

[研究ノート]

## ドイツ原価理論の展開

大 澤 一 雄

- 〈目 次〉
1. はじめに
  2. 企業を対象とする経営学の成立
  3. 企業における経済性の測定・評価
  4. 今後の課題

## 1. はじめに

本稿は、『経営行動研究年報』第20号に掲載予定の「ドイツにおける勘定システム論の展開」の準備のために、これまで『中央学院大学 商経論叢』において発表した学術論文に、経営経済学の領域における牛尾真造氏・小島三郎氏の所説、原価計算論の領域における溝口一雄氏の所説を通して検討を重ねたものである。

## 2. 企業を対象とする経営学の成立

市原季一氏は「ドイツ経営学の発達がドイツにおける商科大学の教育と結びついている」を指摘されている<sup>01)</sup>。更に、「社会的要求が先ず大学を生んだのである」点を指摘されている<sup>02)</sup>。ここで市原季一氏が述べているドイツ経営学が成立したのが19世紀末から、20世紀の初めの時期であることが小島三郎氏によって指摘されている<sup>03)</sup>。

特に、小島三郎氏は、「科学の成立が、決してその科学の対象の出現期をもってあてることができない<sup>04)</sup>ことを指摘されており、1600年に設立された東インド会社をひとつの例として、小島三郎氏は、「この会社が何らこの地域の住民の生活を変化しないということが確かであれば、この地域の住民が、その新しく設立された会社につき真剣な知識の要求を持つにいたるとは考えられないのである。・・・(中略)・・・住民にとり、その新規設立の会社が多くの話題を提供するであろうということは想像にかた

くない。しかし、彼らが果たしてその会社の仕組や、組織、経済問題、採算思考その他について、真剣な知的要求を持つにいたるかといえ、その解答は否である<sup>05)</sup>とし、さらに、「ある存在が出現しても、その事が直ちに研究に結びつくのではなしに、研究にいたらしめる知的要求の生成には、さらに別の条件が考えられねばならない<sup>06)</sup>とし、「その会社があらゆる面で住民の生活に影響し、彼らの生活のうちに浸透しなくてはならないと考える。・・・(中略)・・・会社の動向は直接、間接にその地域の住民に影響を及ぼすものと考えられる<sup>07)</sup>とし、会社を研究対象とするものとしての科学である経営学が成立するには、ここで示されている内容を更に、「およそある事象に対する真剣なる研究、それゆえに科学的な研究といったものは、単にある存在なり、ある事象なりが現れても直ちに生まれるものではなく、さらに、その存在なり事象なりが、社会的に意義がなくてはならないと思われる<sup>08)</sup>点を指摘され、「イギリス、オランダ、フランス東印度会社は、確かにその有限責任制といい、会社と出資者群の直接的関係の確立といい、さらに会社機関、株式制にいたるまで『近代株式会社の起源』と呼ぶのにふさわしいといわれている。・・・(中略)・・・当時の多くの人々にとっては全く無縁な存在にすぎず、そのかぎりで、そのもつ社会的、文化的価値関係上の意義は低かったとみることができる。・・・(中略)・・・その成立、出現をもって、経営経済学の成立の時と呼ぶことはできない<sup>09)</sup>と結論づけられている。

01) 市原季一 1978年 5月 8日『ドイツ経営学』森山書店 21ページ

02) 市原季一 1978年 5月 8日『ドイツ経営学』森山書店 21ページ

03) 小島三郎 昭和40(1965)年 4月10日『ドイツ経験主義経営経済学の研究』有斐閣 5ページ

「筆者註」ただし、小島三郎は「今世紀」という表現を、その著書で用いているが、この箇所では「20世紀」とした。

04) 小島三郎：前掲書、7ページ

05) 小島三郎：前掲書、8ページ

06) 小島三郎：前掲書、8ページ

07) 小島三郎：前掲書、8～9ページ

08) 小島三郎：前掲書、9ページ

09) 小島三郎：前掲書、9ページ

特に、小島三郎氏は下記の1860年代のドイツでの産業革命後の経済の状況に関するデータを示されている。

生産と機械能力 (%)

年次	1企業当たり生産	増加	機械発動能力	増加
1875	100	—	100	—
1895	220	120	159	59
1907	410	86	263	99
1925	524	26	447	70

鉄生産高

年次	生産量
1840	143,000
1850	208,000
1860	1,391,000
1870	4,023,000
1913	10,900,000
1913	10,900,000

そして、小島三郎氏は、1850年代以降のドイツの経済状況から「19世紀後半の時期にいたり、企業は他の競争企業を、資本家は他の資本家を競争者としてより強く意識せざるをえなくなり、また人々も、労働者または管理者として企業または経営を通して生活する度合いが高まり、・・(中略)・・経済生活、文化生活その他の各方面の生活にあつて企業に依存し企業と深い関係をもつにいたり、それゆえに、この企業の仕組み、運動に注目せざるをえなくなったのである」<sup>10)</sup>と指摘されている。

さらに、小島三郎氏は、「現在の経営経済学の対象である企業の経営、または経営経済の先駆的なものの存在が、

ギリシャ時代に存在しようが、または16、17世紀頃に存在しようが、それが直ちに科学としての経営経済学の成立に結びつかなかつたし、またわれわれは、その成立の時期をもって経営経済学の成立とみることはできない」<sup>11)</sup>とされている。

小島三郎氏は、「この時代は何よりも経営経済学という統一的な知識は存在しないのであるが、当時既に企業なり経営なりといった構成体の存在はあったのであるから、そこで、企業家をはじめとする一般の人々は、もちろん口伝えによる経営法が存在するとしても、この方面の知識を現在でいうところの商業学、経済学<sup>12)</sup>、政治学そし

各工業部門の固定資本の増加 (%)

年 度	冶金		アルミニウム		機械製造		機械と器具	
	生産(千トン)	能力(千馬力)	生産(トン)	能力(馬力)	生産(%)	能力(%)	生産(億 <sup>2)</sup> )	能力(千馬力)
1875	2,029	191.3	—	—	100.0	100.0	—	30.0
1895	5,465	465.0	—	—	2,227.0	287.1	—	87.2
1907	12,875	834.8	1,000	570	488.0	1,534.1	2.8	366.4
1925 ~ 27	13,089	3,000	26,000	61,515	521.6	2,425.9	5.0	1,007.7

そして、小島三郎氏は「ドイツでは1843年にプロイセンにおいて会社が設立されたが、ドイツでは1850年代から1860年代の産業革命をへて、株式会社は大いに発達し、これら年代を経て、以後企業数も、生産量も、従業員数も急激に上昇した」ことに言及されている。「小島三郎：前掲書、10ページ」

10) 小島三郎：前掲書、10ページ

11) 小島三郎：前掲書、11ページ

12) 19世紀におけるドイツ、その中でもプロイセンの状況に関しては、「工業は殆ど全て国家の創作物であった。民間銀行が出現するよりもずっと前に、国家が銀行を創立していた。ここでは資本主義の発展は最初から国家の推進するところとなっていた。・・(中略)・・国家万能という歴史的事実がドイツの哲学を支配した。その逆の関係で、ドイツの哲学が全能の国家を生み出したのではないのである」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳、1969年1月30日『現代ドイツ経済史』竹内書店 6ページ

1870年のドイツ帝国創建以前の経済状況に関しては、「1837年の時点におけるドイツ国域は約30の国家に分かれており、それはただ、互いにゆるく結び合されていただけであった。・・(中略)・・オーストリア=ハンガリーを除外し、プロイセンの覇権の下にドイツ帝国を建設することは、・・(中略)・・経済的にみれば、・・(中略)・・1833年プロイセンは、後年のドイツ帝国を構成する諸国中の重だった国々を、ドイツ関税同盟の枠内で統合することに成功した。・・(中略)・・関税同盟は完全な関税同一体であった。同盟諸国間の経済的交流が、関税障壁によって妨げられるようなことは全くなかった。・・(中略)・・関税同盟は経済の発展に対する強力な刺激となった。・・(中略)・・ドイツ経済の推進力は、1840年代に姿を現し始めていたのである」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、14～15ページ

「近代工業はドイツの様々な地方で同時に発展したが、それは特に、昔から地方的手工業や郷土工芸の栄えていた所で著しかった。また、この頃までドイツの経済生活において支配的地位を保っていた農業にも、近代化と集約化の過程が始まった」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、15ページ

