと考えられる。この限界が何を意味しているかは「調達価格の負担可能な上限 (tragbaren Obergrenze des Beschaffungspreises) を超過することは製品についての需要の弾力性 (die Elastizität der Nachfrage nach Erzeugnissen) が販売価格の上昇 (eine Erhöhung der Absatzpreise) を許さない場合に製作における代替可能性 (Substitutionsmöglichkeiten auf die Herstellung) が失われていると投入財と強く結び付けられている完成品 (mit Einsatzgut intensiv verbundenen Fertigerzeugnisse) を製作するか否かについての広範囲な課題を提供する」と述べており¹⁰⁾、生産手段を通じて製作された後に市場に提供される製品の価格によって、生産手段の補充が検討されるべきであると考えられ、また、生産手段の補充によって製品価格が上昇した場合には生産手段の組み合わせについての検討が必要となる点の指摘がなされているものと考えられる。このように企業が市場に供給する製品の価格を手掛かりとして生産の停止を回避させるような投入財の代替的な補充の可能性を示しつつ、生産状況を反映した価格限界の把握が大きな役割を果たすと指摘しているものと考えられる。そして、「外部価格カルクラチオン (externen Preiskalkulation) の他に、個別原価 (Stückkosten) に依拠している経営内部的振替価格 (innerbetriebliche Verrechnungspreise) である内部カルクラチオンの価格設定 (die interne kalkulatorische Preisbildung)」が算定されるべきであると指摘しており¹¹⁾、更に、「振替計算 (Verrechnung) の目的は企業部門間 (zwischen Unternehmungsteilen) の決済の他に、分離している意思決定 (denzentralen Entscheidungen) と関連している部門間の財の流れ (Güterströme zwischen Abteilungen) の管理である。コントロールの目標 (Steuerungsziel) は隘路の発生の場合には密接な限界 (enge Grenzen) が定められているが、特に、部門の生産能力 (Abteilungskapazität) が原価的に最適に活用 (kostenoptimale Auslastung)」されているかを判断することにある¹²⁾と指摘されており、価格限界の把握が市場価格の弾力性のみには依拠するのではなく、製品の市場価格を基礎としてのみではなく、製品の市場価格設定基礎

7)、8) S.10 Erich Kosiol: a.a.O. S.10

9)、10)、11)、12)、13) Erich Kosiol: a.a.O. S.11

をしての振替価格において行なわれるべきであると指摘しているものと考えられる。このようなコジオールの指摘は振替価格を基礎とする振替計算の目的を明確に示していることから、単純に、市場状況に生産状況を適合させるのではなく、生産状況の適応可能範囲を振替価格を手掛かりとして活用する点を指摘しているものと考えられる。したがって、企業経営においては、常時、恒常在庫としての製品・商品有り高をも含めた生産手段の代替的な投入が考慮されており、この投入に対しては企業部門間の財の流れを管理する機能を持つ振替計算が大きな役割と持つと同時に経済的な観点から実際値と実際値との比較、実際値と標準値との比較、標準値と標準値との比較から物量的変動と価格変動との関連から、つまり、生産量の増減と原価発生額の増減を比較から原価額の増減が生産量の増減よりもその変動が激しい場面の発見が個々の部門間の財の流れを計算対象とする振替計算によって行われ、この計算を通じて代替的な投入財の増減のための意思決定のデータの提供がなされるものと考えられる。

