

メレロヴィッツ原価理論における 資本費の意味に関する研究

尾 畑 裕

1 序

先に筆者が発表した論文『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—』¹⁾では、シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) とメレロヴィッツ (K. Mellerowicz) の原価理論²⁾の特徴の違いを両者の発想の違いに関連させて論じた。そのさい、メレロヴィッツの原価理論のすべての領域についてかならずしも十分な検討を行うことができなかった。とりわけ、メレロヴィッツが1933年の著書『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』で重視した資本費 (Kapitalkosten) の領域については、重要な意味をもっているにもかかわらず、ほとんど検討できなかった。この領域は、従来のメレロヴィッツ原価理論研究においても、筆者の知るかぎり、まったく取り上げられてこなかった。そこで、今回は、メレロヴィッツの資本費の問題を取り上げることにする。

メレロヴィッツは、1933年の著書において、原価の形態別に資本費、労務費 (Arbeitskosten)、材料費 (Materialkosten)、外部からの給付 (Fremdleistungen) の4種類に分類し³⁾、職能別に財務費用 (Finanzierungskosten) (資本費)、製造費用 (Erzeugungskosten)、販売費 (Vertriebskosten) の3種類に分類した⁴⁾。形態別の原価分類における資本費は、さらに、利子 (Zinsen)、減価償却費 (Abschreibungen)、危険費 (Risiko)、租税 (Steuern)⁵⁾ の4つの費目に分類される⁶⁾。

1933年の著書の全体424ページのうち、「職能別原価の分析」(Analyse der funktionalen Kosten)の章は、半分以上の237ページを占めている⁷⁾。「職能別原価の分析」の章は、「資本費」、「製造費用」(Fertigungskosten)、「流通関係費」(Verteilungskosten)の3つの節からなっているが、その構成からみて、資本費は財務活動の費用と考えられる。事実、「資本費」の節の冒頭に、次のように書かれており、その節では、財務活動の費用について記述されているかのような印象を与える。「財務という基本職能は、あらゆる経営活動の初めにある。財務職能があってはじめて、その他の職能を果たすことができる。財務活動とは、企業目的のために資本を調達することである。そのさい、資本はまず貨幣資本と考えられ、しかるのちに物的資本、すなわち資本財と考えられる。」⁸⁾

しかし、「資本費」の節は、さらに、利子、資本の価値減少(Wertminderung des Kapitals)(減価償却費)、危険費、租税という項目、すなわち形態別原価としての資本費の内訳と同じ項目に分けられ、個々に詳細な検討がなされている。ところで、これらの項目は、すべて財務費用なのであろうか。これらの項目のうち財務費用でないものがあるとしたら、いったいいかなる意味で、「職能別原価の分析」のはじめに検討されているのであろうか。また、利子、資本の価値減少(減価償却費)、危険費、租税は、形態別に原価を分類した場合の資本費の内訳となっているが、この4つの費目は、どんな共通点があるのだろうか。これらは、いったいいかなる意味で資本費とよばれているのであろうか。本論文では、まず、以上のような問題に自分なりの解答を用意してみたい。

この問題は意外と奥が深く、この問題の背後には、原価とはいったい何なのかという問題があり、最終的には、原価理論においてどのような原価概念を前提とするかという問題に発展する。そういった問題についても検討することにする。

2 「職能別原価の分析」における資本費の意味

(1) 「資本費」の節の位置づけの不自然性

メレロヴィッツは、財務、生産、販売の経営の3つの基本職能に応じて、財

務費用（資本費）、製造費用、販売費の3つの職能別原価グループを区別しているが、そのそれぞれが、4つの形態別原価要素から成り立っているとする⁹⁾。ということは、形態別分類の資本費は、製造費用や販売費のなかにも含まれているわけであり、とくに職能別分類における資本費の内訳としてのみ、利子、資本の価値減少（減価償却費）、危険費、租税を考慮することはできないはずである¹⁰⁾。また、利子を財務活動の費用と考えることはできても、減価償却費や危険費、租税をとくに財務活動の費用と考えることは困難なように思われる。それゆえ、利子、資本の価値減少（減価償却費）、危険費、租税は形態別の資本費の内訳項目とは考えられても、けっして、財務職能の内訳に対応したものとはいえない。このような構成上の不自然さにもかかわらず、メレロヴィッツは、あえて「職能別原価の分析」という章のなかに「資本費」という節をもうけて、利子、資本の価値減少（減価償却費）、危険費、租税の各項目を扱った。それは、いかなる理由によるのであろうか。それについては、各項目を個別的に検討してから考えることにする。