「1847年、一般ドイツ為替手形条例の最初の草案が完成され、これはその後の4年間に、関税同盟加盟諸国で個別に施行された。一般ドイツ営業令は1861年に出来上がり、1865年までにオーストリアを含めてオーストリアを含めて殆ど全てのドイツ諸国によって批准された。・・(中略)・・帝国創設の後、ようやく経済法規が帝国全般にわたって統一されるようになった。営業の自由の従来の包括的な制限は、当時のドイツを支配していた自由主義の精神に適合させられた。人間および商品の移動の完全な自由が、はじめて確立された。・・(中略)・・度量衡が、メートル法に基づいて統一された」ことが言及されており、企業活動には経済法としての法律上の制約があったことが理解できる。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、17ページ

ドイツ帝国創建以前には30を超える国家単位にドイツの国域が分立しており、これらの国々において独自に発行されていた通貨単位について、「新しい通貨は三つの段階を踏んで構築された。[1]1871年、金貨製造に関する法律が公布された。マルクが通貨単位と定められ、それと現行銀貨との関係が確立され、次いで銀貨が流通過程から回収された。[2]1873年、金方位制が法律によつ

で法律学といった既存科学の知識からえていたと考えることができる。つまり、当時であって人々は、もちろん

で定められ、銀貨は小額貨幣に限って許容された。[3]1875年、33の発券銀行の一つであったプロイセン銀行がライヒスバンクに改組された」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、20ページ

1870年に創建されたドイツ帝国がフランスからの戦勝のひとつとして「エルザス＝ロートリンゲンの併合は、・・・(中略)・・・この新しい帝国州「エルザス＝ロートリンゲンは、帝国州として、帝国の直轄領にされた」には、帝国他地域にある全綿糸紡錐の半分を超える数の紡錐があり、また殆ど同数の織機があった」ことが言及されており、ドイツ繊維工業の繁栄をもたらすことになったことが指摘されているものと考えられる。加えて、「エルザス＝ロートリンゲンの豊富な地下資源は、まだ殆ど未開発といえる状態であった。1879年に英国人トーマスおよびジルクリストの発明になる鉄鋼精錬法がドイツに導入され、以後ようやくロートリンゲンの鉄鉱が十分に開発されるに至った。これを基礎としてドイツの製鋼業は拡大され、かくして工業国へのドイツの急速な発展の最も重要な前提条件が作りだされた」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、21ページ

「1871年にフランスに課せられた戦争賠償金は、・・・(中略)・・・ドイツが金本位制の基礎を固めたのは、50億フランの賠償金のお蔭である・・・(中略)・・・2億7,300万フランを金準備の積立に用いたし、またドイツの国際収支も、仏貨数十億の流入によって改善されたのであった。・・・(中略)・・・賠償金収入によって国債を短期間に償還することができた。・・・(中略)・・・1826年から1870年半ばまでにプロイセンで設立された株式会社の資本金総額は30億マルクであった。以後1874年までに、33億マルクの資本金で857の会社が新たに設立された。・・・(中略)・・・『泡沫会社設立時代』につくられた857企業のうち、1874年12月には、実に123社が清算中で、37社が破産していた」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、21～22ページ

「帝国創建によってドイツ工業の発展は強烈な刺激を受け、・・・(中略)・・・しかしドイツの場合、イギリスの先例とは対照的であって、工業の拡大のために農業が犠牲にされるということは全くなかったのだ。・・・(中略)・・・農業技術の進歩・・・(中略)・・・にも拘わらず、ドイツの農業は、ドイツ国民の需要をほぼ満たすことができなかつた。ドイツは徐々に、穀物輸出国から輸入国へと変わっていった。人口は急激に増大し、生活は目ざましく改善され、かくして全てを養うためには、穀物生産の倍増を以てしても追いつかなかつた」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、23ページ

人口の増加に関しては、下記の10年毎の増加率のデータを含んでいる「ドイツの人口」が示しているより数値よりも大きかったことが指摘されている。つまり、「1880年代の終わりになって、国富の増大と工業のための労働力の需要が、国外移住の経済的動機を消し去ったのであった。・・・(中略)・・・1890年以降になると移民は減る一方になった。・・・(中略)・・・ヨーロッパ各地から人口の流入、特にオーストリア＝ハンガリー、イタリアおよびロシアの西部地域からの・・・(中略)・・・入国者は絶えず増加し、・・・(中略)・・・ドイツは人口不足国となっていた」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、24ページ

ドイツの人口

年次	1816	1825	1835	1845	1855	1865	1875	1885	1895	1905	1915
人口(単位 百万人)	24.8	28.1	30.8	34.3	36.1	39.5	42.5	46.7	52.0	60.3	67.9
10年毎の増加率(%)		13.2	9.6	11.3	5.4	9.4	7.5	9.9	11.3	16.0	12.5

ドイツ人の海外移住

年代	1821～ 1830	1831～ 1840	1841～ 1850	1851～ 1860	1861～ 1870	1871～ 1880	1881～ 1890	1891～ 1900	1901～ 1910	1911～ 1920	1921～ 1930
移住者数(単位 千人)	8.5	167.7	469.3	1,075.0	832.7	626.0	1,342.4	529.9	279.6	91.6	567.3

出所：G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、24ページ

「19世紀初頭以来、移住先は殆ど全てアメリカ合衆国であった」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、24ページ

就業者数

部門 年次	農・林業	工・手工業	商業・運輸	公・私勤務	家事労働	合計
1882	7.1百万人 (42.3%)	6.0百万人 (35.5%)	1.4百万人 (8.4%)	1.0百万人 (5.8%)	1.4百万人 (8.0%)	16.9百万人 (100.0%)
1907	8.6百万人 (34.0%)	10.0百万人 (39.7%)	3.4百万人 (13.7%)	1.7百万人 (6.8%)	1.5百万人 (5.8%)	25.2百万人 (100.0%)
1925	9.8百万人 (30.5%)	13.5百万人 (42.1%)	5.2百万人 (16.2%)	2.2百万人 (6.8%)	1.9百万人 (4.4%)	32.0百万人 (100.0%)

出所：G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、25ページ

企業経営そのものが未だそれ程まで深い科学的な統一知識を要求するにいたらなかったという事情が存在してい

上記の就業者数に関する表が「農業の集約化にも拘わらず、農業部門は人口の増大に与ること少なかった。・・・(中略)・・・人口の自然増加は都市に吸収されていった。・・・(中略)・・・1871年から1882年までの間は、詳細な国勢調査は行われていないが、・・・(中略)・・・帝国創建以後、工業と農業は、ドイツの経済生活に対するその相対的重要性に関して、席を交換した」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、24～25ページ

「ドイツの経済的興隆は、重工業の発展によって広くその基礎を固められた。石炭の採掘においては、ドイツはその敵手たる英国に決して完全に追いつくことはできなかった。しかし採炭の増加率に関する限り、ドイツに比肩したのは僅かに米国だけであった。・・・(中略)・・・ドイツ製鉄業の興隆を支えたものとしては、石炭と並んでロートリンゲンの鉄鉱があった。鉄鉱生産高は1871年 - 1875年の年平均530万トンから、1913年の2,870万トンに増大し・・・(中略)・・・製鉄業繁栄の条件が与えられた。・・・(中略)・・・」ことが言及されている。

	鉄鉱生産高	
	英国	ドイツ
1900年	910万トン	850万トン
1910年	1,020万トン	1,480万トン

※左記の表は、ドイツの製鉄業に関する文中のなかから、鉄鉄の生産に関して英国の生産高とドイツの生産高の記述内容から筆者が作成したものである。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、25ページ：

「重工業の力を借りて、ドイツは、[1]その鉄道を敷設した。[2]世界最大の商船隊の一つをつくり出した。[3]機械工業は驚くべきテンポで発展し、最も重要な輸出工業の一つになった。[4]軍需工業の果たした役割が看過されてはならない。・・・(中略)・・・電機および化学工業は、・・・(中略)・・・他の産業よりも規模が小さかった。しかし、ドイツの工業化、対外貿易、また国威発揚の面で、それらは極めて重要な意義をもっていたのである。・・・(中略)・・・電機工業の進歩は、ウェルナー・フォン・ジーメンスが既に1867年に発電機を製作し、1879年には鉄道電動化の問題を手がけていた。彼はジーメンス・コンツェルンの創立者であり、これは後に一般電気会社[A・E・G：allgemeine Elektrikal Gesellschaft]と共に、ドイツの電機工業を完全に支配したのであった。エミール・ラーテナウは1883年、ジーメンス商会と共同でドイツ・エディソン応用電気会社を設立したが、これが間もなくラーテナウの指導の下にジーメンスから分離し、後にアー・エー・ゲー[A・E・G：allgemeine Elektrikal Gesellschaft]となったのである。ドイツの電化、その広汎な路面電車網と市街ならびに遠距離送電網の建設、一般的に高圧・低圧の電力技術の発達は、全てこの二社の力に負っているのである。化学工業は、・・・(中略)・・・その決定的な建設が行われたのは、帝国時代の50年間においてだった。後にイー・ゲー染料工業に合同した幾多の大化学企業は、その時代に起こったものである、この企業合同の後、イー・ゲー染料工業はドイツの化学工業を殆ど独占的に支配した」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、26ページ