コジオールは「経営経済学上の原価概念は原価計算の中心概念の一つである。原価概念の内容と範囲は原価計算の一般的な目的設定に向けられていなければならない。原価は原価計算の事象内容 (Sachinhalt) を構築し、カルクラチオンの成果の負の構成要素 (negative Komponente des kalkulatorischen Erfolgs) として考察されなければならない。原価計算は数値的資料 (zahlenmässige Unterlagen) によって合理的な意思決定 (rationale Entscheidungen) を容易にし、意思決定を準備する企業管理 (Unternehmensleitung) の補助手段である。様々な技術的な所与の機会 (technisch gegebenen Möglichkeiten) のもとでの経済的な選択 (die ökonomische Wahl) は原価の顧慮に基づいて (aufgrund von Kostenüberlegungen) 広範囲にわたった規模において行なわれる。原価において把握されている財の消費の金額 (die Höhe des in den Kostenerfassten Verbrauchs an Gütern) は、特に、経済原則 (ökonomischen Prinzipien) に従って生産要素の投入 (Einsatz der Produktoren) をコントロールするために役立つものである」と述べており¹³⁾、原価概念の意思決定における役割を明確に示して

いるものと考えられる。更に、「一般的な原価概念 (generellen Kostenbegriff) の範囲は、原価計算の一般的な目的設定を修正すること (Modifikation der allgemeinen Zwecksetzung der Kostenrechnung) から現れる可能性が存在している原価のあらゆる特殊なケースを広範囲に含んでいなければならない。その場合には実際原価 (Istkosten)、標準原価 (Sollkosten)、計画原価 (Plankosten)、スタンダード・コステン (Standardkosten)、予定原価 (Prognosekosten)、限界原価 (Grenzkosten)、全部原価 (Vollkosten)、部分原価 (Teilkosten) といった特殊な原価事情 (spezielle Kostentatbestände) が考慮されなくてはならない」とし¹⁴⁾、振替価格を基礎にその大きさが決定される原価が活用される目的によって、つまり、原価の3要素である製品の生産のために消費される素材等の大きさを測定する材料費・同じく生産のために費やされた労働の大きさを測定する賃金及び労務費・生産場所において様々な形態でもって発生する経済財の消費の大きさを測定する経費がどのような目的に活用されるかによって概念規定に修正が施されることによって様々な原価概念が現れ、これら原価概念を「下位概念 (Unterbegriff) として把握されなくてはならない」と述べられている¹⁵⁾。更に、このような原価概念が「その時々計算に関連させられている特殊な目標設定 (speziellen Zielsetzungen) という付加的・特殊なメルクマール (zusätzliche-spezifisch Merkmale) によっても特徴づけられている」とし¹⁶⁾、原価概念はその活用される目標によって様々な名称が付されることとなるがその根本にはこれまで考察してきたような目標実現のための投入される要素の組み合わせの意思決定とこうした要素の投入の是非についての意思決定のそれぞれにデータを提供する計算の中で活用される点にあると考えられる。

3. コジオール原価理論の特異性

原価概念が活用される領域が原価計算であるが、このような原価計算についてコジオールは経営簿記 (Betriebsbuchhaltung) の領域において実施されている手続きを通じて説明がなされているものと考えられる。つまり、「経営簿記がカルクラチオンの成果計算に形式

14)、15)、16) Erich Kosiol: a.a.O. S.12

(die Ausgestaltung) を与え、期間的な原価数値を算定する (Ermittlung periodischer Kostengrößen) という意義」を持ち¹⁷⁾、簿記手続きによって計算システムとしての形式が整えられ、原価の3要素の集計・配賦という計算を通じて、特定の目標に対する原価額が測定され、この集計・配賦計算が期間的に、つまり、一定期間毎に実施されることから経済性のコントロールを管理することが可能になる点を指摘しているものと考えられる。

