

メレロヴィッツ原価理論における 経験的研究の検討

尾 畑 裕

第1章 序章

第1節 原価理論におけるエンピリカルアプローチの意義

経営経済的原価理論（以下、単に原価理論と略す）は、原価の発生額に影響を与える原価作用因を認識し、その原価発生額への影響を体系的に明らかにする説明理論である。現代のドイツにおける原価理論においては、主としてコンセプチュアルアプローチが使われている。コンセプチュアルアプローチというのは、生産要素の消費を数学的なモデルにより描写することにより原価発生メカニズムを解明する原価説明の方法である。すなわち、コンセプチュアルアプローチにおいては、原価は、生産要素の消費とその要素価格の積として捉えられる。コンセプチュアルアプローチの原価理論は、生産過程を、生産要素の結合過程とみる。そして、それぞれの生産要素の消費量がどのような原因に依存するかを表す生産理論モデルが構築される。このように、コンセプチュアルアプローチの原価理論においては、その基礎に、インプットからアウトプットへの量的な変換過程をとらえる生産理論が存在する。

原価理論においては、コンセプチュアルアプローチのみならず、エンピ

リカルアプローチを利用することができる。エンピリカルアプローチとは、個別企業の原価データあるいは、業界の平均値などの統計的な原価データをもとに原価発生法の法則性を明らかにする方法である。エンピリカルアプローチにおいては、なんらかの原価計算システムによって把握された原価データの存在を前提としている。

コンセプチュアルアプローチは、エンピリカルアプローチでは分離出来ない原価作用因の原価発生額への影響を明らかにすることができる。また、原価作用因相互の関係を明らかにし、原価作用因の組み合わせが原価発生額に与える影響を明らかにできる。これが、コンセプチュアルアプローチのメリットである。

しかし、現在の原価理論の発展水準からすると、コンセプチュアルアプローチによって、すべての生産要素の消費を説明できるわけではない。とくに、販売領域、財務領域、研究開発などにおける原価作用因をコンセプチュアルアプローチによって明らかにすることには、まだ成功していない。

そこで、原価理論は、コンセプチュアルアプローチとともに、エンピリカルアプローチをも併用する必要がある。エンピリカルアプローチは、とくにコンセプチュアルアプローチによる原価発生メカニズムの解明が進んでいない領域に分析を加え、将来コンセプチュアルアプローチによる解明がなされる場合の手掛かりを提供するとともに、コンセプチュアルアプローチにより得られた結論を経験的に裏付けるのに役立つはずである。

このように、原価理論においては、コンセプチュアルアプローチのみならず、エンピリカルアプローチも必要である。しかし、今日の原価理論は、コンセプチュアルアプローチに偏っている。私見によれば、ドイツ原価理論の発達史のなかでは、メレロヴィッツが、エンピリカルアプローチの代表者といえるのではないかと思う。しかし、今まで、メレロヴィッツのドイツ原価理論にたいするこのような貢献は、あまり評価されてこなかった。

ここで、従来のメロヴィッツ原価理論の研究の問題点について、簡単に
見ておこう。

第2節 ドイツ原価理論発達史におけるメロヴィッツの貢献について の従来の見解とその問題点

メロヴィッツは、シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) と比較すると、取り上げられることが、少ないように思われる。たとえば、中西寅雄教授の『経営費用論』¹⁾は、メロヴィッツの原価理論の著書が出版されて、3年後に発表されたのであるが、どういうわけかメロヴィッツには、まったく触れられていない。

山城章教授は、「経営費用論」において、シュマーレンバッハに端を発する「費用範疇論争」²⁾を整理している。シュマーレンバッハの費用範疇論は、それを真の範疇論として発展させる可能性と構成論的に発展させる可能性と法則論的に発展させる可能性とをはらんでおり、各論者が自分が重要だと思う方向に発展させたと山城教授は主張する。そして、費用範疇論争は、次第に費用法則論へと発展していく傾向があったことを指摘している。そして、費用法則論への発展に貢献したのが、メロヴィッツであった。このような山城教授の研究から得られるメロヴィッツ理論の評価は、シュマーレンバッハ理論の費用法則論的方向への発展・精緻化ということになる。

山城教授の研究は、それ以降のメロヴィッツ研究の方向にある意味で大きな影響を与えた。すなわち、原価と操業度との関係についてのメロヴィッツの理論に注目し、メロヴィッツを、シュマーレンバッハに始まる伝統的原価理論の完成者とみるのが、メロヴィッツについての通説的解釈となったのである。

その通説の代表は、溝口一雄教授である。溝口教授は、メロヴィッツ

のドイツ原価理論の発展にたいする貢献を次のように評価している。「シュマーレンバッハによって道を開かれた『経営経済的費用理論』は華かな論争的過程を経てメレロヴィッツに至って一応の体系を整えたのであるが、第2次大戦後においても依然としてこれがメレロヴィッツによって引き継がれ、若干の修正のみが行われたにとどまっている。(中略)メレロヴィッツが完全な意味において伝統的費用理論の代表者であるかどうかは問題となるかもしれないが、後に展開されるように、そのグーテンベルクとの論争を通じて初めて、伝統理論の『方法』について或る程度の吟味を行った点にその存在理由を有していると考えなければならないであろう。³⁾」このように溝口教授の研究においては、シュマーレンバッハやその他の「原価範疇論争」に参加した論者とメレロヴィッツを比較する観点とメレロヴィッツとグーテンベルクを比較する観点が存在している。ただし、そこで考えられているメレロヴィッツの原価理論とは、主として原価と操業度の関係を扱った「能力費」の部分のことを考えているのである。

山形休司教授の「原価理論研究—ドイツ原価理論の展開—」においては、メレロヴィッツの原価概念などについても詳しく検討され、またメレロヴィッツ原価理論の社会的経済的背景について検討されているのが、ユニークなところである。⁴⁾しかし、溝口教授の場合と同様に、操業度と原価の関係を扱ったところ以外のメレロヴィッツの原価理論、たとえば流通関係費や資本費の経験的研究については、とくに上げられていない。山形教授は、「実証的原価研究と原価分析」という1章を設けているのであるが、⁵⁾そこでも、メレロヴィッツの経験的研究は上げられていない。

グーテンベルクの『経営経済学原理—第1巻生産論』が出版された1951年以後、ドイツでは、グーテンベルクとメレロヴィッツの間でいわゆる「費用論争」が展開された。また、それと並行して、主に、メレロヴィッツとグーテンベルクの間で、いわゆる「第3次方法論争」が盛んに展開さ

れた。この論争は、非常に有名であるので、この論争との関係でメロヴィッツ原価理論が扱うことが極めて多い。

たとえば、小林哲夫教授の『経営費用理論研究』や三雲宗敏教授の『費用理論の展開と原価理論⁶⁾』でメロヴィッツの原価理論が取り上げられているのは、メロヴィッツ原価理論との対比において、近代的原価理論の意味をはっきりさせるためである。それゆえ、扱われる内容も、「費用論争」で問題になったようなところ、すなわち原価範疇論や原価法則論を扱った部分に限定されている。

従来のメロヴィッツ原価理論についてのわが国の研究の成果は、以下の点にまとめられると思う。

- ① 「費用範疇論争」との関係で、メロヴィッツの占める位置が明確にされた。
- ② メロヴィッツの原価法則論の概要が紹介され、その一応の評価がなされた。
- ③ シュマーレンバッハの比例率の理論とメロヴィッツの限界原価の理論の比較がなされた。
- ④ メロヴィッツとグーテンベルクの「費用論争」が紹介され、メロヴィッツに代表される伝統的費用理論とグーテンベルクに代表される近代的費用理論の方法論上の違いや仮定の違いなどが明らかにされた。

他方、従来の研究の共通の問題点は、その検討の対象が、原価と操業度の関係あるいは原価と経営規模の関係を論じた部分に限定されているということである。すなわち、メロヴィッツの原価範疇論や原価法則論が検討の中心なのである。たしかに、それらは、メロヴィッツ原価理論の重要な部分ではあると思う。ただ、1933年の「原価と原価計算 第1巻 原価の理論⁸⁾」に関する限り、著書全体を貫くのは、原価についての法則性の経験的研究である。それは、原価と操業度の関係だけにかぎらず、様々な

原価作用因と原価との関係についての経験的研究である。

筆者は、別の論文のなかで、メロヴィッツが原価理論を原価計算論から独立させ、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と指摘した⁹⁾。ところが、その際重要な役割を果たしているのが、経験的研究にほかならない。このような点は、従来のメロヴィッツ研究では、まったく問題とされてこなかった。しかし、メロヴィッツの方法は、現代の原価理論で軽視されているエンピリカルアプローチを本格的に利用している点で、注目すべきものであり、私見によれば、この点がメロヴィッツ原価理論の現代的意義でもあると思う。このように大事な点が考慮されてこなかったと意味で、今まで、メロヴィッツの原価理論は、過小評価されていたといえよう。

第3節 本論文の意図と方法

筆者は、先に、「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—」という論文を書いて、シュマーレンバッハとメロヴィッツの原価理論の構造を比較し、両原価理論の差異を、シュマーレンバッハとメロヴィッツの発想の差異に関係づけ、その発想の差が、どのような社会的経済的背景の違いと関連をもっているかを明らかにした。「ドイツ原価理論の確立」において、シュマーレンバッハ原価理論が、原価計算への応用を志向しているのにたいし、メロヴィッツの原価理論が、事実の認識を志向し、その認識を経営政策に応用することを目指していることを明らかにした。事実を志向した原価理論を背後から支えているのが、実は、メロヴィッツの経験的研究である。ただ、先の論文では、メロヴィッツの経験的研究の具体的事例について充分検討する余裕がなかった。そこで、本論文において、メロヴィッツ原価理