「ドイツの銀行制度と英国系のそれとの相違は、・・・(中略)・・・ドイツの銀行は、商業銀行と投資銀行と投資信託が同時に結びついたコンビネーションで、・・・(中略)・・・中央銀行の援助なしに機能しえない代物なのである。・・・(中略)・・・銀行資金は主として商工業企業に対する直接の担保付きないし無担保の貸付のために、また会社設立のために用いられていたのである。会社の設立或いは株式の発行は、・・・(中略)・・・大企業の場合には銀行グループ、いわゆるコンソルティウムないしシンジケートによって行われることもあった。銀行や銀行グループが、発行さるべき株式を一定価格で引受け、これを一般市場に売り出すのである。このようにして銀行は、商工業企業の株式や社債を常時大量に抱えこんでいた。その上銀行は、市場操作のため、或いは単なる投機のためにも株式や社債を買い入れていたのである。これらの取引に結びついている危険に対処するため、銀行は巨大な自己資金を必要とした。一般にドイツの銀行においては、資本、準備金および繰越金は、預金その他の債務のほぼ25パーセントに達していた。・・・(中略)・・・ドイツの銀行は、その創設の当初から主として産業のための金融機関と考えられていて、・・・(中略)・・・銀行は基本的にその元来の性格を保ち続けた。といっても、あらゆる産業が銀行によって設立され、また常時監督されていたわけではない。イニシアティブは銀行にではなく、個々の産業企業家の側にあったのである。会社設立に際しての銀行の貢献の度合、またそれに基づく影響力の永続性如何は、個々の産業、個々の企業において様々であった。しかし銀行は、産業会社の設立や拡張に、いつでも多かれ少なかれ手を貸しており、また当該の会社に金融面で関与し続けたのである。・・・(中略)・・・重工業においては、クルップやテュッセンのような巨大企業は、・・・(中略)・・・次第に銀行との関係深め、他方大銀行の方でも、できるだけ重工業に接近しようと・・・(中略)・・・両方の側で集中が促進された」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、27～28～29ページ

「両方の側で集中が促進された。その急速な成長の過程で、産業の重心はますます中小企業から重工業、電機工業、造船業等、経営の最初から莫大な資本投下を必要とする大企業に移っていた。そしてこの重心の移動からして、業務能力と資力のある銀行が金融上の課題を引き受けることが、ますます以て不可欠の条件になったのである。こうして産業の集中は、銀行の集中を強力に促進したのである。ベルリンの諸銀行は地域的な枠を超えて進出し、支店をつくり、地方の小銀行、後には大銀行をも併合した。ドイツ銀行[1870年に設立：筆者注：28ページより]は1897年にハノーヴァー銀行、1903年にエッセン信用銀行を併合したが、この両者共、繁栄する工業と結びついた有力な銀行だったのである。・・・(中略)・・・最後には大銀行が相互に合同し始めた。・・・(中略)・・・銀行の合同は、逆に産業における集中を促進した。銀行間の連携が進むとともに、大銀行はますます同部門ないし技術的に関連する部門の、いくつもの産業会社に参与するようになった。そしてこれがまた独占形成への傾向を助長した。平面的な或いは垂直的な系列化、またはカルテル形成のために、銀行は産業に対するその影響力を利用したのである」ことが言及されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、29～30ページ

たにしろ、とも角この方面の知識を、これまでの諸学問知識で補い、それで満足していたのであった』<sup>13)</sup>と断言されている。

そして、小島三郎氏は、「知識体系というものは、決して従来からの既存科学と無関係ではありえない。換言すれば、社会科学の場合、ある科学とその知識は必ず何らかの形で他の科学なり知識と深く関係し合っている。または関係していたとみることができるのであり、それだけにある科学知識体系の確立または独立は、これら既存の科学ないしは隣接科学との関係を整理しなければならぬのである』<sup>14)</sup>と、ここでも断言されている。

このこと経営経済学と隣接科学との関係を整理することに関連して、小島三郎氏は、「単にある対象なり現象というものの社会的、文化的価値関係上の意義だけを問題とするのならば、それは既存科学の対象のもつ価値関係上の意義の増大としてとらえることができる性質のものであり、それだけをもって、当該研究領域が独立の科学として成立すると主張することはできない』<sup>15)</sup>と断言され、「ある研究分野が独立の科学になるためには、どうしてもまずその科学的研究の意義の説明からはじまり、その研究上の方法の固有性、研究成果の他科学における研究成果との関連といったことがら、明白に規定され、説明されなくてはならない。方法論上の用語をもっていえば、まず当該科学自体の特殊な対象 - 経験対象ではなしに認識対象 - の決定、そのためにその科学自体の選択原理、体系構成原則の決定、そしてそれらのより観察された成果または結果の他の科学的研究成果との関連づけが明確におこなわれなくてはならないのである』<sup>16)</sup>とも断言されている。

そして、小島三郎氏は、「メンガーは、経済学の極限概念 - 選択原理 - として経済性概念を持ち出したのであった。彼はこれにより政治学等から経済学の独立性を主張しようとして』<sup>17)</sup>ことを指摘されている。

この選択原理を基礎において、または選択原理を論理展開の中で活用して、小島三郎氏は、「われわれは、自己

の存在そのものの選択の自由をもちえないにしても、少なくとも経験における選択の自由をもっている・・・(中略)・・・われわれは、われわれ自身の肉体的存在をも含めた即自的事物の存在と、何ものかについて、意識を通して、実存的世界の実在性との関係において、またみずからの規範との関係において、経験における選択の自由を行使する・・・(中略)・・・換言すれば、いまわれわれという思惟する人間にとってみると、そこには人間の思惟と、さらにその認識以前の何ものかの存在を考慮することができる。すなわち、われわれは即自的世界と人間の認識を経て実在化せられる固有の世界とを考慮することができる。そして、このうち即自的世界とは、自己同一の世界であり、あるところのものであり、存在すべき必然性もなく、ただ事実上の存在をもつものであり、他方、それに対するもう一つの世界、すなわちわれわれによって実在化せられる世界はまさにわれわれによってのみ実在するところのものであり、それはわれわれがその世界に依存するものではなく、反対に、その世界が絶対的にわれわれに依存するものであると解するのである。しかも、この実在化の過程は、かの一元論的な価値規範が行動基準になっているのではなく、まさに各人、各主体の経験における選択の自由にしたがい実在化されるものであるから、かかる思考に基づく科学論は、当然その課題を人間における実在化そのものではなしに、単に世界のみに限定するのである<sup>18)</sup>・・・(中略)・・・もしも、われわれにして全知全能であれば、その場合にはわれわれは一元論的な世界観を持つことができるはずである。・・・(中略)・・・われわれにして一元論的な世界観を持ちえず、またあえてそのようなものにしたがって行動しようとするれば、その第一歩からその規範からはずれてしまうことは、これを逆にみるとわれわれは決して人間行為、人間社会を全体的に観照してないということの証左にほかならないのである。したがって、われわれは、認識にあつて、決して一面性からのがれえないといわざるをえず、逆にいえば、一面性からのがれえないわれわれにして、あたかも全体

13) 小島三郎：前掲書、13ページ

14) 小島三郎：前掲書、13～14ページ

15) 小島三郎：前掲書、14ページ

16) 小島三郎：前掲書、14ページ

17) 小島三郎：前掲書、22ページ

18) 小島三郎：前掲書、22ページ

的なものと等置することを厳しくいませなければならぬと考える」<sup>19)</sup>ことを主張されている。

そして、小島三郎氏は、「科学 - 特に社会科学 - は、カオス[chaos]の状態にある現実 - に一定の観照の目を向け、すなわち一定の観点から経験対象に接近し、その経験対象を特定の分析のための選択原理をもって整序し、それにより認識対象を形成し、そこにおける因果性、または蓋然性を矛盾のない自己完了的な論理構造をもって説明するものである」<sup>20)</sup>と定められている。

このように小島三郎氏が定義されている社会科学観を経営経済学の領域にあてはめた場合、小島三郎氏は「経営経済学の場合を考えてみると、一方においてかの対象のもつ文化価値関係以上の意義の増大がその成立のための一大条件であるけれども、同時にかかる関係から経営経済学が独自の科学としての条件、すなわち、選択原理、または体系構成原理、認識対象等々といったものの整序を果たさねばならないことになる」<sup>21)</sup>ことを主張されて、小島三郎氏は経営経済学の性格を「企業を対象とし、収益性の観点からその現象及び知識を整序し、そこにおける因果性または蓋然性を明らかにするところの自己完了的な論理体系である」<sup>22)</sup>と定められている。