（2）「資本費」の節の構成

「資本費」の節は、次の5項からなっている¹¹⁾。

- a) 経営の資本構造
- b) 原価要素としての利子
- c) 資本の価値減少（減価償却費）
- d) 危険費
- e) 租税

最初の項で、業種別の資本財の構成（貸借対照表の借方の構成）と資本構成（貸借対照表の貸方の構成）が検討される。資本財の構成と資本構成が基本的に資本費に大きな影響を与えるという認識のもとに資本財の構成と資本構成が論じられたのである¹²⁾。すなわち、資本費の原価作用因の問題が取り上げられている。

b) から e) までは、各項目の原価性の議論が中心になっている。もちろん、それだけではなく、各項目の背後にある経営現象自体についての説明もなされ

ている。まず、しばらくは、各費目の原価性の問題に焦点をあてて検討してみよう。

(3) 自己資本利子の原価性

「原価要素としての利子」の項では、自己資本利子 (Eigenkapitalzins) の原価性についての議論が中心である。メロヴィッツは、他人資本の利子が原価要素であるのは疑いないことであるとして、自己資本利子の原価性を証明しようとする。メロヴィッツの行っている議論を自分なりに整理してみると、次のようにまとめられる¹³⁾。

① 自己資本利子は、危険プレミアムを含まない純粋な利子である。それゆえ、資本家 (他人資本提供者と自己資本提供者を含む) の資本提供にたいする報酬であり、労働者にたいする賃金と同様の性質のもので原価となる。その場合、それに対応する支出がなかったとしても、資本家は、自分の資金を消費目的に振り向けたなら得られた効用を犠牲にしており、効用の犠牲の存在は、自己資本利子を原価として扱うことを正当化する。

② 経営比較、時間比較の場合の比較性を確保するため、さらに設備投資の意思決定を正しく行うため、経営政策 (在庫方針、生産方針) が利子に与える影響を明らかにするために、自己資本利子も他人資本の利子同様に、原価として扱う必要がある。

①の理由は、メロヴィッツがもっとも重視している理由で、職能理論 (Funktionentheorie) にもとづくものである。ここでいう職能理論とは、経営に参加するひとを、企業家職能、資本家職能、労働者職能に峻別するものである。資本家というのは、他人資本提供者と自己資本提供者を含んでいる。資本家職能とは、純粋に資本の提供だけを行い、その対価として利子を受け取る職能であり、危険の引き受けは行わない。危険の引き受けを行うのは企業家で、企業家は危険を負担するかわりに利潤を得る¹⁴⁾。しかし、実際には、企業家職能だけを果たすひとはいない。自己資本提供者が、資本家職能と同時に、企業家職能も果たすのである。それゆえ、職能理論は、実際には切り離せない職能を観念的に分離するものである。この職能理論にもとづき、資本家としての自

己資本提供者が受け取るべき報酬は、他人資本提供者が受取るべき報酬としての利子と同様のものであり、原価であるが、企業家としての自己資本提供者の危険引き受けにたいする報酬は、原価ではないとされる。しかし、なぜ、資本家にたいする報酬が原価になって、企業家の危険引き受けにたいする報酬が原価にならないのかについて説得力ある説明がないのである。

②の理由は、自己資本利子の原価性を証明するものというより、他人資本の利子とともに、自己資本利子を原価として扱うメリットとでもいうべきものである。ここに、資本の利用という重要な経営現象を原価理論に引き入れたというメロヴィッツの意図が現れている。事実、メロヴィッツは、流通関係費の分析のところで、商品回転率と売上高にたいする利子費用の割合との関係などについて、業種別統計的データにより明らかにしようとしている¹⁵⁾。