論における経験的研究の具体例を取り上げて、評価してみたいと思う。そのことは、メレロヴィッツのドイツ原価理論にたいする功績を正しく評価することにつながる。

メレロヴィッツ原価理論の経験的研究の典型的な实例は、1933年に出版された「原価と原価計算 第1巻 原価の理論」の初版のなかに存在する。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、経験的研究の占める位置が相対的に後退している。そこで、本論文においては、1933年の「原価と原価計算 第1巻 原価の理論」を研究対象とする。

メレロヴィッツの経験的研究の対象を、2つに分けて考えるのがよいと思う。すなわち、操業度以外の原価作用因と原価発生額との関係についての経験的研究と操業度の原価発生額についての経験的研究である。前者は第2章で扱い、後者を第3章で扱うことにする。

- 1) 中西寅雄「経営費用論」千倉書房, 昭和11年。この本は、昭和48年に新刻版として出版された。
- 2) 山城章「経営費用論」同文館, 昭和11年。この本は、昭和24年に改定版が出されている。
- 3) 溝口一雄「費用管理論」(増補版), 中央経済社, 昭和52年, 9~10ページ。
- 4) 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43年, 61~112ページ。
- 5) 山形休司, 前掲書, 199-245ページ。
- 6) 小林哲夫「経営費用理論研究」神戸大学経済経営研究所, 昭和39年。
- 7) 三雲宗敏「費用理論の展開と原価理論」同文館, 昭和44年。
- 8) K. Mollerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1933).
- 9) 尾畑裕稿「ドイツ原価理論の確立——シュマーレンバッハからメレロヴィッツ原価理論への発展——」一橋論叢 第99巻 第6号(1988年6月号), 23~40ページ。
- 10) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten*

(Berlin: Walter de Gruyter & Co., 2. Aufl., 1951)

第2章 多様な原価作用因についての経験的研究

第1節 はじめに

メロヴィッツの1933年の著書「原価と原価計算 第1巻 原価の理論」の第4章に「¹⁾職能別原価分析」という章がある。そのなかで、財務費用、流通関係費、製造原価の発生額に影響を与える原価作用因についての経験的研究がなされている。そこで、本章では、第2節に財務費用、第3節に流通関係費、第4節に製造原価を取り上げて、それぞれにどのような経験的研究が行われているかを検討してみたい。

第2節 財務費用

メロヴィッツは、まず経営の資本構造について説明する。メロヴィッツの資本構造 (Kapitalstruktur) についての説明を追ってみよう。ちなみに、資本構造とは、資本財の構成 (貸借対照表の借方側の構成) と資本構成 (貸借対照表の貸方側の構成) の総称である。

財務費用は、「まず投下資本の大きさ、ないしは資本財の大きさによって規定される²⁾」。資本財には、有形固定資産 (Anlage) と経営資本 (Betriebskapital) がある。経営資本は、棚卸資産 (Vorräte) と現金等価物および債権 (flüssige Mittel und Forderungen) がある。この3つの資本財のうち、どれが支配的であるかによって、有形固定資産集約的経営と経営資本集約的経営に分けられ、後者は、棚卸資産集約的経営と債権集約的経営に分けられる。この分類の基礎となっているのは、貸借対照表の借方に表現される資本財の構成 (der Aufbau der Kapitalgüter) である。³⁾

資本財構成と原価構成は、区別しなければならない。資本集約的経営、

労働集約的経営、材料集約的経営といわれることがあるが、これは原価構成の観点からの分類である。資本構成と原価構成は、観点が異なる。たとえば、鉱業では、労務費が単位原価の64.4%をしめ、原価構成では労働集約的であるが、資本構成では、有形固定資産が資本財総額の74.1%をしめ、資本集約的⁴⁾なのである。

各業種の典型的な資本財の状況は、生産過程と市場の要求に依存する。生産過程は、有形固定資産の割合を決定し、市場の要求は、棚卸資産の割合と債権の割合を決定する。多品種を揃えておく必要がない場合や販売量が安定している場合には、棚卸資産の割合は少なくなる。また、顧客への信用供与が、卸売業者によって肩代わりされるような場合には、債権の割合は少なくなる⁵⁾。

有形固定資産集約的経営の例としては、採掘、選鉱、鉄鋼業、建築材料業のような原料産業、ガラス工業やビール会社のような加工業、電力会社、ガス会社、水道会社のような供給経営、交通経営、不動産業、興行業があげられる。交通経営では、有形固定資産が90%をしめ、劇場企業の場合は、93.5%が有形固定資産である。逆に有形固定資産疎放的経営の例としては、商企業、銀行があげられる。商企業では、有形固定資産は平均して4.1%であり、銀行では、平均で5.4%⁶⁾である。

棚卸資産集約的産業としては、次のような産業がある。

- a) 収穫が周期的な産業（野菜缶詰業、葡萄酒醸造業）
- b) 材料を長期間ねかせておくことが技術的に必要な産業（材木業、皮革業）
- c) 生産過程が長期的な産業（橋梁建設、造船）
- d) 工業が同時に商業機能を果たす産業（金属工業）

商品集約的経営としては、すべての商業部門が当てはまる。工業経営でも小型鉄器やレンズ産業のような扱っている品目が多い場合に、商品集約

的になる。

債権集約的経営の例としては、以下のような産業がある。

- a) 顧客に対する信用供与を引き受けなければならない産業（機械工業、繊維産業）
- b) クレジットの小売業
- c) 銀行

資本財の構成は、資本構成（資本調達形態）に相応しなければならない。しかし、資本調達形態は、資本財の構成のみならず、企業形態や貨幣市場、資本市場の状態にも依存するとい⁷⁾う。

メロヴィッツは、以上のようにどのような業種では、どのような資本財構成が典型的であるかを、詳細に検討している。そこには、貸方側の資本構成が財務費用に影響を与え、貸方側の資本構成が、借方側の資本財の構成によって影響されるという認識がある。それゆえ、借方側の資本財の構成が何によって決まってくるかを明らかにしようとする。結局は、財務費用に影響を与える原価作用因の研究なのである。

資本構造だけが、財務費用を決定するのではなく、資本回転率が財務費用に影響を与える。メロヴィッツは、資本回転率について説明してい⁸⁾る。

資本回転率は、売上高と総資本の比率である。資本回転率の高い経営としては、次のような経営がある。

- a) 銀行（1年に100回転ぐらいする）
- b) 商企業
- c) いくつかの工業経営

資本回転率のとくに低い経営としては、次のようなものがある。

- a) 交通経営
- b) （ガス・電気・水道等の）供給経営
- c) 農業経営、採掘業

メロヴィッツは、「経営の資本構造」の項の後の「原価要素としての利子」の項でも、もう一度この問題を扱っている。資本回転率が低いと利子の負担は重くなり、資本回転率が高いと利子の負担は軽くなる。資本回転率と利子負担の関係を示すために、メロヴィッツは、業種別の資本回転係数と利子負担のデータを提示している（表1）。

メロヴィッツは、業種ごとに資本回転率が異なることを利用して、業種ごとの資本回転率と利子負担を比較することにより、資本回転率と利子負担の相関関係を明らかにしようとしているのであり、このような手法は興味をひく。結局、資本の回転がおそいほど利子負担の重いことが明らかになるのである。そして、結論として、次のように述べている。

業 種	資本回転率	利子負担
1. 鉱山	0.80	12.5%
2. 石・土採掘業	0.96	10.4
3. 鉄鉱石採掘業	1.20	8.3
4. 鋼・金属製品	1.38	7.2
5. 機械・装置組立	0.94	10.6
6. 電気製品	0.93	10.8
7. 化学工業	1.07	9.4
8. 繊維産業	1.20	8.3
9. 製紙産業	1.32	7.6
10. 食料品産業	1.82	5.5
11. 皮革・ゴム産業	1.36	7.4
12. 商業	1.58	6.3
13. 農業	0.33	33.3
14. 発電所	0.26	38.5
15. 交通経営	0.20	50.0

(表1)

「すべての経営は、その資本をできるだけ速く回転させるようにしなければならない。これは、経営政策、とりわけ、在庫政策と経営計画の問題である。」¹⁰⁾メロヴィッツは、利子費用の重要性を認識して、これを原価理論の分析の対象に含め、利子費用に影響を与える要因を認識し、それが、業種の特殊性とどのように関係しているかを明らかにした。財務費用の分析がそれまでほとんどなされていなかったことを考えると、これはメロヴィッツ原価理論のメリットとして、高く評価されなければならない。

現代の原価理論においては、ハイネンがとくに財務費用の分析を行っている。¹¹⁾しかし、一般には財務費用の原価理論的分析は、現代でも手薄である。そのことを考えると、メレロヴィッツが逸早く財務費用に影響を与える原価作用因の研究に着手していたことは注目に値する。