更に、コジオールは「原価の発生 (die Kostenentwicklung) に基づく生産プロセスの個々の段階と領域の経済性 (die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Phasen und Bereiche) を監督するという任務は企業の数の増大及び企業の類型の増大に伴って」、その重要性が高まりつつある点を指摘している¹⁸⁾ものと考えられる。こうした指摘は原価計算そのものの機能である目的実現のために発生した原価額の測定が経営簿記において、つまり、期間的な手続きを通じて、より機能性が高まる点を指摘していると考えられる。そして、その重要性が企業の類型範囲が広まる場合には「優秀性と巧みさ (Tüchtigkeite und Geschicklichkeit)、勤勉と節約を表現するものとしての経営上の簿記が監視されなくてはならない。財務簿記 (die Finanzbuchhaltung) が採算性 (die Rentabilität) を志向しているのに対して、コントロール手段としての原価計算は企業成果の数量経済的な・技術的な構成要素 (mentenwirtschaftlichen - technischen Komponete) の監視にある。原価の形成に (auf die Gestaltung der Kosten) 望ましい影響が可能となるためには、原価の消費において多くの影響が明らかにするために、原価と数値を広範囲に分析 (Zergliederung) し、分解 (Aufspaltung) し、そして加工 (Verarbeitung) する必要がある」とし¹⁹⁾、財務簿記と比較して原価計算が経営内部的振替価格を基礎とする原価から構成されており、経営内部的影響を明確にする目的から分析・分解・加工、つまり、より目的適合的に数値の修正が行なわれる、このような修正から原価概念が現れてくることを示しているものと考えられる。「個々の原価要素に原価構成を分解すること (die Zerlegung des Kostengeüges)、部門と作業場所への原価

を帰属させること (Zurechnung)、製品種類別への原価の配賦 (Verrechnung)、原価費目別と原価場所をシステムティックに監視することと分析すること (systematische Beobachtung und Analyse)、原価計算に計画原価 (Plankosten) を組み込むこと、販売された製品と経営内部的な製品 (absatzbestimmten und innerbetrieblichen Produkte) の部分決算と純粋な分類決算 (die getrennte und rein geliederte Abrechnung) といった経営簿記上の方法 (Verfahren der Betriebsbuchhaltung) が、技術的な経済性 (technischen Wirtschaftlichkeit) のコントロールに役立つこととなる」と述べており²⁰⁾、原価計算が経営簿記の領域において実施されることによって、原価計算の機能である経済性のコントロールが可能となると指摘されていると考えられる。

「標準原価乃至予定原価といった事前に設定されている基準値 (die vorgegebenen Richtwerte) は企業活動に対する積極的な影響力 (aktive Einflussnahme) を示すだけでなく、影響力を判断するための基準 (die Basis für eine Beurteilung) となる。純粋な原価管理 (reinen Kostenüberwachung) と並んでカルクラチオンの成果のコントロール (eine Kontrolle des kalkulatorischen Erfolgs) が重要となり、短期的な決算 (kurzfristigen Abschlüssen) が実施される」と述べており²¹⁾、原価発生の結果、何らかの生産された製品の経済性を測定する目的のために決算手続きを短期間毎に実施すべきである点を指摘しているものと考えられる。このような決算手続きが実施されるためには、適確な簿記手続きの存在が不可欠であり、原価費目別計算・原価場所別計算・原価負担者別計算という原価計算が勘定科目を活用して実施されていることの保障が前提となる。しかしながら、このような経営簿記はコジオールが言うところの財務簿記とは異なり、経営内部的振替価格を基礎としており、企業経営における各部門間の財の流れを管理することから獲得された基準値を基礎としていることから、短期的な決算の実現が容易であると考えられる。したがって、コジオールが経営簿記という用語を活用して、この領域において原価計算が実施されることを指摘しているのは原

