

原価理論と原価計算の発展方向

——原価現象の説明と測定の理論の統合をめざして——

一 はじめに

本稿は、「学問への招待」という新入生特集号に掲載するために書いたものである。筆者の研究領域は、原価理論および原価計算である。現在は、ドイツにおける経営経済的原価理論の発展過程を原価計算システムの構築への応用という視点から追跡するテーマに取り組んでいる。しかし、今回は、学部の新入生対象という趣旨から、筆者の研究テーマの一環をなす部分的な問題を取り上げること避けて、筆者の研究領域全体にかかわる基礎的な問題を取り上げることとする。具体的には、原価理論とはどのようなもので、現在どのような問題をかかえて

いるか、そして原価理論を原価計算に応用するとはどういうことかといった問題を論じたい。最後に、ひとつの試論として原価現象の説明理論である原価理論を原価計算論に統合する体系を示したいと考えている。

二 現在のわが国および西ドイツの学問体系における原価理論の位置

本稿では、単に原価理論というが、正確には経営経済的原価理論 (Betriebswirtschaftliche Kostentheorie) という。というのは、国民経済的原価理論と区別するためである。国民経済学のミクロ理論 (ミクロ経済学) においては、市場の構成要素としての企業の行動を説明する

尾 畑 裕

ために原価理論が存在する。したがって、そのモデルの抽象度は高い。ところが、経営経済的原価理論は、経営実践における原価現象を説明し、原価問題を解決することを目指しており、その意味でヨリ現実に近いモデルが組まれる必要がある。今日の経営経済的原価理論は、生産理論を基礎にしているので、(経営経済的)生産・原価理論とよばれることもある。

わが国において、原価理論という領域は、基本的な研究教育領域として独立した地位を与えられていない。もちろん原価理論を研究している研究者はいる。しかし、わが国の大学教育において原価理論は独立した科目となっていないし、通常、原価理論について体系的に教授されることはない。

しかし、西ドイツにおいては状況が異なる。原価理論は、主として西ドイツで発達した学問であり、わが国の原価理論研究も、西ドイツの原価理論研究に依存して展開されてきた。西ドイツにおいては、原価理論は一般経営経済学の基礎的な研究教育領域とされ、経営経済的生産・原価理論のテキストが多数出版されており、生産・原価理論という名称の講義が開講される場合もある。ま

た、西ドイツでは、原価理論は原価計算の基礎理論として位置づけられている。もちろん原価理論は、原価計算の基礎理論であるのみならず、工程管理等の基礎理論でもあり、様々な領域の基礎理論と考えられている。

以上のような説明では、具体的に原価理論とはどのようなものなのかについてはまだなんのイメージも描くことはできないであろう。次章以下で、もうすこし具体的に、原価理論の内容を紹介したい。そのさい、本稿の性格から、原価理論上の様々な学説を整理して提示することを避けて、筆者が現時点で理解する原価理論の姿を、筆者なりのまとめかたで提示することにする。

三 原価理論の説明対象

(1) 原価現象と自然現象の相違

原価理論は、経営の原価現象の説明理論である。それでは、原価理論が説明の対象としている経営の原価現象とはどのようなものであろうか。まず、経営の原価現象の背後に、実際の活動としての経営活動があることを理解する必要がある。経営は、材料や労働力、設備の提供するサービス、外部から購入したサービスなどの様々な

生産要素を結合して、あらたな生産物やサービスを創造し、それを販売している。その一連の活動を経営活動という。そのような経営活動は、インプットからアウトプットへの物的な変換過程であり、それを価値的な過程に翻訳すると原価現象が現れることになる。したがって、原価理論は、経営内でおこっているインプットからアウトプットが創造される過程を価値的な過程として説明するものといえる。

経営のなかで行われる生産活動には、ある意味で物理的、化学的、場合によっては生物学的現象が含まれている。しかし、原価現象は自然現象ではない。原価現象は、二つの点で自然現象ではない。

第一点は、原価現象が人間の目的意識や人間の意思決定を含んでいるということである。原価は、人間の意思と無関係に発生するのではない。原価は、人間がある目的をもって発生させるものである。原価は、「特定の目的を達成するために、犠牲にされる経済的資源の、貨幣による測定額¹⁾」であるといわれる。したがって、どのような目的のために、その原価が発生したかを明らかにしなければ、その測定額はなんの意味もない。たとえば、