第3節 製造原価

メレロヴィッツは、「職能別原価分析」という章に「製造原価」という節を設けて、そのなかで、製造原価の原価作用因を取り上げている。ただ、操業度と原価との関係については、「能力費」という別の章で詳しく扱っている。メレロヴィッツによると、現代の生産は、とくに大量生産は、原価逡減というメリットと原価逡増というディメリットを持っているという。そして、原価逡減の原因を次のように整理している。¹²⁾

1. 規模逡減

- a) 大型機械
- b) 大経営（大型設備）
- c) 大企業（たとえばコンツェルン）
- d) 大口
 - aa) 大口生産ロット
 - bb) 大口売上（大口注文，多額の得意先別売上）
 - cc) 大口口座

2. 加速による原価逡減

3. 能力利用度上昇による原価逡減

上の表は、原価作用因のリストと考えることができよう。原価逡減を、大きく、規模逡減、加速逡減、利用度逡減の3つに分け、規模逡減の中に、機械規模、経営規模、企業規模とともに、ロットサイズを含めている点は、ユニークである。シュマーレンバッハも操業度以外の原価作用因、具体的には、経営規模、強度、ロットサイズ、収益性という4つの原価作用因に

13) について論じている。シュマーレンバッハの操業度以外の原価作用因の説明とメロヴィッツの原価作用因の配列には、工夫がみられ、原価作用因が、体系的に整理されているという印象を受ける。しかし、けっして原価作用因の体系化が図られているわけではない。この点は、シュマーレンバッハの場合と同様、メロヴィッツの操業度以外の原価作用因の考慮の限界である。

シュマーレンバッハの論じた、経営規模、強度、ロットサイズ、収益性という4つの原価作用因のうち、メロヴィッツは、収益性は取り上げていないものの、経営規模、強度、ロットサイズを、取り上げている。ただ、強度を上昇させた場合、それが原価にどのような影響を与えるかについては、シュマーレンバッハとメロヴィッツとでは、見解が分かれる。強度というのは、一定量の仕事をどれだけの時間で行うかということであり、生産の速度といってもよい。シュマーレンバッハもメロヴィッツも強度という言葉は使っていない。シュマーレンバッハは、「加速による原価の逦増」といい、メロヴィッツは、「加速による原価の逦減」といった。シュマーレンバッハは、急ぎの注文が飛び込んできて、それを定められた納期に間に合わせるために原価が逦増的になるということを「加速による原価の逦増」と14) している。それに対し、メロヴィッツは、生産の速度をあげる15) ことにより、仕掛品の回転率が上昇し、製品1単位当たりの利子負担が減少することを「加速による原価の逦減」と呼んでいるのである。たしかに、強度の上昇は、原価逦増の作用もあるだろうし、原価逦減の作用もあるだろう。ただ、どちらの作用がより重要であるかが問題となる。シュマーレンバッハは、原価逦増の作用が大きいと解釈し、メロヴィッツは、原価逦減の作用の方が大きいと解釈したのである。

さらに、注目すべき点は、企業規模による原価の逦減について、面白い説明がなされていることである。大企業は、いくつも工場を持っており、

その1部を休止させて、他の工場を完全操業できるので、経済の変動に対して、非常におおきな適応能力を持っていると指摘されている。この考え方は、グーテンベルクの量的適応に通じる考え方である。しかも、適応能力 (Anpassungsfähigkeit) という言葉を使っていることは、注目に値する¹⁶⁾。このように、量的適応の先駆的思考を持っていたことは、メレロヴィッツのメリットとして、高く評価されよう。ドイツの1920年代後半のいわゆる産業合理化時代においては、まさに、そのようなことが、実際に行われていた。独占的企業は、限界経営を次々と合併して、それを不況期に閉鎖したのである。

さて、経験的研究という本論文のテーマに関して重要なことは、メレロヴィッツが、製造原価に影響を与える操業度以外の原価作用因についても、原価作用因と原価の関係を経験的に裏付ける努力をしているということである。ここで、そのなかで、1つの例を紹介しよう。

まず、メレロヴィッツは、アメリカのパン工場の実例で、ロットサイズを変化させた時、1単位当たりの原価がどのように変化するかを示す表を掲げている¹⁷⁾ (表2)。

アメリカのパン工場の原価 (金額は、セント)

ポンド (百万)	原材料 I	加工費 II	販売費 III	管理費 IV	総原価 V
— 5	3.25	1.87	1.60	0.36	7.08
5—10	3.20	1.79	1.67	0.27	6.94
10—15	3.12	1.65	1.58	0.24	6.59
15—20	3.11	1.55	1.49	0.21	6.37
20—25	3.21	1.58	1.48	0.22	6.49
25—30	3.28	1.59	1.50	0.16	6.53
30—35	3.20	1.59	1.62	0.16	6.56
35—	3.33	1.96	1.56	0.15	7.00

(表2)

この表で、I, II, IIIにおいては、ほぼ15—20 (百万ポンド) のクラスで、原価が最小になっている。IVは例外だが、その影響は大きくない。メレロヴィッツは、このような表で、ロットサイズが原価に与え

る影響を量的に例証しようとしたのである。

そのほかに、メロヴィッツは、個別生産、ロット個別生産、大量生産などの生産形態が一定単位の製品の原価に与える影響を原価要素別に分析した研究や経営規模が単位当たり原価に与える影響を原価要素別に分析した¹⁸⁾経験的研究を引用している。

第4節 流通関係費

(1) 流通関係費分析の重要性

ここでいう流通関係費とは、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。その中には、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¹⁹⁾。

メロヴィッツによれば、1870年以來の技術進歩で、製造原価は、少なくとも20%安くなったが、流通関係費は、その期間に3倍になった。この流通関係費上昇の事実は、一般に知られているが、1. 実際の大きさ、2. 増大の原因、3. 削減の可能性については、ほとんど研究されていないと²⁰⁾いう。そこで、メロヴィッツは、まず流通関係費上昇の事実を統計的データによって明らかにしようとする。

流通活動に従事する人の数は、増大し、流通活動から生ずる所得の増大によって、流通活動の意味はますます大きくなるという。その結果、総原価にしろ流通関係費の割合は大きくなった。これを示すために、次のようなドイツ経済調査委員会の調査結果を紹介している²¹⁾(表3)。

明らかに、流通関係費は、相対的に上昇しているが、工業化が進んでいくと、絶対的にも増加する。その原因をメロヴィッツは、以下のように分析している²²⁾。

1. 生産が専門化し、そのため大量生産による供給が増加した。それは、運送費の増大を招く。

業 界	総原価中の 製造業の 販売費の %	卸売業が仕 入原価に 加える付 加価値 (仕入 価格の%)	小売業が仕 入原価に 加える付 加価値	最終販売価 格の中にし める流通関 係費の% (最小値)
鉄鋼製品	5—15	20	33—80	40%
時 計	6—13	20—35	60—80	51%
磁 器	7—12	30—50	50—70	52%
玩 具	10—20	28—33	50—70	53%

(表3)

2. 人口が集中するようになり、小口の生産物を大量にまとめる必要が生じた。

3. 運送手段の改良により、輸送範囲が拡大した。そのため、生産に有利なように生産を集中化し、経営を巨大化すると、輸送費が増大する。

4. 生産技術に比べて、販売技術が遅れている。販売領域では、生産領域と違って、機械化が進んでいない。機械の導入により、入手を節約しようとする試みは、効果が疑わしい。このような試みは、準備作業において部分的に成功を収めたが、本来の販売行為には、人手が不可欠である。

5. 生産費曲線と販売費曲線が異なる。販売においては、原価の逦増（および収益の逦減）は、生産におけるより早く生ずる。最終層の10~20%の顧客を獲得する方が、従来の80~90%の顧客を獲得する時より、コストがかかる。

6. 広告費が増大した。過剰生産能力の存在は、顧客獲得競争を激化させた。

製造原価に対する販売費の相対的・絶対的増大は、決して好ましいことではない。そこで、メレロヴィッツは、販売費の管理を強化して販売費の増大を製造原価の増大と同じ程度に押さえることが絶対に必要であると考えるようになった。そのためには、個々の販売段階ごとに、個々の販売

職能別に、そして個々の原価要素別に、原価作用因と販売費の関係および販売の発生額を知ることが必要であるというのである。²³⁾

このように、メロヴィッツは、製造原価に比べて販売費が相対的に増大傾向にあることを問題とし、これを是正するために、販売費の管理を強化することを主張する。そのための前提として販売費の原価理論的分析が不可欠であると考えたのである。

(2) 製造業の販売費

① 製造業の販売費の実態

メロヴィッツによれば、製造業における管理や販売の問題は、最近になってようやく注目されるようになったが、まだ関心は低いという。多くの製造経営では、販売費が分離して把握されていないので、販売費の発生額を知ることができない。しかし、しばしば販売費は、製造原価を上回ることがある。販売費分析の意味を以下のように述べる。「経営のある領域においては、いまだに昔ながらの勘による方法で経済活動が行われており、販売領域においても、正確な原価計算と数字に基づいた計画を行えば、何年か前に生産領域において達成したのと同じ程度の組織上の進歩を達成し、経営の収益性をいちじるしく改善できるかもしれないという考えに、長い間いたらなかった。²⁴⁾」すなわち、生産領域においては、もうこれ以上儉約の余地がなくなっているが、管理と販売の領域においては、まだまだ合理化と儉約の余地が残っていると指摘するのである。

