

ドイツ原価理論の確立

——シュマーレンバッハ原価理論からメレロヴィッツ原価理論への発展——

一 序

原価理論 (Kostentheorie)⁽¹⁾とは経営における原価現象自体を特定の計算目的とは無関係に客観的に研究する存在論的研究である。シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) は、一八九九年の論文『工業経営における簿記と原価計算』のなかで、⁽²⁾遞減費、固定費、比例費、遞増費の四範疇を提示することにより原価現象を把握する一つの枠組みを構築し、原価理論を成立させた。一八九九年論文における原価の四範疇は、原価分解論の前提として、簡単に論ぜられたにすぎなかったが、その後のシュマーレンバッハの原価計算の論文・著作のなかで、原

尾 畑 裕

価現象を客観的に分析しようとする部分が次第に充実していった。シュマーレンバッハの原価理論は、その後のドイツ原価理論の発展に大きな影響を与えた。とくにメレロヴィッツは、シュマーレンバッハ原価理論を継承し、さらに発展させた。シュマーレンバッハ原価理論自体の発展過程については、すでに筆者は論文を発表している。⁽³⁾そこで、本論文では、ドイツ原価理論発達史研究の一環として、メレロヴィッツ原価理論をシュマーレンバッハ原価理論との比較という観点から取り上げ、もってシュマーレンバッハ原価理論からメレロヴィッツ原価理論への発展を明らかにしたい。その際、メレロヴィッツの原価理論としては、一九三三年の著書『原価と原価計算

第一巻 原価の理論⁽⁴⁾で提示された内容を考えることにする。

二 メレロヴィッツ原価理論についての従来の研究と問題の限定

従来の研究では、メレロヴィッツが、いわゆる「原価範疇論争」の成果を吸収し、原価範疇論を原価法則論へと発展させた点が指摘されてきた。たとえば、山城章教授は、メレロヴィッツを費用法則論者であるとし、メレロヴィッツの原価範疇論を「費用法則説明上の一過程である⁽⁵⁾」と指摘している。また、溝口一雄教授も、メレロヴィッツを念頭において、「費用性格」の問題と『費用発展』の問題とが正しく区別される場合には費用現象の観察の重点は次第にヨリ本質的な後者の上に移らざるを得ない⁽⁶⁾と指摘する。このように、従来のメレロヴィッツ研究によって、メレロヴィッツが、原価範疇論を原価法則論と結びつけて論じていることが明らかにされた。しかし、原価範疇論が、原価法則論と結びつくことが、ドイツ原価理論発達史の上でどういう意味をもっているのかという問題は、あまり論じられてこなかった。

従来の研究では、シュマーレンバッハの比率率 (proportionale Satz) とメレロヴィッツの限界原価 (Grenzkosten) との比較も行われた。溝口一雄教授によれば、シュマーレンバッハの比率率は、観察される操業度の間隔はその本質上一定であることを要しないが、メレロヴィッツの限界費は、成層費 (Schichtkosten)⁽⁷⁾ の下位概念として定義されるので、操業間隔は一定でなければならぬ⁽⁸⁾という。溝口教授は、このような違いが生じた理由を、シュマーレンバッハの比率率とメレロヴィッツの限界費との意義の違いに求める。シュマーレンバッハの比率率の第一義的機能は費用分解の手段であるが、メレロヴィッツの限界費の意義は、総費用の発展傾向の測定である⁽⁹⁾という。そのため、限界費は、理論的には「総費用函数の第一次微分商」であるべきであり、メレロヴィッツの限界費は、そのような「総費用函数の第一次微分商」を現実⁽¹⁰⁾に使用しうるように改造したものであると主張する。そして、「比率率的理解を深めてこのような実践的⁽¹¹⁾でも理論的な性格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」と結論している。

シュマールレンバッハの比例率は操業間隔が一定である必要がなく、メレロヴィッツの限界費は、本質的に操業間隔が一定である必要があることを指摘し、その相違を比例率と限界費の意義の違いに関係づけたことは興味深い。しかしながら、溝口教授は、シュマールレンバッハの比例率とメレロヴィッツの限界費の違いを両者の基本的発想の相違には結びつけていないのである。

従来の研究によってなされたメレロヴィッツ原価理論の部分理論についての個々の指摘は、賛成できるものが多い。ただ、それらが全体としてどういう意味をもつか、とくに、ドイツ原価理論発達史上どういう意味をもつかという点が、明らかにされてこなかった。また、従来は、「能力費」(die Kapazitätskosten)の部分のみが検討され、メレロヴィッツが重視している流通関係費の分析についてはほとんど取り上げられてこなかった。すなわち、メレロヴィッツ原価理論の総合的評価という点で不十分であったといえる。