(4) 減価償却費の原価性と時価償却の主張

「資本の価値減少(減価償却費)」の項では、貸借対照表の借方の要素(資産)の価値減少の問題を扱っている。「長期的でかつ価値の減少する資本財(有形固定資産および類似の経済財: 特許権, 出版権, 所有権, 営業権)のみならず、流動的資本財(材料, 商品, 売掛金や受取手形, 有価証券, 外貨建預金)もまた投下資本の有高を減少させる価値減少を受けるのである。」¹⁶⁾このように、資本の価値減少は、減価償却費だけに限らないのであるが、減価償却費の問題が中心テーマとなっている。減価の原因についての議論や、本来減価償却費の計算方法はどうかといった議論もなされているが、ここでは、減価償却費の原価性の問題と時価償却の主張に焦点をあてる。

償却の必要性は、次のように、資本維持との関係で論ぜられている。「資本財の利用は、2つのものをもたらさねばならない。利子と償却額(Amortisations-quote)である。後者は、資本財がいずれは消滅することから必要になる。償却額は、資本の維持(および新規調達ないし元金返済)に役立つのである。償却額は、1期間の資本財の減少と同額でなければならない。」¹⁷⁾

上の引用文は、一般的な記述になっているが、有形固定資産の利用に置き換えてみると、毎年の減価償却費は、その期間の当該有形固定資産の価値減少と

同額でなければならぬことになる。そのゆえ、減価償却の方法についても、有形固定資産を毎年査定して、当該有形固定資産自体の状態やその市場価値をも考慮した上で、価値減少額を決定するのが本来的であると考えているようである¹⁸⁾。このように、メロヴィッツは、減価償却費を、有形固定資産の提供するサービスの消費というよりは、有形固定資産自体の価値の減少ととらえているのである。

メロヴィッツは、原価計算上、時価償却をすることについては意見の一致があると簡単に片づけて、損益計算上の減価償却の問題に移る。損益計算上も時価償却すべきだと主張し、カステンホルツ (W. B. Castenholz) の手続を紹介している¹⁹⁾。記述の中心は、損益計算上の時価償却の主張にある。時価償却により、設備の再調達原価が上昇しても、設備の取り替えが可能になるとしている²⁰⁾。厳密に言えば、メロヴィッツが紹介しているカステンホルツの方法では、償却終了時に、同種の設備の取替資金が留保されている保証はない²¹⁾が、意図としては、設備の取り替えを目指している。ちなみに、メロヴィッツは、なぜ、原価計算上、時価償却をすべきかという点についてとくに述べていない。

ところで、メロヴィッツは、原価理論のなかでなぜ、損益計算上の減価償却の処理を問題にしているのであろうか。そのことは、原価計算上の時価償却の主張が、価格設定、それも最低限、実体資本維持を確保する価格設定との関連で、問題になっていることを示しているように思われる。というのは、たとえ原価計算上で時価償却を行い、全部原価を補償する価格を設定し、原価を上回る収益がはいってきたとしても、それを損益計算上、費用と認識して、社内に留保しなければ、実体資本の維持は達成されないからである。

(5) 危険費の原価性

「危険」の項では、経営のなかで生起する様々な危険という現象を記述している。しかし、そこでも、危険が原価要素であるという主張がなされている。

メロヴィッツは、危険が、原価要素となる根拠を次のように語っている。「その不規則的性格にもかかわらず、危険は疑いなく重要な経済的要素である。

『経済的偶然』、『経済的事故』は、『すべての経済活動の正常な、成果決定的随伴現象』である。どんなに努力しても、経済過程を危険なしに実行することは、絶対に不可能であろう。危険は、個人主義的経済体制に内在するものである。およそ経済的効果を達成するためには、危険を冒して、材料、労働力、資本を投入しなければならない。しかし、それらが危険を冒して投入されるのは、創造された給付の価格のなかに、発生した損害を補償し、さらに積立金を形成するのに充分なだけの危険引き受けにたいする補償額が含まれることを市場が保証するときのみである。」²²⁾

危険が原価である根拠の1つとして、将来発生するかもしれない損害を埋め合わせる補償額が価格のなかにはいつている必要があるという理由があげられているが、これは、将来起こる可能性のある資本の減少を平均して原価要素としようとするもので、資本の維持と関係をもっているように思われる。

メロヴィッツは、危険の原価計算上の処理として3つの可能性を指摘している²³⁾。

- ① 保険料を原価にする。
- ② 危険の発生額が、経験率でわかる時は、危険分のプレミアムを製品原価に算入する。
- ③ 危険がまったく測定できない時は、マークアップ率 (Gewinnzuschlag) の中に含める。