これまでみてきたように、小島三郎氏の経営経済学という学問領域の対象となる企業に関して、牛尾真造氏は「資本制企業が個別的諸資本の運動過程における利潤蓄積機構であることは、いうまでもない。・・・(中略)・・・近代産業革命を転機、資本運動がひとつの範疇として確立された産業資本主義の段階、すなわち資本主義社会が一つの構成体として自立化した段階においては、企業は、無政府的資本主義的生産様式に自己の資本運動を順応させ、自分自身を自由競争の覇者たらしめるために、すでに先行の段階を通じて敷設された拡張再生産軌道をいよいよ拡大・強化するという役割を果たそうと」<sup>23)</sup>することを指摘されている。

そして、小島三郎氏が社会科学の領域における「カオス(chaos)」の状態を観照することが、認識対象に接近

することとなり、この認識対象を特定の分析のための選択原理をもって整序する論理構造を持つことによって経営経済学が科学性を有することとなると主張していると考えることが可能であり、こうした点に関して牛尾真造氏は「『産業資本主義』の『独占資本主義』への転化・自由競争の段階から独占の支配する段階への移行、そして資本運動における合理主義的なものから半合理主義的なものへの退歩と労働運動における自然発生的なものから目的意識的なものへの前進と激突するところ、ここに現代経済学が、独占的ブルジョア・イデオロギーの一環として絢爛たる花の蕾を膨らませるにいたった」<sup>24)</sup>と主張されている。

つまり、小島三郎氏と牛尾真造氏の両氏の共通認識として、経済社会の状況がそれまでの状況とは異なる様相を示し始め、このことを「独占」という言葉で表現することによって認識対象を明確にし、そして、この認識対象の中にあつて独占化の担い手としての企業の存在及び機能内容が研究対象となっているものと考えることが可能である。

特に、牛尾真造氏は「資本の拡張再生産過程は、一方での商品の・または剰余価値の拡張再生産過程であるとともに、他方そのままの資本関係の再出 = 確保のプロセスでもある。・・・(中略)・・・ふり封鎖の鉄鎖を破碎してその廢墟のうへに新しい社会秩序をうちたてたブルジョア社会が、資本主義的生産の無政府状態の深刻化にともなつて、19世紀後半いらい『新社会秩序』に由来する矛盾を暴露しつつ進歩から保守へ・前進から反動へと転落したとき、そしてわけても1900年を世界史的なターニング・ポイントとするその独占的段階への旋回が階級の対立をいよいよたがたいものにしていったとき、必然的に、対抗しあうそれぞれの階級の内部に副次的な・いわば内面的な・第二義的な階層分化をうみおとす。・・・(中略)・・・資本主義の天辺と地上をそれぞれに画する二つの世界は、等質・透明なものから異質・多元の世界への移行という事実こそ、現代経営学の成立にとってとく

19) 小島三郎：前掲書、25～26ページ

20) 小島三郎：前掲書、26ページ

21) 小島三郎：前掲書、26～27ページ

22) 小島三郎：前掲書、26～27ページ

23) 牛尾真造：1956年11月30日『経営学説史』日本評論社 46～47ページ

24) 牛尾真造：上掲書、49ページ

に決定的な意味をもつものであると考える]<sup>25)</sup>ことを主張されている。

また、牛尾真造氏が現代経営学として表現されている経営学に先行して経済社会を認識対象としている経済学に関して、「18世紀の申し子・古典派経済学は、すでに腐朽しつつあった封建的大土地所有制と色あせた貴族の特権の残存を打破して、自由・平等・博愛の旗印のもとに新しい資本の世界をうちたて、同時に新来の敵手・プロレタリアートの反抗を抑圧し、階級平和の名のもとに社会の秩序をまもろうとした勃興期産業ブルジョアジーのかがやかしい宣戦布告であった。かれら(=産業ブルジョアジー)は、そのままが社会的総資本なのであり、資本の社会的原理のもっとも忠実なない手であり、だからこそ『意識の虚偽』とも『知的売笑』とも無縁であり、どのような意味の『経営学』をも必要としなかった。これにたいして、20世紀の寵児・現代経営学は、没落の危機にあえぐ資本世界の全戦列を領導して、決起するプロレタリアートの陣営に弾圧と分裂のたまをぶちこもうとするこの成り上がりもの・独占ブルジョアジーのあがきとまやかしにみちみちた『転落の詩集』であったのだ。そこにこそ、われわれは、現代経営学成立の客観的論理をみいだすことができる]<sup>26)</sup>ことが主張されている。

そして、牛尾真造氏は「激烈な自由競争の時代・産業資本の確立期から徐々ながら日々利潤闘争を通じて強大なブルジョアジーの頭脳に焼きつけられ・その意識の底に沈澱してきた企業家的な・ないしは経営者的な経営意識が、資本主義の独占的段階にいたって、一つの知識の科学的体系にまで整序され・上昇していったことがブルジョア経営学生誕の主体的な学問的契機であった]<sup>27)</sup>と主張されている。

ここで牛尾真造氏自身は「ブルジョアジーの頭脳」、言い換えるならば、「ブルジョアジーの認識」に関して「ブルジョア的な経営認識は、いうまでもなく、資本制企業の成立このかたその運営に関する支配権を掌握してきた企業資本家たちや、それと指導 = 同盟関係にある機能

代行人・企業経営者たちの激烈な利潤闘争を通じていわば感性的に・また経験的にその脳膜に蓄積されていたものであったが、それが資本主義最後の段階に直面して、資本構成高度化の楯の反面に進行する異常な利潤率の低下と失業常備軍のかつてない堆積と大衆のはげしい急進化の嵐に洗われ、とくに組織労働者の憤懣と抵抗とに遭遇し、それにたいする防風林として蓄積された巨大企業のコンビナート化とともに、いよいよ多岐化し・深刻化し、ついにはなんらの意味においてこれらいっさいの断片的な認識を相互に関連づけ・総合することによってプロレタリアートの攻勢を抑圧することが要求されるにいたったとき、それは経験と直観のたんなる羅列から資本制企業にかんする知識の体系化にまで生成し・転化していった]<sup>28)</sup>点を指摘されている。そして、牛尾真造氏は「企業資本家ないし企業経営者の経営認識をいわば外的な・経験的なものから一つの知識体系に移行・媒介させたものがなんであったかを明らかにすることが経営学成立の内在的契機を見出すことになること]<sup>29)</sup>を指摘されている。

牛尾真造氏は、「経営学成立の現実的基盤・・(中略)・・は、近代ブルジョア社会における生産諸力と生産諸関係との矛盾、いわゆる生産の社会的性格と所有の個人的形式とのあいだの対立が、1900年を転機とする自由競争の段階から独占の段階への世界史的旋回に直面して、いまやたえがたいアンタゴニズムにまで成熟しそれが近代社会の積分的諸分子肢たる個別的諸資本のうえに、・わけてももっとも高度な・もっとも尖鋭な・もっとも支配的な個別資本としての巨大独占資本のうえに投射し、反映し、資本関係における社会的原理と私的側面とのあいられない対立がだれの目にもあざやかに照らしだされはじめるにおよんで、この二つの原理をそれぞれに体現する社会的資本と個別的資本との、みにくい取引過程の観念的合理化が要求され、その課題に対応してなんらかの『理論』が出現せねばならなくなった]<sup>30)</sup>点が指摘されている。

25) 牛尾真造：前掲書、49～50ページ

26) 牛尾真造：前掲書、55ページ

27) 牛尾真造：前掲書、57ページ

28) 牛尾真造：前掲書、57ページ

29) 牛尾真造：前掲書、57ページ

30) 牛尾真造：前掲書、61～62ページ

これまでみてきたように、一つの社会科学としての経営経済学が成立する場合には、その認識対象が明確なものとなり、そして、それまでの既存の社会科学の様々な領域との整序を行うプロセスが必ず確立されていなければならないと考えることが可能である。

### 3. 企業における経済性の測定・評価

前節でみたように、ドイツにおける経営学が、その認識対象としているものが企業であり、その企業がどのような活動を行っているかは、その企業が取り扱っている製品・商品、企業が提供している用役によって区分が可能になる<sup>01)</sup>と考えられる。企業の区分が可能となる場合に、企業がその活動を示すことを可能とするものが貨幣額であり、企業活動が金額を単位として測定されることになる。