一般的に言って、従来の研究には、メレロヴィッツ原価理論とシュマールレンバッハ原価理論を伝統的原価理論という範疇でくくり、伝統的原価理論の枠内でメレロヴ

イツ原価理論がもっとも完成された理論であり、シュマールレンバッハ原価理論が未熟な理論であるという見方が潜在的に存在しているように思われる。しかし、そのような見方では、シュマールレンバッハ原価理論とメレロヴィッツ原価理論の構造の違いやアプローチの違いは明確にならず、メレロヴィッツがドイツ原価理論発達史上に果たした役割を客観的に評価することもできないと思う。

以上検討したような従来の研究の不十分な点を意識して、本論文ではまず、筆者自身のシュマールレンバッハ原価理論の理解にもとづき、メレロヴィッツがシュマールレンバッハ原価理論をどのように継承し、発展させたかを検討する。次に、メレロヴィッツがいかに原価理論の領域を拡大したかをみるために、シュマールレンバッハが扱わなかった問題で、メレロヴィッツが詳細に扱った流通関係費の分析について検討する。そして、メレロヴィッツ原価理論の全体構造を明らかにした上で、シュマールレンバッハとメレロヴィッツの原価理論の差異を両者の基本的発想の差異、および基本的発想に影響を与えた社会的経済的状況にまで遡って検討してみることにする。

三 シュマーレンバッハ原価理論の継承と発展

(1) 原価範疇論

シュマーレンバッハの原価範疇論は、一八九九年論文において、原価分解論の前提として成立した。その証拠に、一八九九年論文では、逓減費、固定費、比例費、逓増費の四範疇は、「第一次原価と第二次原価」という原価分解を扱った章のなかで簡単に論ぜられたにすぎなかった。⁽¹²⁾ シュマーレンバッハの原価範疇論は、その後充実にしていくが、原価分解論を議論するための前提という原価範疇論の基本的な位置づけは変わっていない。シュマーレンバッハのいわゆる数学的原価分解とは、逓減費や逓増費に適用されるものであり、比率率あるいは限界原価と呼ばれる最終層の平均増分原価に、全生産量をかけて「比例費」を計算し、それを原価総額から差し引くことによつて、「固定費」を計算する手続きをいう。シュマーレンバッハの数学的原価分解は、一八九九年論文のなかで、原価計算モデルとして成立したというのが、筆者の解釈である。一八九九年論文においては、比率率のことを第一次原価計算価格と呼び、数学的原価分解の結

果算定された比例的部分を第一次原価、固定的部分を第二次原価と呼んだ。この名称は、シュマーレンバッハの数学的原価分解の本質を正しくあらわしている。一八九九年論文における数学的原価分解は、シュマーレンバッハが理想とする原価計算システムをモデル的に表現したものと見える。シュマーレンバッハが理想とする原価計算システムとは、第一次原価計算価格（比率率）を価格の下限として、それを越える実現可能価格を有する注文をすべて選択することにより、利益最大化に導くとともに、第一次原価計算価格を価格の下限とすることによつては回収を保証されない第二次原価を明示することにより、全部原価の回収をも保証しようとするシステムである。そして、そのような基本思考にもとづいた実践的な原価計算システムの説明が、一八九九年論文のなかで展開されていたのである。⁽¹³⁾

原価計算モデルとしての数学的原価分解を議論するためには、それに先立って、経営の原価現象を類型化して、逓減費や逓増費という概念を導入する必要があった。それが、シュマーレンバッハの原価範疇論の存在理由である。

それでは、メレロヴィッツの原価範疇論の存在理由は何か。メレロヴィッツは、費目の範疇である原価性格 (Kostencharakter) の問題と経営全体の原価総額の範疇である原価展開 (Kostententwicklung) の問題を峻別することを要求する。この区別がなくては、「諸状況の明確な認識ができない⁽¹⁴⁾」という。メレロヴィッツは、原価性格の観点から、原価を固定費と変動費に分類し、原価展開の観点から、原価総額が逓減状態、比例状態、逓増状態と推移することを主張した⁽¹⁵⁾。従来の研究でも指摘されているように、メレロヴィッツの場合、原価性格の問題よりも原価展開の問題に重点がある。原価展開の法則性を根拠づけるために、原価性格についての議論が利用されているということが出来る。

シュマーレンバッハも、原価総額が、固定段階、逓減段階、比例段階、逓増段階と推移する例をつくり、それをグラフにもあらわしている⁽¹⁷⁾。しかし、シュマーレンバッハの場合は、このような原価総額の推移はあくまでも例示であり、これを普遍妥当性をもった法則として主張したわけではなかった。