ある材料一〇キログラムを消費し、それにより、一〇万円
の原価が発生したというだけでは、なんの意味もない。
その一〇キログラムの材料がどういう目的に使われたの
か、すなわちどのようなアウトプットをどれだけ作るた
めに使われたのかという点が重要なのである。さらに、
一〇キログラムの材料を消費するとかならずある種のア
ウトプットが生産されるということは、実際の生産現場
ではありえない。そこには、たいてい生産方法の選択、
生産条件の選択という人間の意思決定が関与する。原価
は、人間の意思決定の結果として生ずる。

第二の点は、原価とは生産要素の投入量を貨幣額で評価したものであるという点である。インプットとアウトプットの数量的関係は、ある場合には物理的ないし化学的關係である。しかし、原価は、生産要素投入量を評価したものである。そのような評価額は、計算目的により異なることがある。原価現象は人間のつくった測定システムを通じてはじめて現れるものである。そのような意味で、原価は人間の観念的創造物である。

ここで、原価理論の説明対象となる原価現象についてもう少し詳しく検討してみたい。原価は、人間が目的

意識的に発生させるものであるといった。したがって、原価が発生するとき、有形・無形のアウトプットが形成されているはずである。原価はそのアウトプットにかかわらず把握される。一番わかりやすいアウトプットの例は、製品である。しかし、アウトプットは、最終的な製品ばかりとはかぎらない。中間的な生産物や経営内で提供される種々のサービスもアウトプットと考えられる。たとえば、一定量の加工作業、作業準備活動、検査活動、修理活動、清掃活動なども、なんらかの結合過程のアウトプットである。また一定時間一定の強さで提供される照明もひとつのアウトプットと考えることができよう。そのようなアウトプットに関連させて価値の犠牲が把握されれば、それは原価である。

(2) 原価理論の説明対象は、期間原価か製品原価か

一般に原価計算における原価としてすぐに連想するのは、製品原価である。すなわち、製品というアウトプットにかかわらず把握した原価である。ところが、今まで原価理論においては、そのような製品原価の説明を行ってきたのではない。むしろ、原価の期間的発生額を原価理論の説明対象としてきた。その意味で、かつてわ

が国では原価理論のことを経営費用論とか費用理論とよんだのは意味のないことではない。わが国の慣習では、アウトプットにかかわらず把握されていない価値の消費を費用とよぶ。たとえば、どのような目的に発生したかということよりも、どのような要素が消費されたかに関心がある時には、材料費、労務費というようにし費とよぶ。また、一定期間の生産活動にかかわる原価要素の投入合計額を当期製造費用とよぶ。そのような慣習的よび方にしたがうと、原価理論で問題にしているのは、原価ではなく、費用であるともいえる。

それにもかかわらず、筆者は、積極的に原価理論という名称を使うべきだと考える。というのは、たとえ期間的な価値犠牲を説明しようとする場合にも、そのような価値犠牲の目的であるアウトプットの発生があるはずであり、そのようなアウトプットの総計にかかわらせてみなければ、価値犠牲額は意味をもたないからである。

それでは、なぜ原価理論では、製品原価を説明しようとするのであろうか。それは、製品との関係でみると多くの間接費が発生することと関係があろう。原価の発生が一定単位の製品の生成にかんして直接的に認識され

うるものを直接費という。たとえば、素材とか直接工の直接労働の消費によって発生する費目は直接費である。それにたいし、燃料の消費、複数製品を製造する設備の使用、工場建物の使用、間接労働の消費等により発生する費目は、一定単位の製品の生成にかんして直接的に認識されないので、間接費とよばれる。製品原価の計算にはどうしても間接費の配賦という多少とも恣意的な過程をとらなう。それゆえ、製品原価レベルでは、製品原価に影響を与える要因と製品原価との関係が明確でなくなる。ところが、個々の製品については直接に認識できなかった費目も、期間的なアウトプットの全体については、直接的に認識できるものが多い。それゆえ、期間的な原価発生額の総計を原価理論の説明対象とするのである。