一国の経済全体としての経済状況がどのようなものであったのか、また、どのように変化しているかに関しての一つの解答となるものが、「現代ドイツ経済史」にある

ドイツの人口・就業者数、さらに、経済部門における製品に関するデータである銑鉄生産高といったそれぞれの一覧表を活用することによって把握することが可能となる<sup>02)</sup>。こうした一覧表そのものが集計され、公表されるまでには、ここで考察している一覧表が対象としている人口・就業者数・銑鉄生産高に変動が現れていることと考えられるとしても、年次・10年毎の増加率・銑鉄生産高といった製品品目の下での集計データを跡付けることによって、上記の経済状況に関する解答が準備されたことになる。

ドイツ帝国における軽工業から、重工業への移行に関して、牛尾真造氏は、「ドイツの産業革命は、たとえばイギリスのように、もっぱら繊維工業で蓄積された産業資本が技術革命を領導し、遂行し、やがてその拡大された生産力の水準に応じて重工業部門の変革がおこなわれるといった、古典的な発展のコース<sup>03)</sup>をたどることなく、むしろふい手工的生産のうえに大企業を接木したような不具的な繊維産業<sup>04)</sup>と、先進諸国に対抗するための政治的必要から大規模な戦争工業として編制された重工業

01) 前節：企業を対象とする経営学の成立において取り扱ったG・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳『現代ドイツ経済史』P.25の「就業者数」のデータにおいて示されている農・林業、工・手工業、商業・運輸が示されている。そして、この区分のなかにある工・手工業と商業・運輸に属する企業が本研究の対象となる。なお、上記のG・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳『現代ドイツ経済史』に関しては、以下において、「現代ドイツ経済史」としてのみ表記する。

02) ここで考察している一覧表の他に、岡田昌也氏の所説を筆者が取り扱った際に、岡本氏が示されている幾つかの一覧表があり、それぞれの一覧表には、一覧表の作成目的に関する詳細なデータが示されていた。

拙原：「ドイツにおける原価理論の展開」中央学院大学商学部『商学論叢(第25巻第1号)』平成22年9月

03) 牛尾真造氏が古典のコースとして表現されている経済的変動に関して、「現代ドイツ経済史」では「工業は殆ど全て国家の創作物であった。・・(中略)・資本主義の発展は最初から国家の推進するところとなっていた」点が指摘されている。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、6ページ

04) 軽工業部門に含まれる繊維産業と重工業部門との関わり合いに関して、牛尾真造氏は第一に、ドイツ資本の蓄積が他の西ヨーロッパ諸国の資本主義が一世紀という期間をかけてなしとげた産業革命をドイツ帝国においては20年間という短期間のうちになしとげたことを、早激性とし、ドイツ帝国の庇護下に急激な工業生産の集積・集中を進め、国家的支援下の大企業の重工業資本を形成させ、手工業の領域に機械生産が徐々に浸透して繊維産業が大企業化するという不均等性とし、これら早激性と不均等性を後進国特有のものであるとし、異常な資本蓄積の不足を結果として現れていた点を指摘されている。そして第二として20世紀初頭、農村における賦役労働が農村の生活水準を悲惨なものとし、「都市労働者の劣悪な生活条件を制約しつつ、国内市場を必要以上にせばめ、急速に発展する工業生産力とのあいだにすぐわぬ断層を掘りさげ、たえずはげしい恐慌をひきおこさずにはなかった」と指摘されており、更に、「狭溢な国内市場と類発する経済恐慌へのドイツ的対応のみちとして独占資本のえらんだ切札が、いわゆる販路の分割と価格の設定と生産の規制とによる市場的統制、すなわち、カルテルの早期的結成であった」点を指摘されている。この狭溢な国内市場を持つ当時のドイツ帝国が市場の拡大をはかる場合に想定可能なものとしては国外市場の獲得、国外への進出を考慮することが可能であるが、牛尾真造氏は第三として「旧封建的諸勢力の優越性をいちおうみとめつつ、それとの緊密な合成を強化することによって一方国内的には、手厚い国家の軍警的保護政策のもとに急激な工業集中と独占組織とを展開して、いっさいの非独占を圧倒しながらその傘下に掌握し、他方対外的には、侵略的な武力闘争と国際カルテルへの積極的参加とによって世界再分割にわりこみ、その後進性を補完するよりほかなかった」と主張されている。

牛尾真造 1956年11月30日『経営学説史』日本評論社 78～79ページ

これまでの三点に加えて、牛尾真造氏は「ドイツにおけるもっとも高度な資本集中と狭溢な国内市場との矛盾は急テンポではあるが・はなはだ純粋度の低い産業資本の確立に起因している」とされ、「脆弱なドイツ産業資本は、株式会社の急速な発達と大陸型銀行の長期信用による育成とを背景として、早期独占的産業支配をうちたてた」とし、「独占形成における銀行資本の優越性、

とが並列して進行するといった、転倒した方向をたどらざるをえなかった。いっそう適切にいうならば、近代的な産業資本が産業革命を主導するのではなく、むしろ前期的な商業資本が産業革命をひきおこすことによって産業資本を蓄積してゆくというバロドックスがその内包されていた<sup>05)</sup>ことを指摘されている。

このような一国全体としての経済状況を把握することと、一国の経済状況が軽工業から重工業へとその重心が移行していることを把握することは、一国経済全体としてという枠のなかでは、一定のタイム・ラグが存在していることとなる。経済全体を構成しているものの中で、経済主体としての企業の存在が、牛尾真造氏が言及されている大企業の活動状況を把握することによって、一つの産業部門の状況がどのようなものであり、幾つかの産業部門のそれぞれを構成している企業群の中の大企業を比較することによって産業部門間にどのような状況・変化が現れているかを完全なものではないとしても、より精確な把握が可能になっていくものと考えられる。さらに、牛尾真造氏は経営学が対象としている企業の構造的

特質<sup>06)</sup>を明らかにされ、企業が経営財務を重視していたこと<sup>07)</sup>を指摘されている。

このような意味での経営財務の内容に関しては、システムマティックな帳簿組織<sup>08)</sup>を活用することが考えられる。これまで軽工業と重工業という産業部門が考察の対象してきたが、このことは当時のドイツ帝国における経済発展が軽工業から重工業へとその重心が移行していること、重工業そのものが大きな資本投下を要する大企業によって担われていたことから、その根拠を求めることが可能である。さらに、工業に対応する位置に商業があると考える場合には、商業経営が大企業による経営でないことが想定されるものであっても、大企業による経営の基礎には、たとえ部分的なものであったとしても商業経営の内容が受け継がれているものと考えられる。そして、その受け継がれている領域として帳簿組織が存在していると考えることが可能である。以下において、まず、ヨハン・フリドリッヒ・シェーア (Johann Fredirich Schär)<sup>09)</sup>が示しているシステムマティックな帳簿組織から作成された貸借対照表を検討する。

産業独占的側面を圧倒する商業・高利貸・銀行資本的性格の優位」を持っているものと指摘されている。

牛尾真造 上掲書、80ページ

牛尾真造氏は以上のドイツ帝国の経済状況の下での経営の特質・企業の特質として考えられるものを「構造的特質」として、以下の諸点を挙げられている、つまり、

1. 資本関係そのものにおける二つの原理の対抗からいうならば、その私的契機につらなる私的財産としての資本機能が社会的側面を形成する資本の客観的・経済的機能をはるかに凌駕している。
2. したがって、企業構造の特質という視角からみるならば、頂点への集中性が底辺への分散性を圧倒し、全体として中央集権的な私的権力機構の型がうちだされている。
3. さらに、独占企業の自己運動的な二つのモメントである、集中と結合のモメントが、分散と分離と反撥の契機にたいして優位を占めている。
4. 独占企業の運動法則たる 所有 = 経営 × 労働 に焦点をしぼっていえば、もっとも主導的な側面を形成する「所有」が盤石のごとくこの経営内権力機構を押し、すべての運動がこれを起点として生起する。

牛尾真造 前掲書、80～81ページ

そして、牛尾真造氏は「経営学におけるかれらの問題意識も、産業資本の不足と銀行資本の優越とを反映してか、もっぱら所有の権化・企業資本家のための経営財務「資本調達と利潤分配」に集中していた」点を指摘されている。

牛尾真造 前掲書、81～82ページ

05) 牛尾真造 前掲書、78ページ

06) 牛尾真造 前掲書、80～81ページ

07) 牛尾真造 前掲書、81～82ページ

このことに関しては、「現代ドイツ経済史」において、牛尾真造氏が「高度な資本集中」とあらわされていることを「銀行や銀行グループが、発行さるべき株式を一定価格で引受け、・・・(中略)・・・重工業に接近し・・・(中略)・・・業務能力と資力のある銀行が金融上の課題を引き受けることが、ますます以て不可欠の条件になった」ことが指摘されており、つまり、この業務能力の内容として、牛尾真造氏が指摘している経営財務と考えることが可能である。