製造業の販売費についてメロヴィッツがまず第1に明らかにしたかったことは、販売費の売上高にたいする割合の散らばり具合であった。メロヴィッツは、1928年のアメリカの経営における、販売費の高上高にしめる割合の業種ごとの散らばり具合を比較する研究を紹介している²⁵⁾(表4)。

ここで注意すべきは、同じ業種に属する企業であっても、販売費の売上高にしめる割合が企業ごとに大きく異なることである。業種によって、販

石鹼・掃除用品	売上高の 22 から 50%	売費のしめる比率が異
麵 類	" 11 から 20%	なるのは、ある意味で
穀 類	" 2.5 から 11%	は当然である。業種に
缶詰（肉の缶詰を除く）	" 8 から 20%	より、流通上の慣習な
肉 の 缶 詰	" 2 から 15.5%	どが異なることもある
塩漬け肉・ソーセージ類食品	" 10 から 21%	
コーヒー・紅茶・薬味	" 10 から 33%	

(表4)

う。しかし、同じ業種

でありながら、企業によって、売上高にたいする販売費の割合がこのよう
に変化するのとはなぜであろうか。この疑問が、製造業の販売費に影響を与
える原価作用因の解明にたいする出発点となるのである。

② 製造業の販売費に影響を与える原価作用因

メロヴィッツは、製造業の販売費に影響を与える原価作用因として、
次の3つをあげて、そのそれぞれについて検討している。

1. 売上品の構成
2. 注文のサイズ
3. 販売の地域的範囲

以下、そのそれぞれについて、メロヴィッツの説明を検討していくこ
とにする。

i) 売上品の構成

「製造業においては、販売は、けっして自己目的ではなく、目的のため
の手段である。それゆえ、製品構成は、販売技術の見地からではなく、生
産技術の見地のもとで構成されている。この点において、商業は有利であ
る。新しい品目を加えたり、収益性の悪い品目を落としたりして、販売組
織の利用を最適にすることができる。それに比べて、生産経営は、弾力性
に欠ける。生産経営においては、販売費は、多くの場合、第2義的原価で
あり、すでに設備が存在しているために、製造プログラムを作成のさいに
は、従属的役割を果たすにすぎず、今日ほとんど考慮されていない。この

ような態度がいかに間違っただものであるかは、どの経営にも個別販売費が高いために、自らの製造マージンのみならず、他の品目の製造マージンにも食いつく品目があるという事実が示してくれる。そのため、しばしば、生産技術的・製造原価的には好成績であるにもかかわらず、経営全体の収益性が悪いということがある。²⁶⁾」

メロヴィッツは、売上品構成が販売費に与える影響を示すために、電気機械産業のあるコンツェルンの経験的研究を紹介する。²⁷⁾

ある電気機械産業のコンツェルンに属するⅠ～Ⅴの5つの営業所があり、発電所関連製品、産業用製品、小型電気製品、鉄道用製品、その他という5つの製品グループを販売している。各営業所の売上品構成は以下のとおり(表5)。

各営業所の売上高の金額と、売上総利益、(仕入原価を除く)原価総額、その内訳(給料、旅費、賃借料、一般管理費、本社費の配賦額、税金)、販売利益の売上高に対す

品種グループ	Ⅰ	Ⅱ	Ⅲ	Ⅳ	Ⅴ
発電所関連製品	13.1	46.3	31.1	29.6	30.8
産業製品	61.8	18.5	28.3	24.1	25.1
小型電気製品	20.7	27.5	29.2	38.7	39.4
鉄道用製品	2.7	6.9	8.1	4.7	3.9
その他	1.7	0.8	3.3	2.9	0.8

(表5)

る割合をしめせば、(表6)のようになる。

Ⅳ営業所は、売上高に対する売上総利益の比率が16.9と比較の高いにもかかわらず、売上高に対する販売利益の比率は最低である。Ⅳ営業所の売上品構成の特徴は、小型電気製品の構成比率が高いことである。このような単価の安い製品は、売上の割に販売に手数がかかる。それゆえ、人手があるので、給料が多くかかる。Ⅳ営業所において、売上高に対する給料の比率は、とくに高い。また、小型電気製品を販売する場合には、多くの在庫を抱える必要があるため、保管費がかかる。それが、Ⅳ営業所の賃借料

	I	II	III	IV	V
売上高 (千ライヒスマルク) (以下売上高に対する%)	16 767	11 157	10 481	9062	5765
売上総利益 (%) (仕入原価を除く)	17.3	16.9	16.2	16.9	15.9
原価総額 (%)	9.1	10.1	11.6	12.7	10.8
内訳 (%)					
給料	5.2	5.1	6.4	7.1	5.6
旅費	0.7	1.1	1.2	0.8	1.1
賃借料	0.3	0.4	0.5	0.9	0.5
一般管理費	0.5	0.8	0.8	1.2	0.9
本社費の配賦額	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
税金	0.4	0.7	0.7	0.7	0.7
販売利益 (%)	8.2	6.8	4.6	4.2	5.1

(表6)

の比率の高さに表れている。その反面、小型電気製品は、セールスマンを派遣するよりは、店頭で売るので、旅費はかからない。²⁸⁾

ii) 注文のサイズ

売上品構成のみならず、注文の平均的サイズも、原価に影響を与える。小口の注文は、従来、主として生産技術の問題、製造原価の問題として考えられてきた。しかし、それは同様に販売費の問題であり、この領域で、とくに重要である。というのは、販売領域では、小口注文の不利な作用を克服する可能性が少ないからである。販売領域では、生産領域の場合のようにまとめて生産して在庫しておくことができない。²⁹⁾

注文のサイズに関係なく発生する固定費が存在する時には、経営は、注文ごとの売上高 (Einzelumsatz) の大きさを大きくすることに関心を持たねばならない。注文のサイズがある一定の大きさに達してはじめて利益があがるのである。それは、以下の表から明らかである (表7)。³⁰⁾

メレロヴィッツは、注文のサイズの問題にかんして次のような勧告をし

31)
ている。

注文のサイズの変化にともな
うポンド当たり販売費の変化

1. 各得意先ごとの売上高
に応じて、セールスマンの
訪問回数を変える。

2. 平均的注文サイズは、
得意先の種類によって異な
る。チェーン店の仕入れセ
ンターがもっとも大口の注
文をしてくれる。需要の集

注文のサイズ	1回の注文当た りの販売費 \$	売上1ポンドあ たりの販売費 \$
25ポンドまで	2.11	0.14
25— 50	2.31	0.06
51— 100	2.72	0.03
101— 200	3.51	0.02
201— 500	5.41	0.01
501—1000	7.31	0.01

(表7)

中は、販売する方にとって有利であるが、買い手独占によって引き起こさ
れる値引きと販売費の節約とを正確に計算し、比較しなければならない。

3. 注文の絶対的大きさのみならず、注文構成も重要である。少量ずつ様
々な品目からなる注文は、高い注文履行費がかかる。また、それ自体では
利益のあがらない目玉商品を大量に注文させないような統制が必要である。
iii) 販売の地域的範囲

ある一定の距離を越えたところに販売すると、輸送費がかさんで、利益
があがらなくなる。経営の不働能力を有効利用するために、遠隔地からで
も注文をとってくる傾向があるが、能力の有効利用のメリットと運送費の
増大が相殺されてしまうことがあることを知らねばならない。メロヴィ
ッツは、以下のようなアメリカ菓子製造業の経験的研究を紹介している³²⁾
(表8)。この研究によると、全体の70%が、500マイル以内の顧客へ販売
しており、その範囲の中でだいたい利益があがっているのである。

③ メロヴィッツによる製造業の販売費に影響を与える原価作用因の研究の評価

現代の原価理論のもっとも重要な課題は、原価作用因と原価発生額との
間の関係を説明することである。その意味で、メロヴィッツによる製造

菓子業界における得意先の場所までの距離と販売費の関係
(総売上高の%)

企業	売上高の割合	直接販売費	輸送費	その他	合計	純利益
499 マイルまで						
A	80.0	9.7	3.1	11.5	24.3	5.0
B	71.15	2.7	0.5	14.2	17.7	6.4
C	77.1	4.0	2.1	18.0	24.1	-1.9
D	73.0	13.1	1.0	12.9	27.0	6.6
E	100.0	7.0	4.1	11.0	22.1	-3.5
F	93.5	14.2	3.8	12.6	30.6	0.1
G	94.5	10.5	2.8	12.7	26.0	-1.0
500 マイルから 999 マイルまで						
A	16.3	9.1	7.4	10.6	27.1	-1.3
B	17.9	3.9	3.6	11.9	19.4	7.6
C	16.3	4.9	4.2	15.7	24.8	-2.6
D	20.6	15.9	6.0	14.0	35.9	3.2
E	—	—	—	—	—	—
F	6.5	20.9	8.2	12.2	41.3	-10.7
G	5.5	7.7	10.9	10.4	29.3	1.0
1000 マイルから 1499 マイルまで						
A	1.2	5.6	12.3	11.2	29.1	1.1
B	3.7	5.8	3.3	11.1	20.2	7.4
C	1.8	11.0	4.2	16.8	32.0	-19.8
D	6.1	13.3	5.8	13.2	32.3	5.1
E	—	—	—	—	—	—
F	—	—	—	—	—	—
G	—	—	—	—	—	—
1500 マイルから						
A	2.5	5.7	11.5	9.9	27.1	1.8
B	6.9	4.1	3.4	11.3	18.8	6.9
C	4.8	4.9	4.2	15.7	24.8	-2.6
D	0.3	19.2	18.0	12.8	50.0	-11.4
E	—	—	—	—	—	—
F	—	—	—	—	—	—
G	—	—	—	—	—	—