しかし、筆者は、原価理論の説明対象が、かならず期間的な原価発生額でなければならないとは思わない。非常に部分的なアウトプット、たとえば、一定量の検査活動の原価を説明する理論があってもよいし、製品原価を説明する原価理論があってもよいと思う。最近、製品原価計算を戦略的に利用しようとする動きのあるなかで、製品原価計算をどのように改良していくかという問題を

解決するために、製品原価を説明対象とする原価理論も必要なのではないかと考えている。

四 原価作用因の体系化

原価は様々な要因の影響を受ける。原価発生額に影響を与える要因のことを原価作用因(Kostenin角度)という。原価作用因と原価発生額の因果関係を明らかにすることが原価理論の課題である。原価理論にとって原価作用因は、非常に重要なキーワードである。歴史的には、操業度あるいは生産量と原価発生額との間の関係が原価理論の中心の問題であった。しかし、現代の原価理論においては、様々な原価作用因と原価発生額との関係の解明が中心的課題である。

原価理論は、原価作用因が原価発生額にどのように影響するかを体系的に説明するのであるが、そのさい原価作用因をバラバラに扱うのでは、体系的な原価現象の説明も期待されない。原価作用因をなんらかの観点から体系化することが必要である。

今日、西ドイツにおいては、様々な観点から原価作用因の体系化が試みられている。⁽²⁾たとえば、原価のコント

ロールの観点からすると、管理可能性の観点から原価作用因を分類することが重要である。また、プランニングの観点からは、意思決定によって変化させられるかどうか重要な分類基準になる。すなわち、短期的に変化可能な要因、中期的に変化可能な要因、長期的にのみ変化可能な要因、意思決定によってまったく変化させることができないものに分類するのである。

様々な観点から、原価作用因の分類を考えることは必要であるが、私見によれば、原価がアウトプットにかかわらせて把握された価値の犠牲額であるという本質から、ひとつの原価作用因の分類観点が重要である。それは、原価作用因がそれ自体アウトプットの種類と量を表しているかどうかという観点である。経営活動は、様々な結合過程から成り立っている。各結合過程から、有形・無形のアウトプットが生成される。そして、アウトプットの種類と量は、つねに原価に影響を与えるので、原価作用因である。さらに、個々の結合過程がいかなる条件のもとに実行されるかによっても原価は変わってくる。たとえば、現代原価理論で非常に重視されている原価作用因に強度（仕事率）という概念がある。同じ仕事でも強

度が異なると、その仕事の実行により発生する原価は異なる。それゆえ、結合過程を実行するさいの条件も原価作用因である。⁽³⁾

このような観点からの分類は、原価理論を原価計算システムの構築に応用するという筆者の問題意識からすると、重要な分類である。というのは、それ自体アウトプットの種類と量を表す原価作用因というのは、その原価作用因にかかわらせて原価を把握しようということの意味する。その原価作用因は、現在の通常の原価計算システムにおいて、原価計算対象として認識されているかどうかにかかわらず、原価計算対象となりうる素質があるといえる。たとえば、完成品の検査活動を例にとろう。

現在のシステムでは、検査のための原価というのは、認識されず、製造間接費のプールに集められ、なんらかの配賦基準をつかって各製品に一括して配賦されているかもしれない。しかし、一定の量の検査活動をアウトプットとしてとらえれば、検査活動の原価が計算できる。このように、それ自体アウトプットの種類と量を表す原価作用因は、原価理論と原価計算をつなぐ接点である。

最近、製造環境の変化に関連して、アメリカでコスト

ドライバ (cost driver) という概念がよく話題になるようになった。コストドライバは、原価を発生させる原因となるものというほどの意味である。段取回数、検査回数、材料輸送回数などのトランザクションの回数がコストドライバの例としてよくあげられる。各製品がどのようなトランザクションを何単位利用しているかをつきとめ、それをもとにトランザクションによって発生する原価を製品に配賦しようとする構想である。間接費がどういう原因で発生するかをつきとめ、それを製品原価計算に反映させ、最終的には、長期的に間接費を削減しようというわけである。コストドライバは、原価作用因の一種ではあるが、原価作用因がすべてコストドライバになるわけではない。コストドライバは、まずそれ自体がアウトプットの種類と量を表す原価作用因でなければならぬ。したがって、強度などは製造間接費に影響を与えるがコストドライバとはよばれない。しかも、コストドライバといわれるのは、最終製品や半製品のような明らかにアウトプットとして認められるものではなく、通常アウトプットとして認識されることのないある種の経営内のサービスのような隠されたアウト