メレロヴィッツは、逓減段階、比例段階、逓増段階と

いう原価展開を一般的法則として打ち立てようとした。メレロヴィッツの行う原価展開の議論は、クリティカル・ポイントの理論の前提として、重要な意味をもってゐる。メレロヴィッツは、逓減段階、比例段階、逓増段階と推移するS字型の原価総額曲線を仮定して、そこから平均原価曲線、微分原価曲線⁽¹⁸⁾などを導き、さらに価格線を導入して、利益最大点 (Optimaler Nutzenpunkt)、最適原価点 (原価最小点) (Optimaler Kostenpunkt)、最低操業度 (Betriebsminimum)、損益分岐点 (Nutzschwelle)、損益分岐上限 (Nutzgrenze) などのいわゆるクリティカル・ポイント (Kritische Punkte)⁽¹⁹⁾ について説明する⁽²⁰⁾。

クリティカル・ポイントを知ることが、経営政策の指針として、きわめて重要である。クリティカル・ポイントの理論は、現実の経営現象の法則性を認識するための理論である。その法則性の認識にもとづいて、経営政策が立てられる。このような理論は、シュマーレンバッハにはみられなかった。メレロヴィッツは、クリティカル・ポイントの理論の準備として、原価範疇論において、原価展開の一般的法則を論じたのである。

(2) 限界原価の理論

まず、シュマーレンバッハとメレロヴィッツとは限界原価の内容が異なっている。メレロヴィッツは、次のように述べる。「限界原価を、純粹比例費と考えることは間違っている。シュマーレンバッハは、単一能力 (Einache Kapazität) から出発する。それゆえ、われわれにはとくに重要に思われる後退的運動に興味を示さない。(中略) 限界原価は、單純限界原価と複合限界原価 (追加的限界原価) に分けられねばならない。單純限界原価は、単一能力のとき、すなわち、能力が完全に一定にたもたれるとき、設備が拡大されず、相対的固定費 (現金支出固定費に相当すると推測される—尾畑注) や (現金支出固定費に相当すると推測される—尾畑注) や制限的変動費 (準固定費に相当すると推測される—尾畑注) が生じないとき発生する。生産の拡大は、純粹比例費 (要素) の消費増大によって、たとえば残業による直接労務費の増大によってなされる。最適操業度を越えると、遁増領域にはいる。しかし、操業を縮小すると、超過比例費は消えて、経営はふたたび最適領域にはいる。原価曲線は、生産量増大のときと同じ経過をたどり、同じ原価曲線上を動くだろう。しかし、通常は、原価曲線

は可逆的ではなく、同じ原価曲線上を動くことはない。むしろ原価は生産増大のときと減少のときとは、まったく別の経過をたどる。そのような原価経過となる理由は、経営能力が漸進的に拡大されていることにある。経営能力の拡大は、あらたに固定費や制限的変動費を発生させることによってのみ可能である。⁽²³⁾」

メレロヴィッツは、経営能力の拡大ということを考慮して限界原価を定義した。そのため、原価残留現象についても指摘している。このことは、シュマーレンバッハ理論をメレロヴィッツが、より現実的なものにした点として評価されうる。と同時に、メレロヴィッツ原価理論が、よくいわれるように、⁽²⁴⁾ けっして短期理論に終始しているわけではなく、長期的観点をも内包していることを知ることができる。

限界原価の内容の違い以上に、シュマーレンバッハとメレロヴィッツの限界原価の利用法の違いが重要である。シュマーレンバッハの限界原価 (比例率) の意義は、これを価格下限や内部振替価格として利用して意思決定的に奉仕させることにある。シュマーレンバッハが理想とする原価計算システムにおいては、価格的手段によっ

て全社的な利益最大化を誘導することが前提とされている。たとえば、一八九九年論文からは、価格下限としての第一次原価計算価格と各注文の実現可能価格とを個別に比較し、注文を選択することにより、自動的に利益最大化に導こうとする思考が読み取れる。⁽²³⁾ 一九〇八年の『生産原価算定の理論』や一九〇九年の『振替価格について』という論文では、分権組織を前提とした内部振替価格による利益最大化の誘導の思考が明確に現れている。⁽²⁴⁾

メレロヴィッツにおいても、限界原価は価格下限としての意味をもっている。⁽²⁵⁾ しかし、メレロヴィッツの場合には、限界原価にさらに重要な利用法がある。メレロヴィッツは、限界原価と平均原価を比較して、いま経営がどのような原価展開段階にいるかを判断しようとする。メレロヴィッツは、次のように述べている。「経営の原価状況を認識するために、平均原価曲線と限界原価曲線の経過および平均原価と限界原価の關係が重要である。(中略) 平均原価最小点を離れないように、気をつけなければならぬ。換言すれば、この最適生産量の点に達するために、あらゆることをしなければならぬ。⁽²⁶⁾」