(表 8)

業の販売費に影響を与える原価作用因の研究は、現代の原価理論の課題と同じことを課題としているといえる。この点は、メロヴィッツの原価理論発達史上における貢献を評価する上で重要である。

メロヴィッツが、製造原価のみならず、販売費に影響を与える原価作用因と販売費発生額との関係を解明しようとしている点、さらに、その関係を経験的データにより裏付けようとしている点は、メロヴィッツ原価理論のメリットとして、強調しておかねばならない。販売費の原価理論的研究は、現在でもほとんど行われていない。また、経験的研究は、現代の原価理論においてもっとも不足している研究である。そのような観点からみると、メロヴィッツが、今から50年以上も前に、そのような研究の必要性を正しく認識し、しかも自らその問題に取り組んだことは、高く評価されねばならない。

(3) 小売業の原価の分析

① 業種別の小売業の原価の実態

メロヴィッツは、製造業の販売費のみならず、卸売業の原価、小売業の原価について、多くの経験的研究を紹介して、分析を加えている。卸売業の原価の分析については省略するが、メロヴィッツによる小売業の原価の分析をここで検討してみることにする。

メロヴィッツは、まず、小売業における原価の売上高に占める割合が業種ごとにどう異なるかを、経験的研究により示すことから始める。小売業の原価の割合が高いのは、時計・金製品・銀製品で、1931年においては、売上高の45.1%である。逆に小売業の原価の割合の低いのは、ドイツ食品購買組合で販売される雑貨・食料品で、1931年においては、売上高の12.8%³³⁾である。煙草も、小売業の原価は、1931年において売上高の13.2%と低い。

② 小売業の原価の原価要素別分析

メロヴィッツは、小売業の原価に影響を与える原価作用因を原価要素別に研究している。次に、それを検討してみよう。

i) 人件費

人件費は、平均的にいって、売上高の11%以上、原価総額のほぼ50%と高く、もっとも重要な原価要素である。その理由として、メロヴィッツは、次の2つをあげている³⁴⁾。

1. 機械化が進んでいない。
2. 労働のリズムを自分で決められないので、むだな時間が多い。

2についていうと、小売店の労働時間の1/3は、無駄な時間であるという。アメリカの紙製品販売業の時間研究によると、労働時間は、以下のよう³⁵⁾に利用されているという(表9)。

活 動	総労働時間の%
販売活動	25%
販売努力	9
現金収納・商品配達・簿記	15
倉庫の仕事	20
待ち時間	31
計	100%

(表9)

メロヴィッツは、このような無駄な時間を削減する方法、あるいは、有効に利用する方法を考えねばならないと提言するのである。売上高に対する人件費の割合は以下の要因に依存すると

³⁶⁾いう。

1. 従業員1人当たりの売上高
2. 経営のタイプ
3. 商品の価格

このうち、もっとも重要なのは、従業員1人当たりの売上高である。従業員1人当たりの売上高と、販売員1人当たりの売上高を区別しなければならない。デパートでは、販売員1人当たりの売上高は高いが、従業員1人当たりの売上高は低い。

従業員1人当たりの売上高は、以下のものに依存する。³⁷⁾

1. 商品の種類と販売の困難性
2. 1回の販売行為にかかる時間
3. 顧客1人当たりの平均売上高

このような分析から、メロヴィッツは、従業員1人当たりの売上高を高めて、売上高に対する人件費の割合を低くするための対策として、次の2つを指摘する。³⁸⁾

1. 販売の簡素化
2. 販売の機械化

販売の簡素化の例として、セルフサービス制の導入をあげ、販売の機械化の例として、自動販売機をあげる。しかし、結論としては、「いろいろな努力にもかかわらず、今のところ、本質的に原価の節約となる販売組織を見つけることに成功していない」という。³⁹⁾

ii) 店舗費

店舗費は、人件費に次いで大きい原価である。しかも、原価の性格としては、固定費であるという。⁴⁰⁾

小売業では、立地がもっとも収益性に影響を与える。食料品のように、毎日必要なものは、お客が少なくてもやっていけるが、一定期間をおいて必要となる商品の販売は、人通りの多い所に集中することになる。1928年にベルリンには、靴屋は、4403人に1件あり、鉄製品店は、4696人に1件、陶磁器・ガラス店は、4647人に1件、婦人服店は、5885人に1件、紳士服店は、8220人に1件の割合で存在していた。⁴¹⁾

小売店は、景気が悪くなったからといって、簡単に店舗を縮小することはできない。したがって、賃借料は、売上減少時には、もっとも負担となる。売上高に対する賃借料の割合は、とくに次のものに依存する。⁴²⁾

1. 1平方メートル当たりの平均賃借料

2. 1平方メートル当りに達成される売上高

1平方メートル当りに達成される売上高が大きくなると、それだけ高い賃借料が支払えるようになる。1平方メートル当りに達成される売上高は、とくに一定の期間をおいて必要となる商品の場合、都市の大きさに依存する。大都市ほど賃借料が高いため、平方メートル当たりの売上高が高くないと、この賃借料は払えない。

メレロヴィッツは、都市の大きさと売上高に対する賃借料の割合を調査した経験的研究を紹介する(表10)。

〔薬屋〕		メレロヴィッツによると、
都市の大きさ	売上高中の賃借料の%	賃借料節減の可能性はないと
人口 10000 人まで	2.83	いう。賃借料を節約すると、その不利を補うために、別の支出、たとえば、広告費などが増加するからである。 ⁴⁴⁾
10000— 30000 人	3.75	
30000— 50000	5.43	
50000— 100000	5.59	
100000— 250000	5.44	
250000— 500000	5.94	iii) 在庫費
500000—1000000	6.27	
100 万人以上	6.56	
〔織物店〕		在庫は、小売店が成功するか、失敗するかによって、決定的である。ドイツの国民経済全体の在庫費の 1/3 は、小売店の在庫費である。在庫品に投下された資本額に対する
都市の大きさ	売上高中の賃借料の%	利子は、相当な額になる。原価総額の約 8% が、自己資本および他人資本に対する利子
人口 30000 人まで	3.2	である。その額は、売上高の約 2% である。
30000—100000 人	4.4	
100000 人以上	4.7	
〔食料品店〕		に投下された資本額に対する
都市の大きさ	売上高中の賃借料の%	利子は、相当な額になる。原価総額の約 8% が、自己資本および他人資本に対する利子
人口 20000 人まで	1.8	である。その額は、売上高の約 2% である。
20000—100000 人	3.1	
100000 人以上	3.3	

(表 10)

である。その額は、売上高の約 2% である。

在庫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、メロヴィッツは、次の経験的研究を紹介している⁴⁵⁾ (表 11)。

商品の回転率が高くなることによって、負担が少なくなるものは、利子費用だけでなく、在庫のためのスペースも少なくてすむし、また在庫危険⁴⁶⁾も少なくなる。在庫危険には、陳腐化による値引きや棚卸減耗が含まれる。

業 種	業界 平均	A商店	B商店	C商店	D商店
織物販売店					
商品回転率	2.3	2.4	3.0	3.6	4.3
利子 (%)	1.3	1.2	0.6	0.5	0.1
靴屋					
商品回転率	1.9	2.0	2.5	2.9	3.5
利子 (%)	1.2	1.2	1.0	0.8	0.4
家具屋					
商品回転率	2.6	3.5	4.0	4.5	5.7
利子 (%)	1.5	0.8	0.7	0.4	0.1
薬屋					
商品回転率	4.0	4.3	5.5	6.5	7.0
利子 (%)	1.1	1.0	0.7	0.3	0.1

(表 11)

iv) その他の原価

人件費、店舗費、在庫費の他の小売業の原価には、郵送料、電信費、引取運送費、減価償却費、税金、広告費がある。経営が大きくなると、とくに以下の原価が相対的に増加する。⁴⁷⁾

1. 返品費
2. 値引き
3. 配達費
4. 与信費用

経営が大きくなれば、遠隔地の顧客も引き入れなければならないので、配達費がかさむ。ヨリ多くの顧客を引き付けるために、信用販売もしなけ

ればならなくなり、財務費用が増える。

③ 小売業の職能別原価のトレードオフ

ドイツでは、職能別原価分析の方法がほとんど知られていないし、利用もされていない。したがって、アメリカの調査結果を利用しなければならないが、小売業の原価形成が国際的に類似しているので、アメリカの調査結果の利用は容易であると主張する⁴⁸⁾。

メレロヴィッツは、次のようなアメリカのデパートの1930年の経験的データを⁴⁹⁾紹介している(表12)。

	売上高の%	このように、デパートの原価の主要部分
一般管理費	8.1%	は、販売費であるが、一般管理費も少なく
店舗費	7.3	ない。ここに、デパートという組織の弱点
広告費	4.2	があるという。それゆえ、相当過激な手段
仕入・商品管理	4.1	を使わないと、チェーン店や均一ストア
直接販売費	8.9	に負けてしまう ⁵⁰⁾ 。
配達費	0.8	
	<hr/> 33.4%	

(表12)