今日、ドイツの原価計算論において、「付加原価」(Zusatzkosten) の1つとして「原価計算上の危険費」(kalkulatorische Wagniskosten) とされるのは、ここでいう②に属する項目である。①は、損益計算上も費用になるので、「原価計算上の危険費」とはいわない。③は価格設定のさいにマークアップ率のなかに含めるというのであるから、いわゆる「一般的企業家危険」に相当すると考えられ、現代では、原価要素とみなされていない²⁴⁾。1951年の『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』第2版以降、メロヴィッツは、危険を「一般的企業家危険」と「個別的危険」に区別して、「個別的危険」のみが原価となることを指摘しているが²⁵⁾、1933年の初版では、この区別をしていない。そして、

まったく測定できない危険が原価になるのかどうかについて、1933年においてはあいまいである。このような不明確性は、メレロヴィッツが、原価性の基準自体を明確にしていないことに由来する。この点は、メレロヴィッツの問題点として指摘しておかなければならない。いずれにせよ、まったく測定できない危険である以上、マークアップ率に含める危険プレミアムの決定は、恣意的にならざるをえないであろう²⁶⁾。

(6) 租税の原価性

「租税」の項では、最近税負担が増加しつつあることを統計的データを使って示したのちに、租税の原価性の問題を論じている。メレロヴィッツは、以下のように、租税の種類ごとに、それが原価要素かどうかを判定している。

基本的には、利益を課税標準とする租税が、原価要素にならず、財産、原価、売上高を課税標準とする租税が原価となるという考え方である。

具体的にいうと、所得税と法人税は²⁷⁾、原価要素にならない。財産税は、経営活動に利用している財産にたいするものという条件つきで、原価要素となる。したがって、投機的な有価証券、投機的な在庫にかかる財産税は、原価にはならない。1936年まで払わねばならない産業課金 (Industriebelastung) も、課税標準が財産であるので、財産税的性格をもっている。州や地方自治体によって課税される、土地税、土地財産税、家屋収益税なども、原価である。売上税、土地取得税、自動車税等の取引税は、あきらかに原価である。営業税は、課税標準が営業資本と営業収益と賃金総額の3つに分かれている。経営目的に使用している営業資本に課税される営業税は、原価である。営業収益税は、所得税に類似したものであり、原価要素ではない。賃金総額が課税標準となる場合には、明らかに原価要素である²⁸⁾。

所得税および法人税が原価要素でない理由として次の2点が指摘されている²⁹⁾。

① 生産や経済的給付自体ではなく、その成果に課税される。それゆえ、利益が生じなければ所得税や法人税は払わなくてもよい。

② 所得税や法人税必ずしも経営活動から生じたものだけに課税されるので

はなく、投機の利益やその他の臨時的利益も課税対象となる。

①の理由の意味は、2とおりに解釈できる。①の理由の前半を重視すれば、経営活動それ自体にたいして納税義務が生じるわけではないので原価でないということであるが、後半を重視すれば、資本維持の観点から解釈できる。すなわち、利益に課税される租税は、資本維持が達成されてから課税されるので、それによって資本が流出する危険がないので、原価とする必要はないということである。

(7) 資本費に属する各費目の原価性の議論に共通する考え方

自己資本利子、減価償却費、危険費、租税の各費目の原価性を根拠づける議論には、長期的に価格によって補償されるべき金額であるという共通した考え方が存在しているように思われる。もちろん、原価計算が、価格を決定するわけではない。メロヴィッツ自身も次のように述べている。「原価が価格によってどれほど補償されるかは、価格形成の問題であり、原価計算の問題ではない。原価計算は、原価を正確に計算しなければならないのであり、価格が原価を補償しすぎるか、補償したりないかは、市場の問題である。その場合、利益か損失がでることになるが、それは原価計算によってはじめて明らかにされるのである。しかし、原価と収益の境界はけっして流動的であってはいけない。価格が原価を補償しすぎる、あるいは、補償したりないという理由だけで、原価を収益の一部として処理したり、収益を原価の一部として処理してはいけない。」³⁰⁾

すなわち、何が原価であり、それゆえ価格によって補償されるべきかをあらかじめきちんときめておかねばならないというのである。そういつているにもかかわらず、ある要素が原価要素であると判断する基準を、メロヴィッツ自身は明確には述べていない。そのことは、メロヴィッツの限界として指摘しておかねばならない。しかし、上に検討した資本費に属する各項目の原価性の議論には、価格設定の観点がはいってきているように思われる。