ちなみに、メレロヴィッツは、利益最大化よりも平均

原価が最小となる最適操業度の達成を重視する。これは、メレロヴィッツの長期的観点と関連する。シュマーレンバッハは、短期的な利益最大化の観点から、生産能力一定のもとで操業度を調節して、限界原価と限界収益の一致を計ろうとするのたいし、メレロヴィッツは、能力を調節して、最適操業度を離れないようにする。最適操業度周辺は、経営が最も有利に生産を行える領域であると考えられるからである。メレロヴィッツは、「能力を需要にあわせて徐々に適応させることは、経営を比例領域にとどめておくために必要である⁽²⁷⁾」と述べている。

メレロヴィッツは、最適操業度の達成を重視するが、それを価格政策によって自動的に達成できるとは考えない。最適操業度の達成には、正しい現状分析にもとづき、意識的にあらゆる手段を講ずるべきだと考える。その手段のなかには、設備能力の変更といった長期的なものも含まれるのである。

このように、メレロヴィッツの限界原価の理論は、事実関係の認識を第一目的としたものであり、シュマーレンバッハの比率率の理論のように具体的な原価計算目的と直結したものではない。

(3) 原価展開の実証的研究

メロロヴィッツは、遞減段階、比例段階、遞増段階と推移するS字型の原価総額曲線を、普遍妥当性を有する原価の法則として主張しようとした。しかし、そのためには、実際の原価データによって、その主張が裏付けられる必要がある。はたして、メロロヴィッツは、実証的データにより、自らの原価法則を裏付けるために、アメリカにおける鋳物工場の原価データ、アメリカの石炭業の原価データ、アメリカの鉄道業の原価データ、ドイツの原価データ、それから業界名のない原価データ一つの合計五つの実証的原価データを⁽²⁸⁾紹介している。ここでは、アメリカの鋳物工場の原価データ⁽²⁹⁾を使った分析を検討してみよう。

メロロヴィッツは、アメリカの鋳物工場の一九二九年一月から一九三〇年の一〇月までの二十二ヵ月間にわたる生産量とそれに対応する原価総額のデータを使って、回帰分析を行った。観察期間は、二十二ヵ月であるが、サンプル数は十一しかない。独立変数は、生産量六十三トン⁽³⁰⁾を百と⁽³¹⁾おいて%であらわした操業度であり、従属変数は、原価総額である。

メロロヴィッツは、最小自乗法による三次回帰を行っている。原価総額曲線は次のような回帰曲線であらわされる。

$$K = F(x) = 0.011754273543x^3 - 3.78061772724x^2 + 469.571368684x - 1913.2156565$$

メロロヴィッツは、回帰曲線の関数を使って各操業度に対応する原価総額の推定値を計算し、それを実際の原価総額と比較することにより、求められた回帰曲線の信頼度を直感的に確認している。メロロヴィッツは行っていないが、回帰曲線の信頼度をヨリ客観的に調べるために、その決定係数を計算してみると、0.9972となる。サンプル数が少ないので、自由度を調節した修正決定係数を求めてみると、0.9968となる。いずれにせよ、信頼度はかなり高い。

メロロヴィッツは、三次回帰を行ったが、はたして三次回帰を行うのが適切だったのかという問題がある。そこで、同じ実証データを使って、線型回帰を行ってみると、次のような回帰直線がえられた。

$$K = F(x) = 86.99863636x + 10037.81818$$

その決定係数は、0.9806であり、自由度を調節した修

正決定係数は、0.9784である。

メレロヴィッツは、原資料として何を使ったか、どういう実証データにどういう修正を施したかといった点をまったく明らかにしていない。メレロヴィッツは、二十二月の月次データを使っていることを明らかにしているが、どうして十一個のサンプルしかないのかについては何も触れていない。回帰曲線の決定係数が0.9972で、修正決定係数が0.9968というのも、異常に高すぎるように思われる。メレロヴィッツは、実証研究がどのように行われたか、どのような統計的操作を施したかを明確にすべきであった。

また、線型回帰の方が、若干決定係数が劣るとはいえ、三次回帰の場合も線型回帰の場合も、決定係数はかなり高く、また両者に大きな差異はない。そのような決定係数の僅少な差で、三次回帰の正当性を証明できるものかどうかも疑問である。それに、そもそもメレロヴィッツは、決定係数を計算していないのである。

メレロヴィッツによる原価法則の実証的裏付けの方法・結論には、以上のような問題があり、S字型の原価総額曲線の一般妥当性を証明するほど説得力をもつもの

とはいえない。しかし、原価法則を実証的に裏付けようとしていること自体は、シュマーレンバッハ原価理論の限界を克服するものとして評価しなければならない。このような実証的裏付けの努力は、メレロヴィッツが原価理論に状況の客観的認識ということを期待することの現れである。

(4) メレロヴィッツによるシュマーレンバッハ原価理論の継承と発展の整理

メレロヴィッツは、シュマーレンバッハが提起した原価と操業度の関係の問題を取り上げて、取り上げ方はシュマーレンバッハとかなり異なっている。ここでは、今まで検討してきた個々の理論におけるシュマーレンバッハとメレロヴィッツの違いを相互に関連づけてみたい。