家具店も、管理費の割合が多い。ただ、家具店の場合、信用供与部の費用や、専門の仕入担当者の費用、インテリア・コンサルタントの費用が、管理費に含まれていることに注意しなければならない。家具店においては、本来の直接販売費は、1/7と少ないが、陳列場所、販売促進、一般管理が、半分以上の原価を発生させる。家具店では、販売準備が本来の販売より大きな意味を持つ⁵¹⁾。

それに対し、靴屋では、原価総額の70.5%が直接販売費であり、一般管理、仕入、広告の費用は、すべてあわせても29.5%にすぎない⁵²⁾。

このように直接販売費と管理費は、トレードオフの関係にあるといえる。

④ 小売業の原価の原価性格と原価経過

メレロヴィッツによれば、小売業は、資本集約的設備がないにもかかわらず、固定費の割合が非常に高く、とくに、賃借料、給料の大部分、在庫

費、税金、保険料、光熱費、動力費、広告費などが固定的であるという。そのなかでも、人件費と賃借料の固定的性格がとくに重要である。小売業では、原価総額の60%が固定費である。この原価の固定的性格は、売上の変動が大きいほど、小売店に負担をかける。小売店では、売上の変動に対して、ほとんど影響を与えることができない。製造業のように給付を事前⁵³⁾に製造できないからである。その点、交通経営と類似している。

景気変動が小売店に対して持つ意味は、不景気の際に、売上高がいちじるしく後退するということである。小売業の売上高は、1928年に365億ライヒスマルクとピークであったが、1931年までに、80億ライヒスマルク以上下がって、284億ライヒスマルクとなった。このような売上後退の場合、現在の能力を維持したまま、原価を最低限にまで引き下げるだけでは充分ではなく、能力を縮小することも重要である。しかし、売上後退に見合うだけの原価の節約が可能な経営はない。商業においては、その固定的構造のために、大部分の製造業より困難な状況にある。1930年から1931年にかけて、デパートでは、従業員を7 $\frac{1}{2}$ %縮小したが、その間、製造業においては、売上後退がもはや、それほど激しくなかったにもかかわらず、従業員⁵⁴⁾の15%を解雇した。

経営規模は、原価の売上高に対する適応能力に大きな影響を与える。小経営と大経営は、適応能力が少ない。小経営は、個々の経営の組織、とりわけ人間の労働力に最小規模が存在するために不利であり、大経営は、ある程度以下に縮小できない管理組織があるために不利である。このことは、とくにデパートに当てはまる。そのことを例証するために、メロヴィッツ⁵⁵⁾は、次のようなドイツのデパートのデータを紹介する(表13)。

給料、賃借料、租税は、売上高が減少しても、減少しないので、その売上高中の割合は上昇していく。その他の原価は、だいたい同じ割合にとどまっており、売上高と足並をそろえて、減少していつていることをしめし

ドイツのデパートの原価形成（原価は、売上高の％）

	1927	1928	1929	1930	1931
売上高（百万ライヒスマルク）	1290	1440	1430	1340	1150
対前年度比	+11%	+12%	-1%	-6%	-14%
給料・賃金	10.7	11.4	11.7	12.2	13.51
賃借料	2.3	2.9	2.9	4.0	3.48
暖房・照明・動力費	0.7	0.7	0.9	0.8	0.87
広告費	2.1	2.3	2.3	2.4	2.15
租税・保険料	2.4	2.1	2.0	2.2	2.96
旅費	0.3	0.3	0.4	0.3	0.35
その他	3.0	3.8	3.4	3.0	3.39
原価総額	21.5	23.5	23.6	24.9	26.71

（表 13）

ている。小売業の売上変動に対する適応能力は固定費構造のために非常に小さい。固定費は主として能力費である。それゆえ、正しい経営能力の選択は、小売業においては、もっとも重要な収益性作用因の1つである。⁵⁶⁾

(4) メレロヴィッツの流通関係費分析の基本的な方法

以上、メレロヴィッツによる販売費の分析を、その特徴が可能なかぎり明瞭に現れるような形で、紹介してきた。

メレロヴィッツによる販売費の分析の最大の特色は、経験的データを多用していることである。メレロヴィッツが、経験的データをどのように使って、販売費に関する分析を行っているかを、ここで整理してみたい。

メレロヴィッツは、おおよそ次の順序で、製造業の販売費、卸売業、小売業の原価についての原価理論的分析を行っている。

1. 業種別の売上高総原価率の統計を使って、業種ごとに、原価の散らばり具合にどのような差異があるかを確認する。
2. 原価要素別に、原価作用因を認識し、その原価への影響を経験的デー

メロヴィッツ原価理論における経験的研究の検討

タにより、確認する。その際、次のような工夫がみられる。

☆ 業種別データの有効な利用。

たとえば、小売業の在庫費に対する原価作用因としての商品の回転率の影響を検討する時に、業種ごとに商品の回転率に差異があることを利用して、商品の回転率と在庫費との関係を実証しているのである。

☆ 売上高に対する%表示。

原価を総額ではなく、売上高に対する%で表示することにより、規模の違う経営を比較できるようにしている。

3. 職能別の原価分析

原価要素別の分析の他に、職能別の原価分析を行うことにより、職能別の原価に代替的關係があることを明らかにする。たとえば、小売店のところでは、業種による管理費の割合の違いを経験的データを使って明らかにし、管理費と販売費の間に代替關係があることを明らかにしている。

4. これらの分析を通して、原価低減の可能性について検討する。たとえば、小売店の原価を要素別に分析することにより、在庫費に、原価削減の余地がもっとも大きいことを指摘している。

(5) メロヴィッツによる流通関係費分析の評価

メロヴィッツの流通関係費分析のメリットとしては、次の3つが指摘される。

1. それまで、ほとんど考慮されていなかった販売費について、原価作用因を認識し、その原価への影響を考察した。それにより、メロヴィッツは、販売費を原価理論の対象に引き入れた。実をいうと、メロヴィッツ以降においても、原価理論の歴史上、今日にいたるまで、販売費を原価理論の対象にしている論者は、ほとんどない。その意味で、メロヴィッツは異色の存在であるといえる。

2. 製造業の販売費のみならず、卸売業・小売業の原価についても分析の

対象とした。この分野の研究としては、たとえば1931年と1932年に出版されたコジオールの『商業におけるカルクラチオンと原価形成』第1巻「商業カルクラチオンの基礎」第2巻「商業カルクラチオンの形成と商業における原価⁵⁷⁾」という文献があるが、これは、商業に限定した特殊研究的色彩が強い。メレロヴィッツの場合、卸売業・小売業の原価の問題が、総合的な原価理論の一部として位置づけられているのである。

3. 販売費に影響をあたえる原価作用因と販売費との関係を経験的データにより、裏付ける努力をした。

メレロヴィッツによる販売費分析の限界にも触れておかなければならない。メレロヴィッツは、販売費に影響を与える原価作用因を認識し、その原価作用因と販売費の特定の原価要素との関係を経験的に裏付けようとした。しかし、その際、原価作用因相互の関係、複数の原価作用因がどのように相互に影響しあって販売費の総額に影響を与えるかといったことは論じられていない。そのための前提である、原価作用因の体系化が図られていないのである。もっとも、販売費の領域では、現代の原価理論においても、原価作用因の体系化は行われていない。たとえば、ハイネンは、「今まで、販売、調達、財務の分野を原価作用因の体系化の際に十分考慮することに成功していない⁵⁸⁾」と述べている。したがって、メレロヴィッツの限界は、現在でもまだ克服されていないのである。

第5節 メレロヴィッツの多様な原価作用因の経験的研究の特徴

メレロヴィッツ原価理論が、操業度だけでなく、多様な原価作用因を認識したこと、また製造原価のみでなく、流通関係費や財務費用についてもその原価作用因を発見し、その原価作用因と原価発生額との関係を経験的研究によって確認しようとしたことは、高く評価しなければならない。

メレロヴィッツの多様な原価作用因についての経験的研究には、2種類

の研究がある。1つは、業種の平均などの統計的な原価データを使った研究であり、もう1つは、企業の個別的原価データを使った原価分析である。統計的研究には、たとえば、財務費用に影響を与える原価作用因としての資本回転率の業種別統計データなどが典型的な例である。他方、個別の企業の原価分析に属する研究としては、製造業の販売費に与える売上品構成の影響を示すために使われた電気機械産業のあるコンツェルンの経験的研究がある。ただ、個別企業の原価分析の場合でも、メレロヴィッツは、原価削減にたいする一般的指針を導きだそうとしているのであり、これをあくまでも原価理論の問題と考えている。すなわち、特定の企業の問題点を探ることが問題なのではなく、個別企業の原価分析を出発点として、最終的には、原価発生の一般的法則を発見しようとしているのである。特定の企業の問題点を探るための技法が問題になっているのではないことに注意しなければならない。

- 1) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1933), S. 44-280.
- 2) Ebenda, S. 45.
- 3) Ebenda.
- 4) Ebenda.
- 5) Ebenda.
- 6) Ebenda, S. 45 f.
- 7) Ebenda, S. 46.
- 8) Ebenda, S. 48-50.
- 9) Ebenda, S. 55. メレロヴィッツは、この資料の原資料が何であるかを示していない。
- 10) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 50 f.
- 11) E. Heinen, *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 6. Aufl., 1983), S. 354-394.