自己資本利子については、経営比較や時間比較、意思決定目的の観点から、使用資本のすべてについてその利用のコストを考慮すべきであるという考えも

述べられており、価格設定の観点のみが関与しているとはいえないが、自己資本利子が自己資本提供にたいする報酬であり、その意味で価格によって補償される必要があるという思考もたしかに存在している。減価償却費の場合は、資本維持の観点が、原価性を根拠づける重要な基準となっていた。資本維持は、具体的な原価計算目的でいえば、価格設定に関係する。すなわち、資本の維持に必要なだけの十分な収益を確保するような価格を示すことは、実際にその価格の実現が不可能であっても、価格政策上重要なことである。資本の維持という観点は、資本の流出を補うという意味で、危険費や租税の原価性を裏付ける根拠の1つになっているように思われる。ただ、その場合でも、経営目的に関連するとか、正常なものであるといった限定がついていることに注意する必要がある。経営目的に関係するものという限定は、とくに租税のうち原価となるものを選択するさいに強調されていた。正常性の概念は、明示的には原価性の議論に関与していないが、たとえば危険費における損害の平均化の思考に影響を与えている。

メレロヴィッツが、『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』の第1章「経営資本循環—収益と原価の組織」において、「経営は、経営活動を行うために費消を行うが、そのさいの努力目標は、すくなくとも原価と収益の均衡を達成することである」³¹⁾と主張し、経営内の、原価から収益へ、収益から原価へという運動、すなわち資本循環を強調していることも、メレロヴィッツが資本維持の観点からの原価性を考えていることと符合している。

(8) 資本費によって描写される経営現象

いままで、資本費に属するとされる利子、減価償却費、危険費、租税の原価性についての議論を中心に検討してきた。しかし、「資本費」の節でメレロヴィッツは、原価性の議論のみをしているわけではない。ある要素が、原価であるという議論をするとともに、その背後にある経営現象を原価現象として取り上げるのである。

メレロヴィッツは、自己資本利子の原価性を議論するのみならず、資本回転率と利子負担との関係を業種別の統計資料により裏付けている³²⁾。減価償却費

の原価性について議論したあと、売上高や原価総額に占める減価償却費の割合について、業種別のデータにより確認している³³⁾。危険が原価要素であるということを主張するのみならず、危険の種類を細分化し、そのそれぞれについて、危険を減少させるための方策を議論し、その経営政策上の意味に注意を喚起している³⁴⁾。「租税」の項では、原価性のある租税を指摘するのみならず、租税の価格への転嫁可能性について議論している³⁵⁾。このように見てくると、メロヴィッツの資本費の検討には、資本費の原価性を議論することにより、いままでもあまり考慮されてこなかった経営現象を原価理論のなかに引き入れる意図があったのではないかという印象を強く受けるのである。

そして、そこで導入された、利子とか危険費とかの概念は、製造費用や流通関係費の分析の際にも利用される。それゆえ、「資本費」の節は、「製造費用」や「流通関係費」の節における分析の準備として、「職能別原価の分析」の章の1番最初におかれる必要があったといえるかもしれない。

3 原価概念の拡張

『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』第3章「原価の本質」第1節「原価の概念」において、メロヴィッツは、シュマーレンバッハにしたがって、原価概念の目的依存性を強調し、支出ではなく、製造過程や経営過程で財貨が消費されることが重要であると主張する。そして、原価を、「給付創造 (Leistungserstellung) のための財貨の消費を貨幣価値で評価したものである」と定義する³⁶⁾。さらにメロヴィッツは、原価の背後には必ず効用の逸失があることを強調する³⁷⁾。また、「原価概念」のところでは述べていないが、原価と費用の区別を扱った節で、原価は正常なものでなければならないという指摘を行っている³⁸⁾。

メロヴィッツの明示的な原価概念の説明においては、まず、財貨（または用役）の消費があって、それを評価してはじめて原価が生じるという前提がある。このような考え方は、現代でも一般的である。現代の原価理論においても、原価を量的構成要素と価值的構成要素に分けるのが普通である。しかし、この