G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳 前掲書、28～30ページ

08) システムマティックな帳簿組織の内容に関しては、拙稿：「会計システムに関する一考察」中央学院大学商学部『商学論叢(第26巻第1号)』平成23年9月を参照されたい。

09) 以下において、シェーアとしてのみ表記する。

図表 3-1

貸借対照表

現金勘定	2,450	債権者勘定	15,000
商品勘定	96,500	負債勘定	2,000
銀行勘定	1,680	支払保証(貨幣再評価)勘定	600
債務者資産勘定	18,000	(曖昧さに対する準備金)	
曖昧な債務者勘定	800	一時的な借方・貸方勘定	270
一時的な借方・貸方勘定	140	(貸方からの割引)	
(借方からの準備金)		資本勘定	103,400
所有手形勘定	1,700		
	121,270		121,270

シェーアが示している具体的な帳簿記帳<sup>10)</sup>が行われる手続きは、「帳簿記帳の方法(Methode der Buchhaltung)」として、1913年に刊行されたものである。

シェーアの帳簿記帳の中で取り扱われる勘定は左記の貸借対照表に表記されている勘定科目12であり、これらの勘定科目によって、企業活動を把握するプロセス<sup>11)</sup>が示されている。

シェーアの帳簿記帳の内容の特色は、商品売買取引とその決済に関わる勘定科目だけに企業活動を限定していることである。

つまり、長期的に企業活動に経済的に関わる勘定が想定されていない。このことは日常的に企業活動を取り扱う勘定の記帳手続きを課題の中心に置いているものと考えられる。

と同時に、信用取引を取り扱う勘定が設けられており、このことは債権・債務勘定数が商業経営を想定した場合には、取り扱っている商品を記帳対象とする商品勘定の計上額が確かに96,500と大きいものとなっているが、一

つの勘定で取り扱われるものであるが、企業にとっての債権・債務を取り扱う勘定が計上額が商品勘定よりも比較的小さいものであっても、これらの帳簿記帳手続は、単純に考えた場合でも、最終的な決済が行われるまで勘定間での振替手続が行われる。

さらに、このことはシェーア自身が貸借対照表に計上されている資産項目である銀行勘定を正常な状態に維持すること、即ち、銀行勘定の残高が借方に残高が維持されている状態が、商業経営を行っている企業を含めたすべての企業に共通した認識となると考えられる。特に、銀行勘定がシェーアの「帳簿記帳の方法」の中では取引番号04・取引番号05・取引番号06のそれぞれにおいて、貸借対照表に計上されている勘定科目である債権者勘定・債務者勘定・ポートフォリオにおける手形勘定とのかかり合う取引のなかで記帳されている勘定科目であり、単純に、企業の資金を預けることを記帳対象とする預金勘定とは異なる機能をもつものと考えられる<sup>12)</sup>。

商品そのものの引き渡しが行われることとその最終的な決済項目である通貨・現金を取引相手から受け取ることによって商品売買取引が成立することになるが、ここでの決済が貸借対照表に収容されている現金勘定の増加をもたらすものではなく、シェーアが示しているような債務者勘定・曖昧な債務者勘定・所有手形勘定の増加をもたらす信用取引の場合には、これらの勘定の残高の官吏が最終的な決済が実現されるまで必要となるためである。そして商品売買取引の完了が最終的な決済が行われてこと、即ち、現金勘定の増加となり、信用取引が完了することになる。

シェーアのシステムティックな帳簿記帳そのものは企

10) シェーアは商品の販売を目的として購買・仕入を行う商業経営を行っている企業を想定し、この企業が行う取引を計算対象としたヨハン・フリドリッヒ・シェーアが行われる手続きが複式記帳を基礎にしてどのように行われるかを具体的な数値に基づいて示しており、つまり、企業活動である商取引がどのように測定されるかを示しているものと考えられる。そして、企業活動を測定したデータが勘定に計上されることとなり、これらの勘定の貸借残高が一定期間毎に、即ち、決算の時点で作成される経営決算一覧表(BAB: Betriebsabrechnungsbogen)に集計されることになる。

この経営決算一覧表(BAB: Betriebsabrechnungsbogen)に関しては、拙稿:「[翻訳]ヨハン・フリドリッヒ・シェーアの『帳簿記帳の方法』」中央学院大学商学部『商学論叢(第25巻第2号)』平成23年3月の付表3-8を参照されたい。

11) シェーアは、この貸借対照表に計上されている12の勘定科目に加えて、経営原価勘定・経営者の私的勘定・損益勘定が示されており、経営原価勘定の借方に、企業活動の中で現れてきたものとして、取引番号16において現金決済がなされており、そして決算時点で13,419の残高が計上されていたが、その全額が損益勘定へ振り替えられている。経営者の私的勘定の借方に、企業の活動期間中に6,517が現れてきたものとして、取引番号17において現金決済がなされており、更に、取引番号20において貸借対照表に計上される資本勘定への振替手続が行われることによって、残高計上額6,517の全額が資本勘定へ振り替えられている。

詳細は、拙稿:「会計システムに関する一考察」P.37およびP.39を参照されたい。

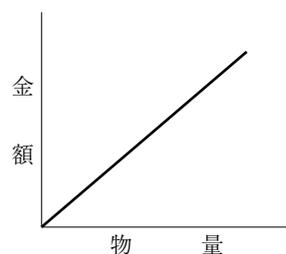
12) 詳細は、拙稿:「会計システムに関する一考察」P.34～36を参照されたい。

業活動をシステムティックに測定することを意味することとなる。そして企業活動の中での商品売買取引を取り扱う勘定が商品勘定を含めた決済が完了するまでの企業活動を把握する勘定間で振り替えられていくという記帳手続が行われることであり、これらの勘定が貸借対照表に計上されていることは、それぞれの勘定において繰越手続が行われていることを意味しており、この繰越手続は企業と長期的に経済的に関わるものを取り扱う勘定が設けられる場合にも実施されなければならないものである。さらに、シェアが示しているような曖昧な債務者勘定・支払保証(貨幣再評価)勘定・(曖昧さに対する準備金)は、信用取引に関連して現れてくることが予想される取引を前もって準備することが企業活動の中に含まれていることを意味している。

つまり、企業が所有する財産に変動があった場合には、当然のこととして帳簿記帳の対象となる。さらに、予想される取引を前もって評価した金額を勘定に記帳し、計算期間をまたがる場合には繰越手続の対象となる。こうした予想される取引自体が幾つかの計算期間をまたがる場合には、貸借対照表に計上される勘定に記帳されることとなり、システムティックな帳簿記帳の一部を構成することとなり、このように想定される取引内容として、所有されている財産の減少を想定した場合には、財産の消失を意味する償却という手続がおこなわれることが考えることが可能であり、この償却手続もシステムティックな帳簿記帳の特性をもつことが必要となる。

つぎに、企業活動の経営内での活動状況がいかになっているかに関して、言い換えるならば、企業を考察対象とする学問領域が経営学であると考えられる場合には、経営内部の活動状況がどのように測定・評価されるかに関して、の理論的根拠の一つがハインリッヒ・フォン・シュタッケルベルク(Heinrich von Stackelberg)<sup>13)</sup>の「純粹原価理論の基礎(Grundlagen einer reinen Kostentheorie)」

図表 3-2



シュタッケルベルクの理論の最も基礎となるものが、左に示されるように金額を縦軸に、財の消費数量を横軸に、それぞれの単位としての数値がそれぞれ記される。そして、縦軸の金額の一定額毎の増加分と横軸

の物量の一定数量の増加分との組み合わせられている点を直線でもって結びつけた場合のグラフがどのような形状を示すかについて論究したものである。

金額の増加分と物量増加分との関係は、右にある計算プロセスから得られる  $\frac{\Sigma \text{金額}}{\Sigma \text{数量}} = 1$

のように1の場合、金額の増加分と物量の増加分が等しいことを意味し、例えば、1単位という名称を金額と物量のそれぞれの単位として用いた場合には、金額1単位の増加が物量1単位の増加をもたらすことを意味することになる。この反対に、つまり、横軸において数量の把握が行われている物量が1単位増加することによって、縦軸においてその増減が把握されている金額1単位を増加させることを意味している。このような物量・金額の関係、弾力性が1の場合の縦軸の金額と横軸の物量との関係は、図表3-2において示されているような45°線の形状を示すことになる。