プットである。⁽⁴⁾

アメリカのコストドライバの概念は、ヨリ正確な製品原価計算システムの構築との関連で出てきた概念であるが、コストドライバ一単位の原価を計算すること自体にも意味がある。この考え方は、サービスの原価計算という考え方につながると思う。⁽⁵⁾

アウトプットには、最終製品のみならず、中間的生産物や経営内で提供される各種のサービスが含まれるので、アウトプットには様々な階層がある。結合過程にも階層がある。それに対応して、原価作用因も様々な階層がある。原価理論における原価作用因の体系化は、このような原価作用因の階層をも考慮しなければならない。

五 原価理論の研究アプローチ

原価理論の研究アプローチには、大きくわけてエンピリカルアプローチとコンセプチュアルアプローチがある。歴史的にみると、原価理論は、エンピリカルアプローチからコンセプチュアルアプローチへと移行してきたといえる。

(1) エンピリカルアプローチ

エンピリカルアプローチは、原価現象の統計的分析に基づき、原価作用因の原価への影響について命題を導き出すものである。たとえば、各営業所の売上品構成と費目別原価発生額を比較することにより、売上品構成が原価に与える影響を明らかにしたり、注文のサイズごと製品一単位あたりの販売費を比較することにより、注文のサイズが販売費に与える影響を明らかにするような研究である。⁽⁶⁾

このアプローチにおいては、実際の経営で使われている原価測定システムによって把握された原価データをそのまま受け入れることが、研究の前提である。エンピリカルアプローチでは、原価理論の研究は、いきなり原価現象を研究対象とし、原価現象の背後にある生産要素の費消の事実は、直接的に原価理論の研究対象にはならない。

このアプローチのメリットは、生産要素の費消の事実を費消関数のような形で明確に把握しにくい経営活動、たとえば販売活動や管理活動の分析に威力を発揮するということである。そのような領域においては、このアプローチは、現代的な意味を失っていない。

他方、エンピリカルアプローチのデメリットは、個々の原価作用因の原価発生額への影響を体系的に説明できないという点である。それゆえ、生産関数が定式化しやすい生産領域においては、コンセプチュアルアプローチが優勢になったのである。

(2) コンセプチュアルアプローチ

コンセプチュアルアプローチの場合、原価理論の説明対象は、実際の原価測定システムによって把握された原価現象ではない。コンセプチュアルアプローチの特徴は、原価を量的構成要素と価値的構成要素に分離し、量的なインプットとアウトプットの関係を生産関数を使って説明することである。量的なインプットとアウトプットの関係を研究する理論を生産理論というが、コンセプチュアルアプローチは、生産理論を原価理論の出発点とする。生産理論においては、生産活動が、生産要素の結合過程としてモデルで表現され、原価は、数量的な生産要素の消費量に要素価格を乗ずることにより導かれる。このようなアプローチには様々なメリットがある。

現代の生産理論は、生産を結合過程ととらえる。現代生産理論が生み出した基本結合という概念はきわめて発

展性のある重要な概念である。基本結合とは、一定量の同質的なアウトプットが創造される最小の結合単位と考えればよい。⁽⁷⁾そこでいうアウトプットには、有形の生産物のみならず、輸送活動や品質管理活動、修理活動などの経営内の各種サービスが含まれることはいうまでもない。そのような基本結合という概念を導入することにより、原価発生額と原価作用因の関係を一義的に表現することができるようになる。それにより、様々な原価作用因の原価発生額への影響を分離してとらえることができると同時に、原価作用因の組み合わせが引き起こす原価の変動をも説明できるようになる。

経営活動を個々の基本結合に分解することは、単に理論的に意味があるのみではない。原価計算システムの構築との関係でいうと、基本結合のアウトプットは、計算のコストの問題を無視すれば、すべて原価計算対象となりうる。この考え方は、原価計算システムの構築に重要な意味をもっている。