ように量的構成要素と価値的構成要素とに一義的に分離できない原価がある。そのことに、グーテンベルク (E. Gutenberg) も気がつき、以下のような説明を行っている。「要素投入量にその価格をかけると、要素投入の原価が得られる。このような原価概念は、あまりにも狭い。というのは、さらに利子、租税、保険料、手数料、その他が原価となるからである。そのような用役と公課は、生産関数のうちに対応するものをまったくもたない。」³⁹⁾

ブッセ・フォン・コルベ (W. Busse von Colbe) = ラスマン (G. Laßmann) は、租税、手数料、分担金、保険料、謝礼および利子などのような量的構成要素を特定できない要素を「付加的要素」(Zusatzfaktoren) と呼び、「管理的要素」(dispositiver Faktor) や「基本的要素」(Elementarfaktoren) と並列に位置づけている⁴⁰⁾。実は、メロヴィッツが資本費で扱っている項目というのは、みなこの「付加的要素」に属するものなのである。減価償却費は、特殊な費目である。有形固定資産の消費は、2とおりの捉え方ができる。有形固定資産自体の価値を消費していると捉えることもできれば、有形固定資産の提供するサービスを消費していると見ることもできる。後者の見方によれば、原価を要素投入量と要素価格とに分解することができる。しかし、前者の見方によると、量的構成要素と価値的構成要素への分解が困難になる。その場合、資本価値自体の減少と捉えるほかない。そのような見方をメロヴィッツは、「資本の価値減少 (減価償却費)」の項で行っている。

したがって、メロヴィッツは、いままであまり考慮されてこなかった経営現象を原価理論のなかで扱うために利子、減価償却費、危険費、租税の原価性を議論したのであるが、それらの費目は、財の消費からはアプローチしにくい特殊な費用であったために、別の角度から原価性の問題にアプローチしたのである⁴¹⁾。そこで、そのような特殊な費目を資本費という名称でくくったのである⁴²⁾。

ただ、利子とその他の費目とは、意味が異なることに注意する必要がある⁴³⁾。利子は、資本利用のコスト、さらに正確に言えば資本拘束のコストという意味で資本費である。しかし、他の3費目は、資本の減少分の補填という性

格をもっているのです。資本費なのである。資本の減少ということからすれば、材料費や労務費も資本費になるはずである。しかし、それらは、資本の流出などということはいわなくても、量的構成要素が一義的に把握できる。資本費は、財の消費を一義的に把握できない項目を追加的に原価として認識するための範疇なのである。その意味で、資本費は、財の消費に基礎をおく原価概念を補完し、原価概念を拡張する作用がある。メロヴィッツは、原価概念を拡張することにより、原価理論の範囲を拡張したのである⁴⁴⁾。

4 原価理論における原価概念

メロヴィッツの資本費の理論には、さらに重要な問題が隠されている。それは、原価理論における原価概念の問題である。原価理論は、特定の原価計算目的とは無関係に、原価現象自体を存在論的に研究する説明理論である。しかし、原価というのは、メロヴィッツ自身指摘しているように、もともと目的概念であり、特定の原価計算目的を前提にしないと原価の範囲も確定できないし、原価の金額も決まらない。ここに原価理論の存在論的研究としてのジレンマがある。

筆者は、先の論文『ドイツ原価理論の確立』のなかで、原価理論が、メロヴィッツにより原価計算の枠から解放され、存在論的研究として確立したと主張した⁴⁵⁾。しかし、今回の資本費の検討で明らかになったように、資本費に属する各費目の原価性の議論においては、価格設定目的の観点がいってきている。もっとも、これは原価性の議論についていえることで、メロヴィッツの意図としては、利子、減価償却費、危険費、租税に関する原価現象を客観的に記述し、そこから経営政策的命題を引き出そうとしている。それゆえ、メロヴィッツの原価理論全体からみれば、けっして価格設定目的が支配的ではない。むしろ、客観的に原理現象の法則性を探るという点に注目すれば、メロヴィッツが重視する予算管理目的との関連が指摘されうる。このように原価計算目的が原価理論に影響を与えるかにもえて、原価理論が特定の原価計算目的に支配されることはない。原価概念との関係でみると、メロヴィッツにおける原