- 12) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 142.
- 13) シュマーレンバッハによる操業度以外の原価作用因の研究については、尾畑裕稿「ドイツ原価理論発達史序説—シュマー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—」一橋大学研究年報 商学研究 28 (1988年3月), 355-358 ページを参照のこと。
- 14) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik (Leipzig: G. A. Gloeckner, 5. Aufl., 1930) S. 73 f. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」東洋出版社, 昭和10年, 144~146 ページ。
- 15) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 143.
- 16) Ebenda, S. 142 f.
- 17) Ebenda, S. 144. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。P. Gounod, Rationalization and Mass Production. In: Europe-United States, Industrial Problems. International Chamber of Commerce 1931, S. 119.
- 18) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 145-148.
- 19) Ebenda, S. 148 f.
- 20) Ebenda, S. 148.
- 21) Ebenda, S. 150. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Sommelbericht, S. 53.
- 22) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 151-155.
- 23) Ebenda, S. 155.
- 24) Ebenda, S. 156.
- 25) Ebenda, S. 157. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。FfH-Mitteilungen 1932, Heft 11/12.
- 26) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 159 f.
- 27) Ebenda, S. 161 f. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Zippel, Absatz elektrotechnischer Erzeugnisse durch Industrie und Großhandel. Diss. Berlin 1932, S. 26.
- 28) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 162.
- 29) Ebenda.
- 30) Ebenda, S. 163. メレロヴィッツは、この資料の出典を示していない。

メレロヴィッツ原価理論における経験的研究の検討

- 31) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 165-167.
- 32) Ebenda, S. 169. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。S. L. Kedzierski, Distribution Cost Problems of Manufacturing Confectioners. Washington, 1931, S.20.
- 33) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 208.
- 34) Ebenda, S. 209-211.
- 35) Ebenda, S. 211. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。The Manufacturer's Marketing Costs. N. A. C. A. Bulletin XI/6.
- 36) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 212.
- 37) Ebenda, S. 214.
- 38) Ebenda, S. 216.
- 39) Ebenda, S. 218.
- 40) Ebenda.
- 41) Ebenda, S. 219. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Wirtschaftliche Geschäftsführung im Einzelhandel, 1929. Heft 30.
- 42) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 219.
- 43) Ebenda, S. 220 f. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。FfH.-Mitteilungen 1932/3.
- 44) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 221.
- 45) Ebenda, S. 226. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Hirsch, Zinshöhe und Einzelhandel, in Ursache und Wirkungen der Zinshöhe auf die deutsche Volkswirtschaft. Berlin 1932.
- 46) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 226.
- 47) Ebenda, S. 227-232.
- 48) Ebenda, S. 232.
- 49) Ebenda, S. 232 f. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。C. N. Schmalz, Operating Results of Department Stores in 1930. 一般管理費、店舗費、広告費の内訳のデータもしめされていたが、それは省略した。
- 50) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 233.
- 51) Ebenda, S. 233 f.

- 52) Ebenda, S. 234.
- 53) Ebenda, S. 237 f.
- 54) Ebenda, S. 241.
- 55) Ebenda, S. 242. メレロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Viertelj. f. K., Sonderheft 32, S. 68.
- 56) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 242.
- 57) E. Kosiol, Kalkulation und Kostengestaltung im Warenhandel, I. Band Grundlagen der Warenkalkulation (Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 1931), II. Band Gestaltung der Kalkulation und Kosten im Warenhandel (Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 1932).
- 58) E. Heinen, a. a. O., S. 630.

第3章 操業度にたいする原価態様の経験的研究

第1節 はじめに

前章においては、操業度以外の原価作用因と原価発生額の関係についてのメレロヴィッツの経験的研究について検討した。本章では、操業度にたいする原価態様について、メレロヴィッツがどのような経験的研究を行っているかを検討する。

操業度にたいする原価態様の経験的研究は、これを2つの種類に分けることができる。ひとつは、原価関数についての経験的研究であり、もうひとつは、固定費の増大傾向についての経験的研究である。前者を第2節で扱い、後者を第3節で扱う。

第2節 原価関数の経験的研究

メレロヴィッツは、S字型の原価総額曲線を前提とした上で、最低操業度、利益最大点、損益分岐点、損益分岐上限、最適原価点(原価最小点)

などのいわゆるクリティカル・ポイントを導き出す。このようなクリティカル・ポイントを知ることは、経営政策の指針として、きわめて重要であると考えたのである。ところが、このようなクリティカル・ポイントが一般に存在することを主張するためには、S字型の原価曲線が、普遍妥当性をもっていることを例証する必要がある。

そこで、メロヴィッツは、経験的データによって、原価総額がS字型に推移することを例証しようとしている。そのために、アメリカにおける¹⁾ 鋳物工場の原価データ、アメリカの石炭業の²⁾ 原価データ、アメリカの鉄道業の³⁾ 原価データ、ドイツ国鉄の⁴⁾ 原価データ、それから業界名のない⁵⁾ 原価データ1つの合計5つの経験的原価データを紹介している。ここでは、アメリカの鋳物工場の原価データを検討してみる。

アメリカの鋳物工場のデータは、1929年1月から、1930年の10月までの22ヵ月間にわたる生産量とそれに対応する単位原価、単位当たりの労務費、原価総額、労務費総額のデータである。観察期間は、22ヵ月であるが、サンプル数は11しかない。なお、生産量63トンをも100とおいて%で表した操業度が、独立変数になっている。経験的データは、(表14)のよう⁶⁾なものである。

このような経験的原価データをもとにメロヴィッツは、最小自乗法による3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表され⁷⁾る。

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

原価総額曲線が求めれば、単位原価曲線、微分原価曲線、微分原価総額曲線も派生的に計算することができる。

さて、メロヴィッツは、あえて3次回帰を行った。メロヴィッツは、

(1) 操業度 %	(2) 生産量 ト	(3) 実際発生額		(5) 原価関数により計算した値			
63トを 100		ト当 り単 位 原価	原価総額 (2)・(3)	$K=F(X)$ に基づく 原価総額	ト当たり 単位原価	$dK=F'(X)$ 微分原価	$dK \cdot X$ 微分原価 ×操業度
50	31.5	435	13702.5	13583.09	431.21	179.67	8983.33
60	37.75	400	15100.0	15189.77	402.38	142.84	8570.60
70	44.00	370	16280.0	16463.47	374.17	113.07	7915.09
80	50.50	345	17422.5	17474.73	346.03	90.35	7228.37
90	56.75	325	18443.75	18294.07	322.36	74.69	6722.01
100	63.00	305	19215.0	18992.02	301.46	66.08	6607.60
110	69.25	285	19736.25	19639.10	283.06	64.52	7096.72
120	75.5	265	20007.50	20305.84	268.95	70.01	8400.93
130	82.00	256	20992.0	21062.76	256.86	82.55	10731.82
140	88.25	250	22062.50	21980.40	249.07	102.15	14300.96
150	94.5	245	23152.50	23129.26	244.25	128.80	19319.93

(表 14)

原価は逓減，比例，逕増と経過し、いわゆるS字型の原価総額曲線になると考えている。それが、メロヴィッツの原価法則論の前提である。しかし、実際に原価は、そのようなS字型に経過するものなのであろうか。そのことを証明するためには、経験的な原価分析が必要である。その意味で、メロヴィッツが経験的なデータを使って、自らの原価法則を裏付けようと努力していることは、評価される。

本来ならば、得られた回帰曲線にどれだけの信頼度があるかを相関係数や決定係数を使って確かめてみる必要がある。しかし、メロヴィッツはそれを行っていない。そのかわり、メロヴィッツは、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て、それを実際の原価総額と比較しているのである。いわば、求められた回帰曲線の信頼度を直観的に確認しているのである（表 14 参照）。

メロヴィッツの計算した回帰曲線の信頼度をより客観的に調べるため

に、その決定係数を計算してみると、0.9986 とかなり信頼度が高いことがわかる。今の例の場合、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。いずれにしろ、かなり信頼度が高い。

メロヴィッツは、3 次回帰を行っているが、はだして 3 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、先の経験的データを使って、線型回帰を行ってみた。すると、次のような回帰直線が得られた。

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

そして、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 であった。

それゆえ、3 次回帰の場合から比べると、少し信頼度は落ちるが、かなりの信頼度があることがわかった。

メロヴィッツは、原資料として何を使ったか、どういう経験的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。メロヴィッツは、22 ヶ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 22 ヶ月分のデータを使っているながら、11 個のサンプルしかないのかについても何も触れていない。残りの 11 ヶ月分のデータは、異常値として排除されたのであろうか。回帰曲線の決定係数が 0.9972、修正決定係数 0.9968 というのは、異常に高すぎる。なんらかの操作が行われたのではないかという疑問も生じてくる数値である。メロヴィッツは、経験的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と思う。

また、線型回帰のほうが、わずかに決定係数が小さいとはいえ、それでも 0.9806、修正決定係数の方でも、0.9784 とかなり高い。そのくらいの決定係数の僅少な差で、3 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、そもそもメロヴィッツは、決定係数を計算していないのである。

このようなことを考えてみると、メロヴィッツが、原価法則を経験的に裏付けようとしていること自体は、評価されるものの、その研究方法・研究結果に問題があり、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持つものとはいえないのである。

