

《書 評》

西田芳次郎著「ルンメル原価計算論研究」

尾 畑 裕

1 はじめに

西田芳次郎教授の長年にわたるルンメル研究の成果をまとめた「ルンメル原価計算論研究」(同文館出版, 2003年)が出版された。わが国においても, ドイツの原価理論, 原価計算の研究者の間では, ルンメルはよく知られた論者である。ただ, その業績は, ルンメル独自のユニークな構想のもとになされており, 難解な著作のひとつである。そして, さまざまなドイツ原価理論, 原価計算の研究書において, ルンメルに言及することはあっても, 断片的な紹介にとどまり, その体系的な研究は行われてこなかった。その意味で, 西田芳次郎教授の研究が出版されたことは非常に喜ばしいことである。本書評では西田芳次郎教授の近著「ルンメル原価計算論研究」の内容を検討しながら, この著書の評価をおこなってみたい。

本書の第1章において, 著者は, キルガーとグーテンベルクのルンメル評を紹介している。キルガーはドイツの限界原価計算の起源には, シュマーレンバッハとルンメルがあると主張する。そして, グーテンベルクも, 「我々の見るかぎり, 原価理論と原価計算に関するシュマーレンバッハの基礎的研究以来, 原価計算と原価理論の問題について, ルンメルほど新しい観点をもって現れた経営経済学的著作家は存在しない」と総括している。このように, ドイツにおいてルンメルはけっして低く評価されているわけではない。しかしながら, キルガーやグーテンベルクによって, 高い評価が与えられていながら, ルンメルの原価計算論につい

て、日本はおろかドイツにおいてもかならずしもその全貌が明らかにされていないと著者は考える。果して、キルガーやゲーテンベルクの評価は正当なものか。そのような問題意識から、ルンメル原価計算論を忠実に理解することを目的に著したのが本書であるといつてよい。

2 本書の概要

本書は、9章からなっている。

- 第1章 ドイツ原価計算史上のルンメル
- 第2章 統一原価計算論の発想
- 第3章 初期の統一原価計算論
- 第4章 時間原価計算論
- 第5章 ブロック原価計算論
- 第6章 比例的減価償却論
- 第7章 統一原価計算の機械工場の実務例
- 第8章 統一原価計算の製鋼所の実務例
- 第9章 若干の展望

第1章において、ゲーテンベルクによるルンメルの評価の紹介を通じながら、ルンメルの経歴や、ルンメルの功績を概観する。1章の最後で、ルンメルの経営観、経済観を抽出し、彼を原価計算の研究に向かわせた動機を推測しようとしている。

第2章において、ルンメルの統一原価計算論の基本的発想はどのようなものであるかをスケッチしている。このなかで、ルンメルのいう「比例性の法則」の意味、「統一的」の意味も概要が示される。

第3章において、ルンメル原価計算のもっとも本質的な特徴と著者が考える「原価計算の基本シェーマ」が詳細に紹介される。この基本シェーマの解説を通じて、ルンメルの基本的発想を確認しようとしている。

第4章においては、著者がルンメル原価計算論の中心テーマであるとする時

間原価計算論が明らかにされる。

第5章においては、ルンメルのブロック原価計算の思考が、1930年代前半の所説と1930年代後半の所説、1949年主著3版とにわけ、ルンメルの考えにそって詳細に分析されている。

第6章においては、第5章における問題提起を受けて、1930年代後半に顕著にあらわれたルンメルにおける比例的減価償却論があつかわれる。

第7章、第8章においては、ルンメルの示している7工場のケーススタディから機械工場のケースと製綱所のケースのふたつをとりあげ紹介する。

第9章においては、「若干の展望」として今後の課題、本研究のインプリケーションが示されている。

3 ルンメルにおける比例性原則の意味

著者は、本書を通じて、ルンメル原価計算論はなぜ「統一原価計算論」なのか、そこでの比例性原則とはどういうことかを明らかにした。

まず著者は、第3章「初期の統一原価計算論」において、統一原価計算シェーマについて紹介し、検討している。

$$K = k \cdot s$$

これが、原価計算の基本等式であるという。原価を K 、選定された配賦量が s で、 k は比例定数で、配賦1単位あたりの原価である。配賦単位が複数になる場合は、

$$K = k_1 \cdot s_1 + k_2 \cdot s_2 + \dots$$

以上は間接費だけの場合で、直接費がはいると以下ようになる。

$$K = e_1 + e_2 + k_1 \cdot s_1 + k_2 \cdot s_2 + k_3 \cdot s_3 + \dots$$

これらの基本的な等式の紹介に続き、具体的な数値例にもとづく原価シェーマの例が、紹介される。

この範例的な分析に続いて、ルンメルにおいては、 K を s で除した配賦単位原価 k を標準値と実際値を比較することが重要であることが明らかにされる。

また、原価シェーマが展開されていくなかで固定費を分離してあとから付加す

の方法が示されており、そのなかにブロック原価計算的な理解をみてとれるとしている。

また、このようなシェーマの構築が、技術者としてのルンメルの膨大な技術学的研究の上になされていることが再三にわたり指摘されている。

第4章「時間原価計算論」においては、著者がルンメル原価計算論の中心テーマであるとする時間原価計算論が明らかにされる。ルンメルの時間原価計算は、1計算期間の暦時間、製造時間、準備時間、変調時間、法定休憩時間、法定休憩時間を除く就業時間などの時間概念を区別し、一定期間の原価発生額を、すべてこれらの各種の時間に比例する原価として統一的に説明しようとするものである。固定費を暦時間比例費とすることにより、比例費と固定費が統一的に説明される。