個々の基本結合を組み合わせることにより、一定期間のすべての経営活動が構成されるのであるが、実際の生産過程はきわめて複雑である。あるひとつの基本結合に

よってつくられたアウトプットは別の基本結合の投入要素となる。この関係は、投入産出モデルによって行列の形で表現されるのである。これは、レオンティエフの投入産出モデルの経営経済への応用である。⁽⁸⁾このように、現代の生産理論は、生産構造の分析を含んでいる。これもコンセプトアルアプローチの長所である。

さらにコンセプトアルアプローチによると、原価理論が生産理論の基礎の上に展開されるので、経営者の意思決定の結果である原価現象を、経営者の行動に関連させて説明することができる。たとえば、生産量の変化にたいし、経営者がどのような適応行動をとるかという問題である。生産量の変化にたいする経営者の適応行動には、時間的適応、量的適応、強度的適応などがある。ある設備の強度を一定にして運転時間を増やして生産量の増加に適応するのが時間的適応である。その設備の能力の限界に達した時、いままで休止させていた同種の設備を運転して生産量の増加に適応するのが、量的適応である。これは、正確には狭義の量的適応という。広義の量的適応は、狭義の量的適応のほかに、機能が劣るためにいままで休止させてきた異種設備を稼働させて生産量の

増加に適應する選択的適應を含む。強度的適應というのは、設備の運転時間を變化させずに設備の強度を變化させることにより、生産量を増加させることである。強度を變化させると、アウトプット一単位当たりの燃料・潤滑油等の消費量がU字型に變化するが、強度を一定にして設備の運転時間を變化させるとアウトプット一単位当たりの燃料・潤滑油等の消費量は一定になると考えられている。それゆえ、もし、経営者が、原価最小化をめざして行動しているとすると、設備の強度を最適強度（アウトプット単位当たりの原価が最低になる強度）に固定して、時間的適應と量的適應を組み合わせて生産量の増加に適應することが予想される。その場合、同じ種類の設備による量的適應を考えるかぎり、一定限度に達するまで原価は生産量にたいして一次関数になることが説明できるのである。人間の意思決定を考慮にいれて原価現象を説明できるのは、コンセプチュアルアプローチのメリットであろう。

コンセプチュアルアプローチのデメリットは、販売活動や管理活動、研究開発活動などを結合過程の連鎖として明確に定式化することがむずかしいということである。

る。

六 現代原価理論の問題点

現代の原価理論は、コンセプチュアルアプローチをとることにより、種々の原価作用因の原価発生額への影響を体系的に説明できる可能性を手に入れ、原価理論を原価計算システムの構築に応用する手掛かりが与えられ、生産構造の分析が可能になり、さらに経営者の意思決定を明示的にモデルに組み込むことができるようになった。これらは、現代原価理論の貢献である。しかし、現代の西ドイツで展開されている原価理論は、完璧かというところでもない。やはり、数々の問題点をかかえているように思える。たとえば、エンピリカルアプローチの軽視、物理的現象の説明への偏りといった問題点がある。

(1) エンピリカルアプローチの軽視

歴史的には、エンピリカルアプローチが重視されていたが、現代の原価理論は、もっぱらコンセプチュアルアプローチが多用され、エンピリカルアプローチが軽視されている。しかし、販売活動、管理活動、研究開発活動などについては、コンセプチュアルアプローチでとらえ

ることが困難な部分がある。事実、そのような領域については、原価理論的分析が遅れている。エンピリカルアプローチによって補う必要がある。

また、コンセプトチュアルアプローチが適用しやすい生産領域においても、コンセプトチュアルアプローチにより得られた結論をエンピリカルアプローチにより裏付けることが必要であると思われる。このような研究は、それほど進んでいない。エンピリカルアプローチとコンセプトチュアルアプローチは、お互いに補いあうべきであろう。

(2) 物理的現象の説明への偏り

現代の生産理論において、とくに好まれるテーマに、機械設備を媒介とした加工作业というアウトプットを生み出す結合過程において、燃料や潤滑油などの間接材料の要素投入量が、結合アウトプットの量と結合時間に依存するという問題がある。すなわち、アウトプットの量のみならず強度（仕事率）に依存するという問題である。強度にたいして、アウトプット一単位あたりの要素消費量は、U字型に経過すると考えられており、それゆえ最適強度が存在すると考えられている。原価がアウトプット量の比例的な関数ではなく、生産条件によっても変化