17) Erich Kosiol : a.a.O. S.5

18)、19)、20)、21) Erich Kosiol: a.a.O. S.8

価計算がその計算の対象を企業経営全般にわたったものであったとしても手続き的には財務簿記と全く同じの勘定組織を引き継いでおり、また、原価額の測定が評価という色彩がより強く持つものであったとしても財務簿記における計算結果を引き継いでいる点を強調することを目的にしているものと考えられる。このことは「計算が責任のある人の釈明と監督 (die Rechenschaftslegung und Überwachung) を目標としており、こうした場合には計算が過去に向けられており、経過した期間における (in Abgelaufenen Perioden) 経済活動 (die wirtschaftliche Tätigkeit) を判断することに役立ち、…(中略)…責任領域に限定されている部門計算の結果は、その権限の及ぶ範囲内における各原価費目の不都合な消費を測定する基礎となる」と述べており²²⁾、実際に消費された原価額によるコントロールの内容が明らかにされているものと考えられる。更に、「計算システム (das Rechnungswesen) は経済の姿 (Wirtschaftsgestaltung) を直接的にかたちづくことに役立ち、企業管理 (Unternehmenslenkung) に有用なものとなっている。計算が企業プロセスの計画とコントロール (Planung und Steuerung der Unternehmensprozesse) に資料を提供することによって計算が未来志向的な (zukunftsorientiert) ものとなり、計算が企業現象 (Unternehmungsgeschehen) における積極的にかたちづくられた構成要素として作用している」と述べており²³⁾、原価の計算がシステム化されることによって、つまり、企業プロセス全体を計算対象とした場合には、基本的な機能別組織を想定した場合には、生産プロセスの状況を考慮に入れた購買活動の実施が可能となり、更に、販売活動の過去の実績から購買活動の未来の時点を予測した現時点での活動方針を意味する目標値の設定が可能となり、こうした購買活動の基準値が企業プロセスの未来の経済的な姿を実現するものとして設定されることによって計算システムが過去の業績を管理することに留まらず、未来の状況を想定した意思決定をも実施するという意義をコジオールは指摘しているものと考えられる。こうした考え方が購買部門だけでなく生産プロセスにおいても実施され、更に、販売部門にお

いて実施される場合には市場状況に単に適合させるような製品の販売を意図する活動を目標とするのではなく、販売部門が購買部門と製造プロセスのそれぞれの状況を適確に把握した後に実現可能な市場創造を積極的に行なうことを可能とさせるのは各部門間の過去の財の流れを取り扱う計算システムを通じて獲得された原価額が未来の状況設定のデータとして役立てられていることが意図されていると考えられる。このことは経営簿記が計算システムとして機能することは過去の実績を評価することに留まらずに、未来の状況を設定するための意思決定の基礎データをも提供することが可能である事が指摘されているものと考えられる。

コジオールは「原価計算は手段的・実務的性格を帯びており、…(中略)…企業経営 (die Unternehmungsführung) に情報としての数的資料 (numerische Unterlagen) を提供する。…(中略)…特に、将来の経済形成の原価計算 (die Kostenrechnung der zukünftigen Wirtschaftsgestaltung) は企業経営上の意思決定とコントロール (unternehmerischen Entscheidungsaufgaben und Steuerungsaufgaben) に役立つものである。計算の物的基礎 (Sachgrundlage der Rechnung) が企業の包括的な生産プロセスとなっており、製造と貯蔵に関連する調達から販売にいたるまでの基礎となっている」と述べており²⁴⁾、原価計算が生産プロセスにおける何らかの加工作業のみを計算対象にしているのではなく、こうした付加価値生産を実現させるための企業の外部環境としての市場との関わりを持つ部門をも対象としている点を指摘しているものと考えられる。こうした各部門を計算対象にすることはそれぞれの部門の業績評価を過去のデータから実施することであるが、こうした過去のデータから未来の外部環境の変化を予測することが実現されると、未来の環境変化に対応するための企業組織の修正を意図とした様々な投入財の選択が行なわれ、この選択プロセスが意思決定プロセスを構成することによって、原価概念に未来を予測するという側面が付け加えられるものと考えられる。こうした計算システムの過去と未来という時系列の面での対応が考慮される場合において、過去原価・未来原価という概念