第3節 固定費の増大傾向についての経験的研究

メロヴィッツは、1933年の『原価および原価計算—第1巻 原価の理論』第7章「能力費」第5節「固定費（増大）の原因と帰結」、第6節「固定費の（増大）傾向」、第7節「過剰能力」という節の中で、固定費の増大傾向の原因を論じ、それがどういう影響を与えるかを論じると同時に、固定費増大傾向の事実自体を統計的資料によって、経験的に裏付けている。

メロヴィッツは、固定費が増大傾向にあることは、一般に知られていることであるが、固定費増大の事実を正確に証明することはむずかしいとしている。それでも、メロヴィッツは、入手しうる限りの統計資料を使って、固定費の増大傾向を証明しようとしているわけで、その努力は、高く評価される。

メロヴィッツによれば、固定費の増大傾向を測定する方法には、直接的方法と間接的方法があるという。直接的方法とは、固定費を発生させる設備資産の増大傾向を、たとえば、有形固定資産回転率などの指標の推移によって、統計的に確認したり、あるいは、原価総額に占める固定費の割合の推移を統計的に確認したりする方法である。それにたいして、間接的方法とは、工員の数が増加しているにもかかわらず、生産量が増加していることを統計的に明らかにしたり、工員1人あたりの生産量の増加を統計的に明らかにしたりする方法があるという。⁸⁾

メロヴィッツ原価理論における経験的研究の検討

ここでは、直接的方法の1つとして、メロヴィッツが紹介している紡績工場と機織工場における総原価にせめる固定費の割合の変化についての

総原価の構成 1890年

		紡績工場 単位当たり	%	機織工場 単位当たり	%
人件費	固定費	6.25	11.27	9.44	14.38
	比例費	15.70	28.32	32.27	49.16
材料費	固定費	5.95	10.73	4.86	7.40
	比例費	16.18	29.19	10.10	15.39
減価償却費と利子		11.09	20.00	8.56	13.04
租税	固定費	0.20	0.36	0.28	0.43
	比例費	0.07	0.13	0.13	0.20
		55.44	100%	66.64	100%
内訳	固定費	23.49	42.37	23.14	35.25
	比例費	31.95	57.63	42.50	64.75

(表 15)

総原価の構成 1902年

		紡績工場 単位当たり	%	機織工場 単位当たり	%
人件費	固定費	7.71	15.97	12.10	19.19
	比例費	11.21	23.21	30.79	48.84
材料費	固定費	6.19	12.82	4.77	7.57
	比例費	11.47	23.75	5.85	9.28
減価償却費と利子		11.42	23.65	9.12	14.47
租税	固定費	0.20	0.42	0.28	0.44
	比例費	0.09	0.18	0.19	0.21
		48.29	100%	63.10	100%
内訳	固定費	25.52	52.85	26.27	41.67
	比例費	22.77	47.15	36.83	58.33

(表 16)

クライネによる経験的研究を検討してみたい。その経験的研究は、1890年、1902年、1913年、1926年の総原価構成を明らかにしている（表15~18）。

総原価の構成 1913年

		紡績工場 単位当たり	%	機織工場 単位当たり	%
人件費	固定費	8.38	17.53	12.69	19.60
	比例費	13.02	27.23	32.42	50.08
材料費	固定費	5.06	10.58	3.86	5.96
	比例費	8.87	18.55	5.61	8.67
減価償却費と利子		12.08	25.27	9.63	14.87
租税	固定費	0.27	0.57	0.36	0.56
	比例費	0.13	0.27	0.17	0.26
		47.81	100%	64.74	100%
内訳	固定費	25.79	53.94	26.54	40.99
	比例費	22.02	46.06	38.20	59.01

(表17)

総原価の構成 1926年

		紡績工場 単位当たり	%	機織工場 単位当たり	%
人件費	固定費	7.32	8.39	14.67	13.63
	比例費	25.10	28.79	43.29	40.23
材料費	固定費	5.94	6.81	8.57	7.97
	比例費	10.75	12.33	8.46	7.86
減価償却費と利子		34.97	40.10	28.39	26.39
租税	固定費	2.13	2.44	2.88	2.68
	比例費	0.99	1.44	1.34	1.24
		87.20	100%	107.60	100%
内訳	固定費	50.36	57.75	54.51	50.67
	比例費	36.84	42.25	53.09	49.33

(表18)

メロヴィッツ原価理論における経験的研究の検討

1890年から1926年までの、
紡績工場と機械工場の固定費と
比例費のそれぞれの合計額の推
移をまとめると、(表19)と(表
20)のようになる。¹⁰⁾

紡績工場

	1890	1902	1913	1926
固定費	42.37	52.85	53.94	57.75
比例費	57.63	47.15	46.06	42.25

(表19)

1913年から1926年の間に進
行した固定費の増大がとくに目
立っている。

機織工場

	1890	1902	1913	1926
固定費	32.25	41.67	40.99	50.66
比例費	64.75	58.33	59.01	49.34

(表20)

メロヴィッツは、このよう
に、統計的なデータを使って、

固定費の増大がどのように進行しているかを明らかにした。

- 1) K. Mellerowicz, *Kosten und Kostenrechnung, I Theorie der Kosten* (Berlin und Leipzig: Walter de Gruyter & Co., 1933), S. 349.
- 2) Ebenda, S. 351-353. メロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Reports of the United States Coal Commission, Washington 1925, 5 Bände, insbes. Band III. S. 1981-1994.
- 3) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 353 f. メロヴィッツは、出典を示していない。
- 4) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 354 f. メロヴィッツは、出典を示していない。
- 5) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 350 f. メロヴィッツは、出典を示していない。
- 6) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 349 f.
- 7) Ebenda, S. 349.
- 8) Ebenda, S. 367.
- 9) Ebenda, S. 369-371. メロヴィッツは、この資料の出典を以下のように記している。Kleine, Die Verschiebung der fixen und proportionalen Kosten in Textilbetrieben, Z. f. h. F. 1929.
- 10) K. Mellerowicz, a. a. O., S. 371.

第4章 結び

今まで、メロヴィッツの1933年の「原価および原価計算 第1巻 原価の理論」のなかに使われている経験的研究を検討してきた。それらの経験的研究は、ほとんどすべて他の研究者によって行われたもので、アメリカの研究も多い。メロヴィッツ自身が行った調査ではないが、メロヴィッツは、当時入手しうるがぎりの資料を広範囲に集め、それらを最大限に利用したといえる。そして、それらの資料から、原価作用因と原価発生額との間の関係を導き出し、メロヴィッツなりに理論づけしたのである。この点は、高く評価しなければならない。当時はおろか、今日においても、この著書ほど、原価についての総合的説明理論を構築するという意図をもって、原価発生メカニズムを経験的に明らかにしたものはないからである。

序章でも述べたように、今日のドイツにおける原価理論においては、コンセプチュアルアプローチが中心的地位をしめている。たしかに、コンセプチュアルアプローチによる原価理論は、大きな成果をもたらした。原価作用因間の相互関係などは、コンセプチュアルアプローチによらなければ、充分説明できない。しかし、あまりにもコンセプチュアルアプローチに頼りすぎるのも、問題である。筆者の考えによれば、コンセプチュアルアプローチは、エンピリカルアプローチにより補われることにより、ヨリ説得力を増すと考えられる。原価理論は今後、もっとエンピリカルアプローチを取り入れるべきなのである。その意味で、メロヴィッツ原価理論、とくに1933年の「原価および原価計算 第1巻 原価の理論」のもつ意味は大きいと思うのである。この点は、従来の原価理論の歴史研究においても、十分に評価されてこなかった。メロヴィッツ原価理論の再評価が必

要であろう。

さらに、メロヴィッツ原価理論において注目すべきは、メロヴィッツが製造原価のみならず、販売領域や財務領域の原価をも研究対象にした点である。それらの領域においては、その当時はもとより、今日においても、満足のいく原価理論は存在しない。今日の原価理論は、ほとんどが生産原価を対象としているのである。この領域におけるメロヴィッツの貢献は、メロヴィッツがエンピリカルアプローチを利用したことと深く関係している。販売領域、財務領域においては、コンセプチュアルアプローチを利用するのが、生産領域ほど容易ではなく、この領域の原価理論の発展段階は高くない。メロヴィッツは、エンピリカルアプローチを採用したからこそ、生産領域以外の原価現象の分析を行うことができたともいえるのである。

この論文は、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ロヴィッツ原価理論への発展—¹⁾」と「メ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」²⁾とともに、1933年の著書をもとにメロヴィッツ原価理論を再評価しようとする論文である。そして、本論文の結論は、「メロヴィッツは、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³⁾」とした「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—」の結論を補完するものである。

メロヴィッツ原価理論自体のその後の発展、およびドイツ原価理論における経験的研究の発展の系譜を追跡することは、今後の課題としなければならない。また、歴史的研究とは別に、原価理論において、コンセプチュアルアプローチとエンピリカルアプローチをどのように結合していくか

という問題についても、今後の課題としたい。

- 1) 尾畑裕稿「ドイツ原価理論の確立——シュマー・レンパッハ原価理論からメ
レロヴィッツ原価理論への発展——」一橋論叢, 第99巻 第6号(1988年
6月号), 23-40ページ。
- 2) 尾畑裕稿「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」
一橋論叢, 第100巻 第5号(1988年11月号), 83-100ページ。
- 3) 尾畑裕稿「ドイツ原価理論の確立——シュマー・レンパッハ原価理論からメ
レロヴィッツ原価理論への発展——」, 36ページ。