を受けることを指摘した点は意味がある。また、この理論は、生産量増加にたいする経営者の適応行動を説明する理論の基礎となっている。しかし、この問題をさらに精緻化して、平均的な強度ではなく、瞬間的な強度を問題にする研究も行われている。このような精緻化は、あまり意味がないように思える。今日の原価理論が、生産過程の分析から出発することは、ひとつの強みである。しかし、あまりにも細かい物理的な現象にこだわりすぎるのは、他の重要な問題を見逃す恐れがある。

たとえば、現代の生産理論は、燃料や潤滑油のような間接材料の消費の説明が非常に詳しいのにたいし、設備自体の消費、労働力の消費については、必ずしも充分な理論的説明ができていない。設備の強度が変化した時、一定時間内における設備という生産要素の投入量は、増加すると考えるのか、それとも変化しないと考えるのであろうか。強度の上昇により設備の寿命がはやくるとすれば、強度上昇は一定時間内の設備の要素投入量を増加させると考えられるかもしれない。しかし、陳腐化により、設備の寿命がくる前に、除却される場合には、強度の変化は問題にならないかもしれない。また、労働力

の消費は、資金の支払形態と無関係に決まるのであろうか。たとえば、時間給で雇用されている工員の行う一時の間当たりの作業量が変化するとき、その事実を原価理論に反映させるべきだろうか。こういった問題については、まだ充分な理論的な説明ができていないように思われる。

七 原価理論の原価計算システムへの応用

西ドイツでは、原価理論は、原価計算の基礎理論であると考えられている。そして、原価理論の成果を原価計算システムの構築に応用する試みがなされてきた。現代の原価理論の特徴は、多数の原価作用因を認識して、原価作用因と原価発生額との関係を体系的に説明することであった。それゆえ、原価理論の原価計算システムへの応用は、種々の原価作用因を原価計算システムに組み込むという形でなされる。ここでは、そのような試みを大きく二つにわけて検討したい。

(1) 製品原価計算の枠組みのなかで種々の原価作用因を考慮する方向

製品原価計算には、間接費の製品別配賦という過程が含まれる。そのさい、どのような配賦基準を選択するかと

いう問題で、原価理論が応用される。

製品原価は、損益計算のモデルにも組み込まれる。このような製品原価計算を組み込んだ損益計算のモデルに基づいて短期の利益計画と利益統制を行うことができる。そのさい、製品原価の計算を全部原価で行うこともできれば、操業度に依存する変動費のみで行うこともできる。

後者のやり方が利益管理に適している。短期の利益計画に必要なデータを提供する原価計算システムを、西ドイツでは限界計画原価計算とよんでいる。これは、アメリカでいう直接標準原価計算に相当する。限界計画原価計算では、年度ごとに限界計画総原価を設定する。これは、変動製造原価、変動販売費、変動一般管理費を製品単位あたりに計算したものである。そのさい、変動間接費の配賦基準を選択しなければならぬ。しかも、その配賦基準は、部門ごとに選択される。そのような配賦基準の選択に原価理論が役立つと考えられている。また、その限界計画総原価設定の過程で、様々な意思決定がなされるが、その意思決定は、原価理論上の原価作用因の決定である。一カ月の原価計算期間ごとに、実際原価を計算し、実際生産量に相応する計画原価と比較して、原

価差額が計算される。その差異を、原価作用因ごとに帰属させる差異分析が行われる。ここでも、原価理論が応用されるのである。

(2) 製品原価計算の枠組みにとられずに種々の原価作用因を考慮する方向

短期の利益計画は、製品原価計算の枠組みを使用する必要がないという考え方があつた。製品原価計算の枠組みにこだわらず、期間的な売上高から期間的な原価総額を差し引いて計画利益を計算しようという考え方があり、期間関連的原価・売上高計算とよばれる。

このシステムは、経常的な原価計算と数学的な計画モデルを結合した「経営モデル」という形で実行される。すなわち、原価計算システムは、計画モデルへのインプットを提供するのではなく、原価計算システム自体が計画モデルとして実行されるのである。原価データは、価格要素と量的要素を分離して行列の形でコンピュータに記憶される。このシステムは、基礎計算として短期的な利益計画のために、原価を原価作用因ごとに集計して、いかなる配賦も行わない。ただし、このシステムに蓄えられた原価データを加工して、二次的に製品の棚卸価額