シュマーレンバッハの原価範疇論は、原価分解の前提であった。そして、原価分解は、原価計算モデルとして成立したので、もともと原価計算理論である。したがって、シュマーレンバッハの原価理論は、原価計算に奉仕する理論である。

メレロヴィッツの場合、原価範疇論は、原価展開の一

般的法則の樹立の前提であり、原価展開の一般的法則の樹立は、クリティカル・ポイントの理論の前提である。

そして、クリティカル・ポイントの理論は、経営現象の客観的認識のための枠組みを示したもので、経営政策上の重要な命題を与えることになる。限界原価の理論も、シュマールンバッハのように価格下限や内部振替価格の問題との関連で論ぜられるのではなく、現状の客観的な認識と関連づけて論ぜられており、クリティカル・ポイントの理論を補充している。メレロヴィッツは、客観性を重視するので、実証的な原価データによる原価展開の裏付けにも努力を払っている。

このようにしてみると、原価範疇論の原価法則論的展開、現状認識のための限界原価の理論、原価法則の実証的研究、これらすべてが、ある一つの方向を指し示していることに気づく。すなわち、原価理論を原価計算の関連から解放し、客観的な事実の認識の理論として発展させようという方向である。一九三三年に『原価と原価計算 第一巻 原価の理論』という原価理論のみを扱った書物が出版されたこと自体にも、このような方向が象徴されているといえよう。

四 拓 メレロヴィッツによる原価理論の新領域の開

シュマールンバッハは、主として製造業の製造原価しか扱わなかった。メレロヴィッツは、そのような制約を克服し、製造業のみならず、商業、銀行、交通業などの原価現象をも考察の対象に含めると同時に、財務費用や流通関係費 (Verteilungskosten) をも分析の対象とする。とりわけ、流通関係の原価現象をくわしく論じている。メレロヴィッツは、一九三三年の『原価と原価計算 第一巻 原価の理論』の四分の一以上を流通関係費の分析にあてている。⁽³⁰⁾ 流通関係費とは、製造過程終了ののち、製品を消費者に供給するためのすべての費用をいう。そして、そのなかには、あらゆる段階のメーカーの販売費および卸売業、小売業の原価や、すべての運送費が含まれる。⁽³¹⁾

メレロヴィッツは、製造業、卸売業、小売業のそれぞれについて、その流通関係費に影響を与える原価作用因を認識し、その流通関係費への影響を明らかにしようとする。メレロヴィッツの分析の全貌を紹介することは

きないが、基本的特徴を指摘しよう。

メレロヴィッツの分析で特徴的なのは、業種別のデータを巧みに利用したことである。たとえば、商品の回転が速くなるにつれて、利子費用が小さくなっていく様子を示すために、織物販売店、靴屋、家具屋、菓屋における商品回転率と利子費用の売上高に対する割合のデータを利用する⁽³²⁾。商品回転率の高い業種において利子費用の占める割合が低いことを実証して、原価作用因たる商品回転率の利子費用に与える影響を分離するのである。

メレロヴィッツは、流通関係費を職能別に分析することにより、職能別原価の間に代替的關係があることを指摘する。たとえば、販売促進費と直接販売費の間に代替的關係があることを、業種別の実証的データの比較により明らかにする⁽³³⁾。小売店の原価の分析のところでは、業種による売上高にたいする管理費の割合の違いを示す原価データを使って、管理費と販売費の間に代替關係があることを実証している⁽³⁴⁾。

メレロヴィッツは、今まであまり考慮されなかった流通関係費を分析し、原価低減の可能性について多角的に検討し、そこから経営政策的命題を引き出そうとした。

このような分析を原価理論のなかで行ったことにより、メレロヴィッツは、原価理論の領域を拡大したといえよう。

五 メレロヴィッツ原価理論の構造

メレロヴィッツは、次のように述べて、意識的な経営政策の必要性を説く。「給付を創造する合理的組織としての経営経済は、経済を運命とはみない。経済することは、ただ運命を甘受することではなく、みずからの意志によって意識的に形成することである⁽³⁵⁾。」その際、「理論的見通しを伴う洞察」が重要であるとするが、経営経済理論は、そのような理論的見通しを提供する。このような経営経済理論の中心に、メレロヴィッツは、原価理論を据えた。メレロヴィッツ自身、次のようにいう。「本書の目的は、経営理論である。もっと正確に言えば、原価理論にもとづいた経営理論である。原価は、経営の中心問題である⁽³⁶⁾。」