こうした考え方に基づいて、上記のグラフにおける縦軸に金額の代わりに原価とする場合には、原価を1単位増加させることによって物量を1単位増加させることとなり、逆に、物量を1単位増加させることによって原価を1単位増加させることとなるという生産状況が現れてくることになる。つまり、原価と物量のそれぞれ増減が相互に依存していることを意味していることになる。そして、こうした一つの理論展開をシュタッケルベルクの言葉で表すならば、「生産過程が生産原価に依存している」<sup>14)</sup>になると考えられる。更に、上記で示したような極

13) 以下において、シュタッケルベルクとしてのみ表記する。

14) 拙稿：「[翻訳]ハインリッヒ・フォン・シュタッケルベルク(Heinrich von Stackelberg)の『純粹原価理論の基礎』中央学院大学商学部『商学論叢(第26巻第1号)』平成23年9月131～206ページ

ここでシュタッケルベルクが指摘している「生産過程が生産原価に依存している」ことが企業内の一部である生産過程における活動状況である稼働の程度、即ち、どれだけの操業度となるかが原価の発生状況によって定められるという「原価と操業度」との関わり合いを示しているものである。そして、この理論領域に関しては、1919年にシュマーレンバッハによって原価範疇を内容とする数学的分析法として特色づけられている。このシュマーレンバッハの数学的分析法を溝口一雄氏は「シュマーレンバッハが主として意図した費用分解の手段としてよりも、むしろ『操業の判断、費用の方向と経過を知り、費用最適点また操業最適

めて単純なグラフである45°線を構成している縦軸と横軸との関係をシュタッケルベルクは「命題(der Satz)」<sup>15)</sup>として表現されているものと考えられる。

このような思考プロセスから上記のようなグラフが45°線としての直線ではなく、幾つかの傾向を示す曲線の場合に関する「命題」が示され、原価と操業度の関係が精緻化されているものと考えられる。

原価と操業度との関わりに関してが、1919年にシュマーレンバッハが「製造原価計算」のテーマの中で原価分解のプロセスの中から原価範疇としての固定費・通減費・通増費・変動費を提唱し、これらの中で特に、固定費と変動費の区分を行う場合に、比例率を活用する点を主張している。この比例率に関して、溝口一雄氏は「価格政策的には・・・(中略)・・・『比例率』では適当ではなく、また内容的にもより厳密なるものを要する。すなわち、『比例率』から『限界費』への発展をみなければならぬ」<sup>16)</sup>とされている

溝口一雄氏は「メレロヴィッツは総費用の発展傾向の把握を容易にし、費用現象の分析、ならびに『費用管理』についての理論的武器をつくりあげたといつてよいであろう。比例率的理解を深めてこのような実践的でしかも理論的な性質をもった限界費の概念を見出した点はメレロヴィッツの業績の一つに数えることができるもの」<sup>17)</sup>と指摘されている。

ここで溝口一雄氏が指摘されているシュマーレンバッハにおける「比例率」による企業を機能組織から構成されると考えた場合の企業内の一部である生産領域の活動状況を意味する操業度は企業内の活動状況を把握する意味を持つことになる。そして、この企業内活動が総原価

額の発生状況によって把握されることとなり、こうした「原価と操業度」の理論展開がメレロヴィッツによってより精緻化されると同時に、企業がその活動状況の把握に活用している帳簿記帳手続の中においても実現されることとなる<sup>18)</sup>。

シュマーレンバッハの比例率に関する理論がメレロヴィッツによって実践的でしかも理論的な性質をもった限界費の概念の導出の基礎となっているものと考えることが可能であり、このような点に関して、溝口一雄氏は「限界費の性質が極めて実践的であるということ逆をみれば、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している」<sup>19)</sup>とされている。この厳密な理論として経済学の領域における限界理論の存在を看過することができないものと考えられる。そして、限界理論そのものは、例えば、費用1単位の増加分といったように、費用総額としての費用増加分についての考究を行っているものとして考えた場合には、溝口一雄氏が「純粋理論的限界費概念が経営学的費用理論に与えた影響は少なくないのであって、その意味でわれわれは社会経済学者であるシュタッケルベルクの存在をわすれてはならない」<sup>20)</sup>点を指摘されている。

原価の投入、言い換えるならば、企業活動により多くの資金<sup>21)</sup>を投入することが可能な場合にはたして上記で見たような弾力性1が想定されている場合には、資金投入額を同額として評価される物量1単位の消費が行われたことになる。生産に必要とされる資金としての意味を原価に添えることを想定する場合には、この考え方が原価投入額と同額として評価される物量1単位の消費が行われたこととなり、この物量1単位の消費額を評価する

点の決定によって経営政策の基準を得』、『価格政策的にはこれを価格低限とすることによって種々の政策の命題を発見』する手段として認められる」点を指摘されている。

溝口一雄：1979年8月10日 第4版『費用管理論(増補版)』中央経済社 91～92ページ

15) 拙稿：「翻訳」Heinrich von Stackelberg 「純粋原価理論の基礎」：132～133ページ

16) 溝口一雄：前掲書、91～92ページ

17) 溝口一雄：前掲書、99ページ

18) 拙稿：「メレロヴィッツの差額原価概念に関する一考察」中央学院大学商学部『商学論叢(第22巻第1号)』平成19年9月28日 35～61ページ

19) 溝口一雄：前掲書、99～100ページ

20) 溝口一雄：前掲書、99～100ページ

21) 原価の投入を資金の投入と言い換えている理由は、例えば、原価財としての材料を生産場所に投入する場合、この材料の評価額は、材料を購入した市場価格となる。そして、この材料の購入に必要とされ、この購入を実現するためには購入を完了させる決済手段が準備されていなければならない。つまり、資金が準備されることになる。こうした意味で原価の投入を資金の投入と言い換えることが可能となると考えられるためである。

場合に、弾力性1を前提していることから、物量1単位の評価額は原価1単位の測定額と等しくならなければならない。そして、物量1単位の消費は、製品を製造する

ことを目的としている。したがって、製品の製造の評価額に物量1単位の消費額が算入されなければならないことになる<sup>22)</sup>。

22) このように、物量の購買測定額 = 物量の消費額 = 製品製造評価額、とならなければならない。この物量を材料と置き換えることによって、材料の購買測定額 = 材料の消費 = 製品製造評価額と表現することが可能となる。これらの関係を具体的な数値を用いて考えると以下ようになる。

※ここで活用している数値は、拙著：2007年3月『原価計算の基礎』森山書店 31～32ページ

材料の購買測定額 960,000円 = 材料購買額 960,000円 として認識される。このことを材料の購買が掛取引で行われた場合には、この取引に関連する勘定への計上が以下のように行われることになる。

(財務データ) 買掛金 (単位:円)			(財務データ) 材 料 (単位:円)		
	材 料	960,000	買掛金	960,000	

そして、購買された材料のすべてが、製品製造を行っている生産場所・生産プロセスに向けて搬送された場合には、上記の材料勘定が財務データを計上していることになり、このことが材料勘定の借方に計上されている。材料の搬送の場合には、同一の企業内での材料の保管位置の移動と考えることが可能であり、したがって、企業内での材料の移動であり、例えば、材料倉庫から生産プロセスへの移動と考えた場合には、これらの場所を計算対象とするそれぞれの勘定間での振替取引として取り扱われることになり、下記のように材料勘定が原価データを取り扱う勘定の性格を持つことになる。材料を受け入れている場所を計算対象としている仕掛品勘定も原価データを取り扱う勘定となる。

(原価データ) 材 料 (単位:円)			(原価データ) 仕 掛 品 (単位:円)		
	① 掛 品	960,000	① 材 料	960,000	② 製 品
					960,000

生産プロセスにおいて受け入れた材料に加工作業が施され、製品化されていき、このことを材料の消費として把握される評価額そのものが960,000円である場合、すなわち、生産プロセスにおいて960,000円の材料消費額が製品製造額の中に算入されることとなり、材料の消費額 = 製品製造評価額 という等式が成立することとなり、こうした企業内の活動を計算対象とする勘定間における振替取引として、以下のような仕掛品勘定の貸方と製品勘定の借方のそれぞれにおける計上が行われることになる。

(原価データ) 仕 掛 品 (単位:円)			(原価データ) 製 品 (単位:円)		
① 材 料	② 品	960,000	② 仕掛品	960,000	

材料の消費額960,000円が算入されている製品が販売された場合には、製品製造評価額が商品の売り上げのために準備された資産であり、損益計算を実施する中で売上勘定という収益を計算対象とする勘定に対応させられる費用勘定の性格を持つ売上原価勘定の借方に振り替えられることとなり、この完成させられた製品が1,344,000円で販売された場合には、販売価格 1,344,000円 - 売上原価に含まれている材料評価額 960,000円 = 384,000円という計算プロセスから販売利益額の一部が算定されることになる。