の決定にも対処できるようになつてゐる。すなわち、基礎計算を中心に様々な原価計算目的に対応しようとしてゐる。

このシステムは、価格要素と量的要素が分離されてゐるので、要素価格の変化といった状況の変化に迅速に対応して、生産方法や使用材料の変更の意思決定ができるという特色がある。それゆゑ、このシステムは、そのような変更が頻繁におこる鉄鋼業や化学工業において、実際に利用されてゐるのである。「経営モデル」を鉄鋼業や化学工業以外の業種にも拡大しようとする動きもあるが、それにはたいしては、実行可能性や計算コストの側面から根強い批判がある。

八 結びに代えて

以上、現代原価理論の特徴を筆者なりのしかたで紹介し、今後さらに研究すべき問題を指摘し、最後に原価理論の原価計算システムの構築への応用可能性について考察した。その結果、ドイツの経営経済的原価理論においては、インプットからアウトプットへの変換過程を描写する分析モデルが開発されており、それに基づいて原価

現象が説明されていることがわかった。また、このような原価理論は、原価計算システムの構築に役立ちうる可能性を有しており、そのような方向の研究もすでに行われていることがわかった。そこで、この論文をしめくくるにあたって、今後の原価理論研究と原価計算研究のありかたについて私見を述べておきたい。

原価計算の測定対象は、経営の原価現象であり、その背後には物的な過程としての経営活動がある。経営活動自体を理論的に分析することから原価現象を説明する原価理論は、原価計算システムの構築に有用な知識を提供するはずである。もちろん、原価計算システムの構築は、経営活動自体の分析だけでは完成しない。どのような情報要求があるか、また原価計算システムの導入や変更は、管理者にどのような影響を与えるか、システムのランニングコストはどのくらいか、内部統制上の問題はないかなど、様々な角度から検討しなければならぬ。しかし、いかなる原価計算システムといえども、現実の経営構造を無視したシステムは、有用なシステムではありえない。したがって、原価計算システムの構築も、経営活動自体の分析から出発すべきである。

私見によれば、今後の原価計算理論は、原価現象の説明と測定の理論を統合する形で発展するのが望ましいと思う。西ドイツにおいては、原価理論と原価計算は別々の領域とされている。そのため、原価理論においては、実際の原価関数を導出することは原価計算の問題であるとして、その問題を省略する傾向がある。このような意味で無責任ともいえる態度は、原価理論と原価計算を統合することによって、避けられると思う。すなわち、原価計算論を、原価現象説明論と原価現象測定論にわけ、両者の独自の研究方法や研究課題を尊重しつつ、両者の密接な連携を計っていくのがよいと思う。⁽¹²⁾

(1) 岡本清「原価計算」(三訂版) 国元書房、一九八〇年、二一ページ。

(2) 原価作用因の体系化については、たとえば次の文献を参考のこと。E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostentechnik (Wiesbaden: Gabler, 6. Aufl., 1983) S. 581—592.

(3) それ自体アウトプットの種類と量を表さないが、間接的にアウトプットの種類と量を指定するような原価作用因もある。たとえば、ロットサイズという原価作用因である製品の生産量がすでに決定しているときに生産のロットサイズを決めると自動的に段取回数が決まる。この場合、

ロットサイズは、それ自体アウトプットの種類と量を直接表すものではないが、段取活動というアウトプットの量を指定している。このような間接的にアウトプットの種類と量を指定する原価作用因は、直接的にアウトプットの種類と量を表す原価作用因に交換できる。直接的にアウトプットの種類と量を表す原価作用因及びそれに交換可能な原価作用因以外の原価作用因は、なんらかの意味で、結合過程が実行される条件を表しているといえると思う。もちろんその条件には、意思決定により動かせるものと動かさないものが含まれている。

(4) コストドライバーについては、次の文献を参照のこと。
H. T. Johnson and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston: Harvard Business School Press, 1987) pp. 227—251.