メレロヴィッツの研究対象は、直接的には原価現象であるが、真の意図としては、その原価現象の背後にある経営現象である。そのままの姿では総合的に把握しにく

い経営現象を原価現象というかたちに投影して把握しようというわけである。

メレロヴィッツ原価理論の方法には、実証的研究の重視という特徴がある。メレロヴィッツは、帰納的方法と演繹的方法を組みあわせることにより、原価現象を把握しようとするのであるが、そうして得られた結論を実証的に裏付けようとする。

メレロヴィッツは、経営理論として原価理論を展開したために、かれの原価理論は、原価計算論への直接的関連から解放され、事実の認識を志向することになった。

そして、総合的経営政策を意識するために、その原価理論は、網羅的性格をもち、財務費用や販売費、さらに、製造業以外の原価現象の分析をも含むことになったのである。

六 シュマーレンバッハ原価理論とメレロヴィッツ

ツ原価理論の違い

シュマーレンバッハは、分権的組織を前提とした利益最大化の自動的誘導を考えており、その原価計算システムは、内部振替価格をも含めた価格計算に収斂する。シ

ュマーレンバッハ原価理論については、価格政策との結びつきが指摘されることが多い。ただ、シュマーレンバッハの場合、全社の状況をトップが判断して価格政策を決定するというよりも、中級の管理者に全社的に最適な価格政策をどうやってとらせるかという問題が重視される。シュマーレンバッハの原価理論は、現実の原価現象から、意思決定に役立つ価格をどう導き出すかという形で、原価計算と関係する。すなわち、原価範疇論が、原価分解論を媒介として、原価財評価論に結びつき、最終的には原価計算システムの形成に結びつく。それゆえ、シュマーレンバッハ原価理論は、どういう原価計算システムを構築すべきかという問題を考察する際の出発点となっている。その意味で、シュマーレンバッハの原価理論は、原価計算志向的原価理論であるといえる。

メレロヴィッツにおいても、原価計算システムは経営政策の道具である。しかし、ここでいう経営政策は、価格政策だけにかぎられない。設備能力の拡大や遊休設備の廃棄、在庫の縮小など、あらゆる政策が含まれる。メレロヴィッツの場合、原価計算システムは、全社の状況を知るために情報を収集する道具であると同時に、全社

的経営政策を執行するための道具である。メレロヴィッツの原価理論は、原価計算とバラレルの関係にある。原価計算システムが、各個別経営において行うことを、原価理論はヨリ一般的あるいはマクロ的なレベルで行おうとする。それゆえ、メレロヴィッツの原価理論からは、ある状況で、どういう経営政策をとるべきかという命題はでてくるが、どんな原価計算システムを構築すべきかという命題はでてこない。その意味で、メレロヴィッツ原価理論は、経営政策志向的原価理論といえることができる。

それでは、このようなシュマーレンバッハとメレロヴィッツの原価理論の差異は、どうして生じたのであろうか。まず、両者の発想の違いがある。シュマーレンバッハは、国民経済的にも内部経営的にも価格メカニズムを信頼し、分権的管理を支持したが、メレロヴィッツは、経済活動の意識的形成を強調し、中央集権的管理を好んだ。たとえば、メレロヴィッツは、原価計算目的として予算管理を重視する。予算管理は、分権的組織にも有効なのであるが、メレロヴィッツ自身は、中央集権的予算管理を考えていた。メレロヴィッツは、予算管理のメリ

ットの第一番目に、次のように述べている。「予算はすべての部門の経営管理の統一化を達成する。おのおのが同じ経済政策・経営政策の担い手となる。計画と統制が集権化され、その執行が分権化される。」⁽³⁷⁾すなわち、メレロヴィッツの考える予算管理は、計画と統制が集権化された、中央集権的予算管理なのである。

このようなシュマーレンバッハとメレロヴィッツの発想の差異は、個人的なものであるが、そこに、シュマーレンバッハとメレロヴィッツが、それぞれの理論を形成した時代の社会的経済的状況の影響をみることもできる。⁽³⁸⁾

シュマーレンバッハ原価理論は、一八九九年の論文『工業経営における簿記と原価計算』において成立した。それゆえ、シュマーレンバッハ原価理論の理論形成期は、一九世紀末期である。そのころのドイツは、カルテルと保護関税政策に助けられ、積極的に海外進出を行っており、価格差別が身近な経験であった。また、当時のカルテルは、アウトサイダーの存在のために、総じて短命であり、カルテル崩壊時の価格競争は、激烈であった。価格差別もカルテル崩壊時の価格競争も、価格政策の重要性を認識させるものであった。そして、この時期、価格