22)、23) Erich Kosiol: a.a.O. S.9

23) Erich Kosiol: a.a.O. S.9

24) Erich Kosiol: a.a.O. S.5

規定が可能となるがコジオールが指摘しているようにこれら原価概念に加えて実際原価・標準原価・全部原価・部分原価等々は原価概念の下位に位置する下位概念であり、上位概念としての原価概念の存在を認識すること²⁵⁾が強調されているものと考えられる。即ち、「企業家的思考と企業家的行動 (unternehmerischen Denkens und Handelns) を評価し、十分に吟味し、選択されている考慮 (die wertenden, abwägenden und wählenden Überlegungen) が定められている目標を実現するために計算システム内の特殊な演算 (im Rechnungswesen eines besonderen Kalküls) が活用される。進歩している計算担当者の能力拡大 (fortschreitende Ausbau der rechnerischen Möglichkeiten) が企業家機能の合理的な構成要素の増大 (die wachsenden rationalen Komponente der Unternehmenfunktion) を表わしている…(中略)…数量構造の構成 (der Aufbau des Zahlengefüges)、計算方法の選択 (die Wahl des Rechenverfahrens)、消費されている財の数量乃至計算に算入されている財の数量の把握と配賦 (die Erfassung und Verteilung)、評価方法 (die Bewertungsmethoden)、そして数的資料の範囲 (der Umfang des Zahlenmaterials)、は特定の目的設定 (besonderen Zwecksetzungen) に依存している。…(中略)…企業経営全体における原価計算は、その時々を追及されている目的に順応させる手段として採用されなくてはならない。つまり、計算目的の依存性は数量的な算定を評価を規定するのではなく、原価計算のあらゆる課題またはその部分的な課題を定めている」と述べており²⁶⁾、企業経営における様々な思考・企業家の様々な行動に対する計算手法が開発されていることが想定されている場合においても、これら計算方法としての共通した演算とこれらに対する情報項目としての共通した概念がコジオールが強調する上位概念としての原価と原価計算システムであると考えられる。こうした上位・下位概念を定めることは原価概念の範囲だけにおいて定められるものではなく、給付概念との対峙において可能になるとして、コジオール自身は次のように述べている。つまり、「給付概念のカルクラチオンの成果 (kalkulatorischen

Erfolg der Leistungsbegriff) はプラスの構成要素 (positive Komponente) であり…(中略)…給付は企業内の生産結合 (Produktorkombination) である変換装置 (Transformationstätigkeit) を評価した成果である…原価が一定の給付を生み出す財の消費 (Güterverbrauch) であるが給付は一定の原価を発生させるものである…(中略)…このような相互関係は相互帰属的な給付と原価 (zueinandergehörigen Leistung und Kosten) を対置することから生じる計算理論上避けられないものである」と述べており²⁸⁾、したがって、こうした相互依存性から原価概念が給付概念と対置させられていることから給付概念の変化に伴って原価概念そのものが変化するものと考えられる。したがって、総体としての原価概念が上位としての概念規定されるのではなく、その時々給付概念に対応するかたちで様々な原価概念が現れることが想定されるが、等しく給付概念に対置させられる概念としての原価が上位概念として定められるものと考えられる。このような概念規定そのものは特定の絶対的な原価概念が想定されているのではなく、常に、対峙・対置されている給付概念の内容から様々な原価概念が造りだされることになるが、その創造プロセスが原価計算システムであり、そして経営簿記の領域においてこの計算が行われる場面で現れてくる勘定科目及び勘定科目群を原価として把握することが上位概念としての原価が機能したことになると考えられる。

4. おわりに

シュマーレンバッハの原価概念が費用概念との比較を通じた理論展開ではなく、仮設的な数値の活用を通じての範疇論を展開し、生産量の増減に対して逡減的または逡増的に原価発生額が現れる点の分析から比例率による原価分解を通じた企業経営の状況把握に有効な手段としての原価額の認識、即ち、原価測定論にあると²⁹⁾考えられる。コジオールの原価理論はシュマーレンバッハの原価理論を特徴づけていると考えられる測定論とは異なり、原価測定が何らかの企業目的のために費消された経済財