価理論と原価計算の関係は、不即不離の関係にあるように思えるのである。

5 結論と残された問題

メロヴィッツの1933年の『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』における「職能別原価の分析」の章の第1節にある「資本費」の節で扱われている項目は、けっしてそのすべてが財務費用という意味での資本費ではない。そこでは、むしろ形態別原価としての資本費が扱われていたといえる。しかし、そこでいう資本費は、材料費や労務費と並列的なものではなく、財の消費から出発する原価概念を補完して、原価概念を拡張するための枠組みであった。利子、減価償却費、危険費、租税の原価性を議論することにより、メロヴィッツは、製造費用と流通関係費に影響をあたえる原価作用因の分析の準備を整えた。その意味で、原価理論の範囲を拡大したのである。この点は、原価性の証明に成功したかどうかにかかわらず、メロヴィッツのメリットとして評価しなければならない。

存在論的研究としての原価理論が、原価概念としては、目的依存的な原価概念を使わなければならないというジレンマを、メロヴィッツは、原価性の議論のさいに価格設定的観点を形式的に導入することにより切り抜けた。このような切り抜け方を工夫したことは、メリットとして評価しなければならない。

しかし、原価と非原価を分離する原価性決定の基準について明確な意見が表明されなかった点は、やはりメロヴィッツの限界とせねばならないであろう。原価理論と原価計算の間の原価概念をめぐるジレンマにたいし、他の論者がどのような解決方法を工夫しているかを検討するのは、今後の課題である⁴⁶⁾。

- 1) 拙稿「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ロヴィッツ原価理論への発展—」一橋論叢、第99巻 第6号(昭和63年6月号)、23—40ページ。
- 2) 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。
- 3) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1933), S. 33.

- 4) Ebenda, S. 34.
- 5) 租税の位置づけは、不安定で、外部からの給付のところと位置づけられることもある。(K. Mellerowicz, a. a. O., S. 33.) 租税を国家が提供するサービスにたいする対価と考えるからである。また、メロヴィッツはすべての租税が資本費であるわけではないといっている。(K. Mellerowicz, a. a. O., S. 31.) しかし、どの租税が資本費で、どの租税が資本費でないのかは明示されていない。
- 6) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 31, S. 33.
- 7) 『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』の第2版以降の版では、職能別原価については、それほど重視されない。たとえば、第2版では、本文485ページ中、「職能原価グループ」の節には、わずか42ページが割かれているだけである。(K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (Berlin: Walter de Gruyter & Co., 1951), S. 81—122.)
- 8) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 44.
- 9) Ebenda, S. 34.
- 10) 『原価と原価計算 第1巻 原価の理論』の第2版以降の版では、資本費については、「形態別原価種類」の節でのみ論じられ、「職能別原価グループ」の節は、「原価発生領域としての経営職能」、「調達費」、「製造費用」、「販売費」、「管理費」の各項に分けられており、初版にみられたような職能別分類と形態別分類が混じったような構成は解消された。(K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1951), S. 53—122.)
- 11) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 44—126.
- 12) Ebenda, S. 45—47.
- 13) Ebenda, S. 56—58.
- 14) Ebenda, S. 34, S. 56.
- 15) Ebenda, S. 225 f.
- 16) Ebenda, S. 68.
- 17) Ebenda.
- 18) Ebenda, S. 71.
- 19) Ebenda, S. 74 f. W. B. Castenholz, *A Solution to the Appreciation Problem* (Chicago: LaSalle Extension University, 1931), p. 13 ff.
- 20) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 75.