の自動調節機能は、まだ働いており、シュマーレンバッハに、価格メカニズムにたいする賛美の精神を植えつけた。

それによつて、メレロヴィッツ原価理論の理論形成期は、一九二〇年代後半である。その時期は、経済史上、相対的安定期とよばれ、過剰生産能力の時代であった。

この時期、産業合理化運動が展開され、過剰生産能力を整理するというより、独占組織を強化することにより、過剰生産能力を温存したのである。⁽³⁹⁾この時代の独占組織は、コンツェルンおよびトラストといった資本的結合によるものを中心で、その結合は、非常に強固であり、価格規制力も強力であった。⁽⁴⁰⁾需要と供給を調整するはずの価格の自動調節機構は、完全に麻痺してしまつた。このような時代に学者としての活動を開始したメレロヴィッツは、価格メカニズムにたいする信頼はまったくもたなくなつた。遊休設備が大量に存在する現実に直面したメレロヴィッツは、需要と生産能力のギャップを認識し、その上で利用度不足を解消するため、計画的思考が必要であると考へたのである。

七 結論と残された問題

メレロヴィッツは、原価理論を原価計算論から独立させると同時に、原価理論の領域を流通関係費や財務費用にまで広げ、原価理論を、経営の原価現象の客観的・総合的研究領域として、経営経済学の中心的理論にまで高めた。⁽⁴¹⁾それゆゑ、筆者は、ドイツ原価理論は、一九三三年のメレロヴィッツの著書『原価と原価計算 第一巻 原価の理論』によって確立したと考へたい。

原価理論が原価計算との直接的関連から解放されたことは、原価理論の歴史からみれば進歩である。原価理論が、理論的に厳密性・客観性を増し、独自の研究課題と分析方法を獲得するためには、原価計算的制約から解放されたることが必要であつた。いわゆる近代的原価理論の成立も、原価理論という独自の課題をもつた研究領域がすでに確立されていたからこそ可能であつたといえる。したがつて、メレロヴィッツは、伝統的原価理論の完成者であるのみならず、ドイツ原価理論自体の確立者といつてよいのである。

原価理論が原価計算論から独立したことは進歩である

が、その一方で原価計算論との結びつきが希薄になったということは、原価計算論の基礎理論という観点からすると、望ましくないことでもある。というのは、具体的に原価計算システムをどのように形成すればよいのかという点について有効な助言を提供できない構造になってしまったからである。これが、メレロヴィッツ原価理論の抱えている一つの問題点である。この問題点が、その後のドイツ原価理論の発展のなかで、どのように解決されていくのかを検討するのは、今後の研究課題である。

ただ、現段階での筆者の見通しを述べれば、グーテンベルク (E. Gutenberg) の原価理論というのは、シュマールレンバッハ流の原価計算志向的原価理論とメレロヴィッツ流の経営政策志向的原価理論を統合したものと見えるのではないかと思う。

メレロヴィッツ原価理論の問題点としてはほかに、実証的研究の方法の欠点があるが、この欠点の克服の過程についても、今後の課題としなければならない。

- (1) 本論文でいう原価理論は、国民経済的原価理論ではなく、経営経済的原価理論を指すものとする。
 (2) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation

im Fabrikgeschäft (Leipzig: G. A. Gloeckner, 1928), S. 8. この本は、一八九九年に『ドイツ金属工業新聞』(Deutsche Metall-Industrie-Zeitung) に載せた論文を一九二八年に単行本として出版したものである。以後、この単行本のページを記載する。

(3) 拙稿「ドイツ原価理論発達史序説—シュマールレンバッハ原価理論の歴史的展開とその社会的経済的背景—」橋大学研究年報 商学研究 二八(昭和六三年三月)、二二—五—三八—ページ。

(4) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1933).

(5) 山城章「経営費用論」同文館、昭和十一年、九二—ページ。

(6) 溝口一雄「費用管理論」(増補版)、中央経済社、昭和五二年、九—ページ。

(7) 溝口教授は、「成層費とは新たな生産層 (Produktionsschicht) について新たに発生 (または消滅) する費用である」と説明する。(溝口一雄、前掲書、九五—ページ)。

(8) 溝口一雄、前掲書、九七—九八ページ。少し補足しておく、生産層という考え方はシュマールレンバッハにも存在する。ただ、その生産層の間隔が一定である必要があるとシュマールレンバッハは考えないのである。