これらの紹介により、ルンメルのいう統一原価計算の意味がかなり鮮明になったといえる。

4 ルンメルにおける固定費論に内在する2つの思考について

第5章の「ブロック原価計算論」においては、ルンメルのブロック原価計算の思考が、1930年代前半の所説1930年代後半の所説、1949年主著3版の所説とにわけ、ルンメルの考えにそって詳細に分析している。その分析の結果、ルンメルを、限界計画原価計算の論拠づけをおこなったもののひとりと考える通説的な理解にたいして疑問をなげかける。まず、ルンメルの固定費にたいする捉え方は、時代によって変化する。1930年代前半においては、暦時間比例的として、ブロック的な扱いを支持しているようにみえるが、1930年代後半からは、固定費を製造時間に比例的にとらえる比例的減価償却の議論がでてくる。このように、ルンメルの固定費の捉え方は、必ずしも限界計画原価計算に結びつくとはいえないことを指摘するのである。

第6章「比例的減価償却論」においては、第5章における問題提起を受けて、1930年代後半に顕著にあらわれるルンメルの比例的減価償却論をさらに詳細に検討する。ルンメルのもともとの思考では、原価はなんらかの原価作用量に比例的に変動するものとみなし、この視覚から原価計算諸形態の統一的な理解をめざして

いる。固定費については当初は、暦時間に比例するものとして、すべての原価がなんらかの原価作用量に比例するものとして体系化を企画していたわけであるが、この暦時間比例性は、操業度比例性とはまったく関係しない。比例費と固定費を理論的に説明する方法には、暦時間比例性と操業度比例性の関係を断ち切って、固定間接費の配賦を拒否する考え方と、両者の間に何らかの「比例的関係」を技巧的に擬制する方法があるとす。そして前者がブロック原価計算であり、後者が比例的減価償却論であると著者は理解する。

通説的なルンメル理解では、この前者の考えのみが強調され、比例的減価償却論が切り捨てられている。このような理解は、ルンメルの理解として問題があるのではないかというのが、著者の立場である。

5 西田芳次郎氏の貢献

著者が、「ルンメル原価計算論研究」においてめざしたのは、まず第1に正しいルンメル原価計算論の理解である。著者の言葉を借りるならば、ルンメル原価計算論の密着的な解釈である。

本書によりルンメルの統一原価計算論の全貌が明らかにされたことにより、次の2つの重要な貢献がなされたといえよう。

ひとつは、ルンメルは、どのようにして「統一原価計算」を達成しようとしたか、その詳細が明らかになったことである。原価を比例性という観点から統一的にモデル化して、それに基づいた原価計算を構築することが統一原価計算であることが明らかにされた。

2番目の重要な貢献は、キルガーのように、一方的にブロック原価計算を重視して比例的減価償却論を無視することが、ルンメルの正しい理解を妨げていることを指摘したことである。ルンメルには、固定費を暦時間に比例するものとして、固定費をブロックとしてとらえる考え方とともに、操業度に比例的に考える比例的減価償却論の考え方の両方があり、その両方を考慮しなければルンメルの正しい理解にはならないことを強調する。そして、その2つの異なる考え方をつなぐものが、原価を原価作用量にたいする比例性として理解する統一原価計算論の基本

思考なのである。

著者は、ルンメル統一原価計算論の全貌を忠実にあきらかにすることをもっとも重視しているために、ルンメル原価計算論のドイツ原価理論、ドイツ原価計算論学説史上における位置付けの試みについては、非常に抑制的である。文章の間から、著者なりの位置付けがあることが窺えるのであるが、それを明確に表明することに非常に慎重になっているように思われる。このあたり、読者としては、もう少しつっこんだ著者自身による見解を知りたいと思うところであるが、反面、著者が抑制的である分、著者が明らかにしたルンメル像にもとづいて自由に想像をふくらませることを可能にしているともいえる。

私が本書によって興味を喚起されたのは、ルンメルとグーテンベルクの関係である。グーテンベルク自身、ルンメルをたびたび引用しているし、本書の指摘によっても、キルガーよりもグーテンベルクが、ルンメルを正しく理解していたことが窺える。ルンメルにおいて、固定費をブロック的にとらえる考えかたと、比例的減価償却論にあらわれる減価償却費を比例的にとらえる考え方の2面性が見られることは、本書の重要な指摘であるが、このような2面性は、私見では、グーテンベルクにもまたみられるのである。すなわち、グーテンベルクの生産理論は、変動的要素のみを対象としている。固定的な要素については費消関数による把握を断念して、これを固定費として一括して把握する。これは限界計画原価計算につながる考え方であり、その方向に発展させたのはキルガーであるといえる。それにたいし、グーテンベルクには、有効費用と無効費用に分ける考え方があり、これは固定費の有効部分のみを製品に配賦するという考え方につながり、全部原価計算にむすびつく。こちらの方向への原価計算への応用は、ドイツではしばらく見られなかったが、プロセス原価計算がでてきたときに、ドイツにおいても資源利用原則として理論的に発展されられたと考えている。著者の西田教授も、むすびの部分でルンメルと最近のABC/ABM、プロセス・コストイングとの関連性について示唆している。

このようにみえてくるとグーテンベルクの2面性も、実はルンメルから引き継いだものなのかもしれないと思えてくるのである。もちろん、この点については、

(180) 一橋論叢 第131巻 第5号 平成16年(2004年)5月号

もったきちんと検証する必要があるが、このような想像を許してくれるのもまた、非常に抑制的に書かれた本書の特徴である。

(A 5判, 159ページ, 同文館出版, 2003年10月刊, 本体 3,300円・税別)

(一橋大学大学院商学研究科教授)