- 21) 2つの理由で、カステンホルツの方法は、設備の取り替えに必要な資金の留保を保証しない。第1の理由は、カステンホルツが、期末の再調達原価ではなく、期首の時価(再調達原価)に基づいて減価償却を行っていることである。第2の理由は、過去の減価償却費の計上不足の追加計上(取り戻し償却)を行っていないことである。
- 22) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 84.
- 23) Ebenda, S. 92 f.
- 24) 現代のドイツ原価計算論では、最気後退、インフレ、技術進歩、急激な需要の変化など、企業全体にかかわる危険は、「一般的企業家危険」(allgemeines Unternehmerwagnis)と呼ばれ、原価にはならない。個々の活動、部門、製品品種などに関連する「個別的危険」だけが、原価になる。「原価計算上の危険費」には、在庫危険(盗難、陳腐化、価格の下落、棚卸減耗等)、製造危険(仕損、製品保証、設備の異常な損傷等)、開発危険(研究開発の失敗)、販売危険(貸し倒れ、為替差損等)、その他の危険(危険物製造時の危険等)が含まれる。(L. Haberstock, *Kostenrechnung I* (Hamburg: S+W Steuer- und Wirtschaftsverlag, 7. Aufl., 1985) S. 113 f.)
- 25) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1951), S. 58.
- 26) 1938年の『公的機関との契約者にたいする総原価にもとづく価格決定基準』には、一般危険分のプレミアムは、 $[\text{経営資本} \times 1.5\%] + [\text{売上高} \times 1.5\%]$ で計算し、全体で、経営資本の4.5%を越えてはいけないと規定されている。(G. Seicht, *Moderne Kosten- und Leistungsrechnung: Grundlagen und praktische Gestaltung* (Wien: Industrieverlag Peter Linde Ges. m. b. H., 4. Aufl., 1984), S. 115.)
- 27) 個人商人や人的会社(匿名組合、合名会社、合資会社等)には、所得税が適用され、資本公司(株式会社、株式合資会社、有限会社等)には、法人税が適用される。法人税は、法人の所得税といえる。
- 28) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (1933), S. 117—119.
- 29) Ebenda, S. 117.
- 30) Ebenda, S. 119.
- 31) Ebenda, S. 1.
- 32) Ebenda, S. 55.
- 33) Ebenda, S. 80—82.

- 34) Ebenda, S. 100—109.
- 35) Ebenda, S. 124—126.
- 36) Ebenda, S. 24 f.
- 37) Ebenda, S. 25 f.
- 38) Ebenda, S. 39 f.
- 39) E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I Die Produktion (Berlin, Göttingen, Heidelberg: Springer, 4. Aufl., 1958) S. 228. 溝口一雄・高田馨訳「経営経済学原理 第1巻 生産論」千倉書房, 昭和32年, 236ページ.
- 40) W. Busse von Colbe und G. Laßmann, Betriebswirtschaftstheorie, Band 1 Grundlagen, Produktions- und Kostentheorie (Berlin, Heidelberg, New York: Springer, 1975), S. 68 f. 内藤三郎監訳・藤本弘人・今井一孝・佐藤康男訳「経営経済理論 第I巻 基礎, 生産と原価の理論」法政大学出版局, 昭和54年, 86—87ページ.
- 41) メロヴィッツ自身, 次のようにいっている。「資本費消は, しばしば計算要素として無視される運命にある. 多くの場合, 資本費消の基礎にある事実が認識されないからである。」(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (1933), S. 31.)
- 42) メロヴィッツ自身, 資本費は時間の関数であるという共通性をもっていると指摘している。(K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten (1933), S. 44 f.) しかし, この指摘は, 資本費の本質を示すものではない.むしろ, 資本費が, 財の消費からアプローチできないゆえに, 結果的に時間の関数であるという属性をもつにいったと考えることができる.
- 43) カール・ハックス (K. Hax) は, メロヴィッツが, 利子と減価償却費を同様に資本費として扱ったことを批判する. すなわち, 減価償却費は, 貸借対照表の借方に現れる物財, すなわち, 国民経済的生産資本の使用によって発生するのにたいし; 利子は, 貸借対照表の貸方に現れる, 財貨にたいする占有力の意味での経営に必要な抽象的な総資本の使用により発生するという。(K. Hax, Kritik des Buches von Mellerowicz, Konrad: Kosten und Kostenrechnung, Bd. I: Theorie der Kosten, 2. Aufl., 1951, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Neue Folge, 5. Jahrgang, 1953, S. 253 f.)
- 44) この結論は, 拙稿「ドイツ原価理論の確立」の四, 「メロヴィッツによる原価理論の新領域の開拓」の結論を補完するものである.
- 45) 拙稿, 前掲論文, 36ページ参照.
- 46) キュッパ (H.-U. Küpper) は, 価値的原価概念が, その目的依存性のために,

原価理論の原価概念としては不適當であり，支出的原価概念が，原価理論上の言明の構築とその検証に適していると主張している。(H.-U. Küpper, Kostenbewertung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens (Stuttgart: C. E. Poeschel, 2. Aufl., 1981), Sp. 1016.)

(一橋大学専任講師)