(原価データ) 製 品 (単位:円)			(原価データ) 売 上 原 価 (単位:円)		
① 仕掛品	960,000	③ 上原価	960,000	③ 製 品	960,000

(原価データ) 売 上 原 価 (単位:円)			(財務データ) 売 上 (単位:円)		
	④ 損 益	960,000	④ 損 益	1,344,000	受取諸勘定
					1,344,000

(財務データ) 損 益 (単位:円)			
④ 売上原価	960,000	④ 上	1,344,000
利益額の一部	384,000		

この損益勘定の借方には、材料消費評価額の960,000円だけが売上原価勘定から振替計上されている。他方、損益勘定貸方には売上勘定からの製品が売上げられた市場価格の1,344,000円が振替計上されている。

こうした物量1単位の増加に必要な資金の投入の増加が弾力性1よりも大きくなるのか、またはより小さくなるのかの判断のきそとしては、単純に資金額の帳簿記帳を誤りなく行うことを基礎として、または原価として取り扱われている費目の一定期間内の帳簿記帳を誤りなく行うことを基礎として、一定量の生産を達成するために支出された額・発生した額の把握が必要となるものと考えられる。

そして、このことは原価として取り扱われている費目勘定と完成させられている製品・提供している用役を取り扱う勘定との間での一定期間毎の比較検証によって可能となる。これらの勘定に計上されているデータを比較を行うことであるが、この場合に想定される数値と実際の一定の範囲内で数値と実際の投入額・産出額との比較を行うこととなる。この比較プロセスそのものが期間的な意味での一定の範囲内で実施することに加えて、ここで考察している勘定に異動がないことが必要となり、一つの勘定システムを構成している勘定群に変更がないことが必要となる。

#### 4. 今後の課題

本稿において、ドイツにおける経営学、即ち、経営経済学が独立した学問領域として成立には、小島三郎氏が述べられている「企業を対象とし、収益性の観点からその現象及び知識を整理し、そこにおける因果性または蓋然性を明らかにするところの自己完了的な論理体系である」<sup>01)</sup>が確立されることが必要であった。そして、当時のドイツ帝国において設立されていた幾つかの商科大学の1つのベルリン商科大学にシェーアが1906年に招かれ、この「ベルリン商科大学においてはじめて商業学に、国民経済学及び法律学よりも上席が与えられるに至ったのである。・・・(中略)・・・当時の商業学はHandelwissenschaften(複数の商業学)と称せられるものであり、異質の諸学の知識の集成物以外のなにものもでもなかった。即ち複数の商業学をHandelwissenschaft(単数の商業学)をもっておき代える」状況であったことを市原季一氏は指摘されておられる<sup>02)</sup>。また、シェーアがベルリン商科大学に招かれたことに関して、岡田昌也氏は「1906年ベルリンに商科大学が設立されるや、・・・(中略)・・・商業学講座正教授としておもむいたのである。・・・(中略)・・・商業学は商科大学における中心科目として承認されるに

①～④の計上部分は、企業内取引・経営内部取引である。企業が材料を購入する外部取引と製品を販売している外部取引を計上する場合には、単純に以下のような三つの勘定から、上記の損益勘定で把握される384,000円が把握されることになる。

材 料		損 益		売 上							
支払締勘定	960,000	損益	960,000	材料	960,000	売上	1,344,000	損益	1,344,000	受取締勘定	1,344,000
				利益額の一部	384,000						

この場合、材料の投入額960,000円によって1,344,000円の収益が獲得されたことになり、利益額の一部の384,000円が実現されたことを意味することとなる。

右の計算プロセスそのものは、材料の1単位が持つ収益率を算定したものであるが、収益率は960,000円の材料の投入によって、獲得することが予期される収益額を、材料投入額960,000円×材料の収益率1.4＝販売額1,344,000円の計算プロセスから算定された販売額が必要となることを把握することになる。

$$\frac{\text{販売額 } 1,344,000}{\text{材料消費額 } 960,000} = \text{材料の収益率 } 1.4$$

このことは企業が行う市場における他の企業との間での外部取引を計算対象としていることから収益率が1.4となるが、①～④の計上部分に関しては、基本的には、企業内取引・経営内部取引であり、収益率が弾力性を表すこととなり、弾力性1であることは、材料の保管場所から生産プロセスへの搬送に関して、前述したような材料勘定の貸方から仕掛品勘定の借方に960,000円が振り替えられることになる。

※960,000円という振替データを基礎にして、上記で見たような買掛金勘定・材料勘定・仕掛品勘定・製品勘定・売上原価勘定といった五つの勘定の振替手続きに加えて、材料受入価格差異勘定・材料消費数量差異勘定の活用に関しては、拙著：2007年3月『原価計算の基礎』森山書店36～40ページを参照されたい。

01) 小島三郎：前掲書、26～27ページ

02) 市原季一：前掲書、23ページ

たったのである。・ ・ (中略) ・ ・ その結実こそ、1911年の『一般商業経営学』であった」<sup>03</sup>点を指摘されている。

このことは、小島三郎氏は、「知識体系というものは、ある科学知識体系の確立または独立は、これら既存の科学ないしは隣接科学との関係を整理しなければならないのである」<sup>04</sup>と、ここでも断言されており、この小島三郎氏が主張されている隣接科学として経営経済学との関係を整理しなければならない対象の中にシェーアによって著された「一般商業経営学」が含まれることになることが可能である。

このような商科大学が設立され、市原季一氏が「ドイツ経営学の発達がドイツにおける商科大学の教育と結びついている」<sup>05</sup>を指摘されている当時のドイツの経済状況<sup>06</sup>は、牛尾真造氏が指摘している「早激性と不均等性」<sup>07</sup>からカルテルが進んでいる時期にあたり、「数千のカルテルは、・ ・ (中略) ・ ・ 生産割当だけ定めて、中央機関による販売は行わなかった。他のものは生産者間では市場を地域的に分け合った。その他支払期限など販売・営業条件だけを定めるもの、あるいは(ダンピング競争)を防ぐため)原価計算の規則を定めるもの、等々があった」<sup>08</sup>ことが指摘されおり、そして、個々の企業においては、牛尾真造氏が指摘している「企業が経営財務を重視していた」状況にあり、従って、小島三郎氏が端的に表現されている「口伝えによる経営法」<sup>09</sup>から「会社の

仕組や、組織、経済問題、採算思考その他について、真剣な知的要求を持つ」<sup>10</sup>経営者の育成・養成が求められたものと考えることが可能である。

そして、小島三郎氏が指摘されている「収益性」の観点に関しては、単に、商品販売の良否を計算対象とする損益計算にとどまるのではなく、企業の稼働状況の良否を判断することを可能とする原価と操業度との関わり合いに関する理論の展開があり、つまり、シュマーレンバッハからメロヴィッツに至るまでの原価理論上の展開があり、その発展のプロセスにおいて、溝口一雄氏が指摘しているように「社会経済学者であるシュタッケルベルクの存在をわすれてはならない」<sup>11</sup>点は、まさに小島三郎氏が隣接科学との整理が行われつつ斯学の展開が実現されることを意味しているものと考えることが可能である。

したがって、1940年代後半から、1960年代前半においてドイツにおいて展開された「計画原価計算」がどのような企業側からの要請のもとに、つまり、ドイツ機械製造業連合会(Verein Deutscher Maschinenbau-Anstalten)・製鉄業連合会(Verein Deutscher Eisenhüttenleute)・車輛製造業組合(die Deutscher Wagonbau-Vereinigung)等の1927年以降の経験を基礎となっていることを小林靖雄<sup>12</sup>が指摘されており、原価計算論の展開の一方を追求することに大きな意義があると筆者は考える。

03) 岡田昌也：1987年5月10日『経営経済学の生成(三訂版)』森山書店 174ページ

04) 小島三郎：前掲書、14ページ

05) 市原季一：前掲書、21ページ

06) 拙稿：2012年3月「[研究ノート]カルテルにおける価格設定」中央学院大学商学部『商学論叢(第26巻第2号)』60～85ページ特に、66ページ

07) 第3節の脚注04)を参照されたい。

08) G・シュトルパー他著 酒井栄八郎訳、前掲書、52ページ

09) 小島三郎：前掲書、13ページ

10) 小島三郎：前掲書、8ページ

11) 溝口一雄：前掲書、99～100ページ

12) 小林靖雄：1961年11月30日『計画原価計算』中央経済社 20ページ

小林靖雄氏は、メロヴィッツの計画原価計算への貢献に関して、上掲書の20ページの他に、30ページ・48ページ・50～56ページにおいて指摘および詳細な分析を行っている。