25)、26)、27) Erich Kosiol: a.a.O. S.6

28) Erich Kosiol: a.a.O. S.12

29) 拙稿:「ドイツ原価理論の生成に関する一考察」中央学院大学 商経論叢 第16巻 P.65

を評価するという点に、その特徴があると考えられる。すなわち、コジオールが「企業の計算制度 (das Rechnungswesen der Unternehmung) は経済現象 (das Wirtschaftsgeschehen) を数的に描写するものである」と述べており³⁰⁾、企業において実施されている計算の特質を明確に示すと同時に、「適切なモデル設計 (die geeigneten Modellkonstruktionen) を開発することと分析を行なうこと、原価計算を形成する必要条件 (die Erfordernisse der Gestaltung der Kostenrechnung)、そして目的設定に依存した原価計算の方法 (Verfahren in Abhängigkeit von den Zwecksetzung)、その他の影響数値を形成することと個別に計算内容を決定することが原価計算論 (der Theorie der Kostenrechnung) の特別な課題となっている」と述べており³¹⁾、原価計算が行われる場合にどのように原価概念が機能するかを明らかにすることによってコジオールの原価理論を特徴づけている思考を明らかにすることが可能になるものと考えられる。そして、「経営経済学上の計算制度において (im Bereich des Betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen) においては、簿記・成果計算・原価計算等 (Buchhaltung・Erfolgsrechnung・Kostenrechnung usw.) が…(中略)…現実的な計算理論 (reale Rechnungstheorien) である」とし³²⁾、現実的な計算理論によって企業の計算制度が基礎づけられていることが示されているものと考えられる。そして、企業の計算制度がモデル化した場合に、特に、原価計算を原価・給付計算として、「平衡化している状態 (die komparativen Statik) で用いられる現実的なモデル (Realmodell) として、バランスのとれた決定論的な数量的な記述モデル (statisches, deterministisches, und quantitatives Beschreibungsmodell)」として特徴づけている³³⁾。このような原価計算モデルを特徴づけた後に、コジオールは原価計算モデルが「原価把握モデル (Kostenerfassungsmodell) と原価配賦モデル (Kostenverteilungsmodell)」から構築されている点を明らかにしており³⁴⁾、原価計算が企業の計算制度内に実施される場合には、原価配賦という計算方法が給付に対して行なわれることが明らかにされていると考えられる。

コジオールが述べている原価把握については「概念構築については、原則として相対的な定義を自由に活用すること (relative Definitionsfreiheit) があるために、適切な定義に対する判断基準としての目的適合性 (die Zweckmässigkeit) と有用性 (die Brauchbarkeit) が考慮される」点を強調している³⁵⁾。さらに、「より大きな関連 (grössere Zusammenhänge) を認識するために包括的な上位概念 (umfassendere Oberbegriffe) と特定化された下位概念 (spezifische Unterbegriffe)」の存在を明らかにしている³⁶⁾。したがって、企業の計算制度を構成している一つの領域である原価計算は数量的なモデルであり、原価計算において取り扱われる原価概念の区分を結論づけているものと考えられる。原価配賦をコジオールはカルクラチオンの計算 (die kalkulatorischen Rechnung) とし³⁷⁾、「市場に給付を提供することと関連してあらわれてくる財の投入行為 (die Gütereinsatzakte) である実際財の現象 (tatsächlichen Gutervorgänge) を決定すること」とし³⁸⁾、前述した、現実的な計算理論としての原価計算が財の投入行為を決定することにより、そして、こうした投入行為が企業経営の目的を実現しているかを測定・計算する場合に、つまり、数値的に表示する機能が原価計算に存在しているものと考えられる。

32) Erich Kosiol: a.a.O. S.3

33)、34) Erich Kosiol: a.a.O. S.1

35)、36) Erich Kosiol: a.a.O. S.2

37)、38) Erich Kosiol: a.a.O. S.5