(5) 経営の様々なサービスを原価計算対象とする原価計算システムとしては、三菱化成工業株式会社の原価計算が有名である。この原価計算システムにおいては、サービスの原価を集計すること自体が重要な点であり、その製品別配賦は二義的な問題と考えられている。製品原価は、どのような方法で算出されようとも一つのフィクションであるという考えのためである。三菱化成工業株式会社の原価計算システムについては、たとえば以下の文献を参照のこと。
宮部義一稿「新時代のコスト把握についての一試論」企業会計、第三九巻第六号（一九八七年六月号）六八—七六

13。

(6) メレロウィッツ (K. Mellerowicz) は、一九三三年にエンピリカルアプローチにより流通関連費を統計的に分析した。今日この分野の原価理論が非常に弱いことを考慮すると、流通関係費の分析に取り組んだメレロウィッツの功績は大きい。(拙稿「ドイツ原価理論の確立—シュマールンバッハ原価理論からメレロウィッツ原価理論への発展」一橋論叢、第九九巻第六号（一九八八年六月号）三二—三三ページ参照)。現在のドイツ原価理論において欠けているものをドイツ原価理論の発達のなかから発掘することができる。このように現代の原価理論を反省するうえで歴史的な研究は重要である。

(7) 基本結合という考え方は、ハイネンにより提唱された。(E. Heinen, a. a. O., S. 244—246)

(8) 投入産出モデルの経営経済的な生産モデルへの応用については、たとえば以下の文献を参照のこと。J. Kloock, Zur gegenwärtigen Diskussion der betriebswirtschaftlichen Produktionstheorie und Kostentheorie, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 39. Jg., 1969. 1. Ergänzungsheft, S. 49—82.

(9) 限界計画原価計算における原価理論の応用については、たとえば次の文献を参照のこと。W. Kilger, Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche

Forschung, Neue Folge, 10. Jg., 1958, S. 553—564. W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung (Wiesbaden: Gabler, 8. Aufl. 1981) S. 135—195, S. 737—789.

(9) このような「経営モデル」は、ラスマン(G. Laßmann)等によって展開されているものである。このような考え方は、従来の製品原価計算の枠組みをのみ出して、いろいろな点で、リーベル(P. Riebel)の相対的直接費計算とも類似性をもっている。リーベルの相対的直接費計算については、以下の文献を参照のこと。P. Riebel, Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung (Wiesbaden: Gabler, 4. Aufl., 1982)。河野二男「直接原価計算論」九州大学出版会、一九八八年、三〇五—三二九ページ。

ラスマン等の提唱する「経営モデル」について小林哲夫教授の一連の論文がある。小林哲夫稿「短期成果管理計算の機能と構造」経営学・会計学・商学研究年報(神戸大学経営学部)第一九巻、一九七三年、二四五—二九六ページ。小林哲夫稿「西独における原価計算モデルの展開」会計、第一〇九巻第五号(一九七六年五月号)、一〇四—一一八ページ。小林哲夫稿「構造行列に基づく原価計算モデル」国民経済雑誌、第一三四巻第二号(一九七六年八月号)、

三四—五二ページ。小林哲夫稿「構造行列に基づく原価計算システム—西ドイツH社についてのケース・スタディ」産業経理、第三九巻第三号(一九七九年三月号)、一三—二〇ページ、第四号(四月号)六一—六八ページ。なお、「経営モデル」の考え方は、小林教授のテキストのなかにも組み込まれている。小林哲夫「原価計算」(改定版)中央経済社、一九八八年、一七一—五九六ページ。

(11) そのような批判については、以下の文献を参照のこと。W. Kilger, a. a. O., S. 103—113.

(12) シテアーレンマンは、原価現象の説明と測定の理論を原価計算論のなかで統合して論じた。原価現象の説明の理論である原価範疇論と原価計算システムの理論をつなぐのが、「原価構造化モデル」としての「数学的原価分解」である。詳しくは、H. Ohata, Entstehung der betriebswirtschaftlichen Kostentheorie in Deutschland: Zur Schmalenbachschen Kostentheorie, Hitotsubashi Journal of Commerce & Management, Vol. 23 No. 1 December 1988, S. 81—100を参照のこと。このようなシテアーレンマン原価計算論の構造には学ばべき点が多い。

(一橋大学専任講師)