- (9) 溝口一雄、前掲書、九八ページ。
- (10) 溝口一雄、前掲書、一〇五ページ。
- (11) 溝口一雄、前掲書、九九ページ。
- (12) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, S. 8.
- (13) くわしくは、拙稿「前掲論文」第二章第四節・第五節(二七三—二八五ページ)を参照のこと。
- (14) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 324.
- (15) Ebenda, S. 324 f.
- (16) Ebenda, S. 326 f.
- (17) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang, 1919, S. 291 f.
- (18) メロヴィッツは「最終届の単位差額原価である微分原価のみを限界原価と呼ぶ。それゆえ、限界原価曲線は、正確には、微分原価曲線と呼ぶべきであると主張する。(K. Mellerowicz, a. a. O., S. 332.)
- (19) 一九三三年の『原価と原価計算 第一巻 原価の理論』第一版では「損益分岐点と損益分岐上限のみが、クリティカル・ポイントとらわれている。しかし、一九五一年の第二版では、「利益最大点」最適原価点「最低操業度等をも含めて、クリティカル・ポイントとらわれる。(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1951)
- S. 334 f.) それゆえ、本論文でも「クリティカル・ポイント」という言葉をそのように使うことにする。
- (20) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (1933), S. 386—393.
- (21) Ebenda, S. 335 f.
- (22) 溝口一雄教授によれば「メロヴィッツは「操業度問題と規模問題を峻別し、そのためにかえって費用理論を短期理論として定型化してしまつた」という。(溝口一雄、前掲書「四二—四三ページ」) たしかに「クリティカル・ポイントの理論をメロヴィッツ原価理論のクライマックスとみるならば、メロヴィッツ理論は短期理論に終始したとせらる。しかし「クリティカル・ポイントの理論はメロヴィッツ原価理論全体からみれば、一部分を構成するにすぎず、限界原価の理論では明らかに長期的観点が前面にでているのである。
- (23) くわしくは、拙稿「前掲論文」第二章第四節(二七三—二七五ページ)を参照のこと。
- (24) くわしくは、拙稿「前掲論文」第三章第一節(二九二—二九五ページ)を参照のこと。
- (25) メロヴィッツは「限界原価は、当然の(natürliche) 価格上限である」とらう(1933)。(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (1933), S. 340.)
- (26) Ebenda, S. 337.

- (27) Ebenda, S. 336.
- (28) Ebenda, S. 349-355.
- (29) Ebenda, S. 349.
- (30) 一九三三年の『原価と原価計算 第一巻 原価の理論』は、全体で四二四ページであるが、そのうち、一四八—二八〇ページの「三三三ページ分が、流通関係費の分析にあつた」。
- (31) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 148 f.
- (32) Ebenda, S. 226.
- (33) Ebenda, S. 173.
- (34) Ebenda, S. 232—234.
- (35) Ebenda, Vorwort, IV.
- (36) Ebenda.
- (37) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, II Kostenrechnung, Erster Teil: Grundlagen und Verfahrenswesen* (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co, 1936) S. 150.
- (38) 山形休司教授によれば、「財政と結びついた国家独占資本主義の問題と、過剰設備の存在や独占価格の矛盾がメレロヴィッツ思考に影響している」という。(山形休司「原価理論研究—ドイツ原価理論の展開—」中央経済社、昭和四三年、七六ページ)。
- (39) 加藤栄一「ワイマル体制の経済構造」東京大学出版会、

昭和四八年、三〇五ページ。

- (40) 加藤栄一「前掲書」一九四三ページ。
 - (41) 原価理論を原価計算から独立させた功績をメレロヴィッツではなしに「グーテンベルク (E. Gutenberg) に求める論者がいる。たとえば、キルガー (W. Kilger) である。キルガーによれば、メレロヴィッツの説明は原価理論上のすべての本質的問題をまとめているが、それは主として原価計算上の諸手続きを理論的に基礎づけようとして、そうしたのであり、原価理論がそれ自身完結した理論体系として論じられるようになるのは、グーテンベルクの『経営経済学原理 第一巻 生産論』以後のことである」という (W. Kilger, *Produktions- und Kostentheorie* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1958) S. 10. 16)。キルガーの見解が間違っていることは、本論文の論証から明らかである。
- なお、メレロヴィッツが原価理論を原価計算の枠から解放し、経営経済学の中心問題にまで高めたという指摘は、宮本匡章教授によってもなされている。「要するに、シママーレンバッハは費用理論を原価計算論の内部において特に価格政策という観点から考察したに過ぎなかった。そしてその後も費用理論に関する議論を行った論者の多くは、シママーレンバッハと同じく、原価計算論の内部で取扱うのが常であった。ところがメレロビッツに至ると事情は変ってくる。彼においては、その内容を拡充しその完成を意

図したのは勿論のことであるが、更に重要なこととして原価計算の枠から費用理論を解放し経営経済学の中心問題にしたことを指摘せねばならない。(宮本匡章稿「費用理論の基礎思考—メレロヴィッツの経営経済学研究方法—」、大阪府立大学「経済研究」第九号(昭和三三年)、八二ページ)ただし、宮本教授は、この結論を、メレロヴィッツの著書『経営経済学総論』の構成を概観することから導

き出しており、メレロヴィッツ原価理論自体の構造を分析し、それをシュマーレンバッハ原価理論の構造と体系的に比較することから導き出したわけではなかった。本論文によって、宮本教授の主張の正当性が、メレロヴィッツ原価理論の具体的内容のレベルで検証されたといえよう。

(一橋大学専任講師)