

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――

尾 畑 裕

目 次

第1章 序論

- 第1節 本論文の意図
- 第2節 本論文の課題と問題の限定
- 第3節 従来のシュマーレンバッハ原価理論の研究について
- 第4節 本論文の方法

第2章 数学的原価分解論の成立（1899年）とその背景

- 第1節 原価範疇論の展開
- 第2節 数学的原価分解の基本的メカニズム
- 第3節 数学的原価分解についての従来の通説
- 第4節 1899年論文における数学的原価分解論の展開
- 第5節 数学的原価分解の背後にある原価計算システム
- 第6節 数学的原価分解論成立の背景

第3章 内部振替価格論の成立（1902年～1909年）とその背景

- 第1節 内部振替価格論の展開
- 第2節 内部振替価格論の成立の背景

第4章 原価財評価論の体系化（1919年）とその背景

- 第1節 原価の一般概念の成立
- 第2節 原価財評価論の体系化

第3節 経営能率の統制

第4節 原価財評価論の体系化の背景

第5章 共同経済的経済性思考の成立（1919年）と発展（1930年～1934年）

およびその背景

第1節 共同経済的経済性思考の成立

第2節 共同経済的経済性の意味

第3節 共同経済的経済性思考の発展

第4節 共同経済的経済性思考の成立と発展の背景

第5節 共同経済的経済性とナチズム

第6章 客観的原価現象の説明理論としての原価理論の発展

第1節 はじめに

第2節 原価範疇論の充実

第3節 操業度以外の原価作用因の考慮

第7章 原価分解論の意味の変遷とその背景

第1節 はじめに

第2節 シュマーレンバッハの数学的原価分解の本来の意味

第3節 シュマーレンバッハの数学的原価分解の意味の変遷

第4節 数学的原価分解の意味の変遷の背景

第8章 シュマーレンバッハ原価理論の構造

第1節 シュマーレンバッハの原価理論展開の意図

第2節 シュマーレンバッハの研究対象と研究方法

第3節 シュマーレンバッハ原価理論の構造的特徴

第9章 結論と残された問題

——シュマーレンバッハ原価理論の評価——

第1節 シュマーレンバッハ原価理論自体の評価

第2節 シュマーレンバッハのドイツ原価理論発展に対する貢献

第3節 シュマーレンバッハ原価理論の限界と残された問題

第1章 序 論

第1節 本論文の意図

原価理論 (Kostentheorie)¹⁾ には、経営経済的原価理論と国民経済的原価理論があるが、本論文で原価理論といえ²⁾ば、経営経済的原価理論のことを意味するものとする。筆者の現在の理解によれば、原価理論とは、経営の原価現象そのものを研究対象とし、原価発生額に影響を与える原価作用因の種類を確定し、原価作用因を、操作可能性などの一定の観点から体系化し、原価作用因と原価発生額との間の因果関係を明らかにすることを中心的課題とする原価の体系的説明理論である。

原価計算論が、技術論的アプローチにより、計算目的を仮定し、この計算目的を実現する合理的計算システムはどうあるべきかを論ずるのに対し、原価理論は、存在論的アプローチをとり、目的とは無関係に原価現象自体を明らかにするものである。それゆえ、原価計算論と原価理論とでは研究対象が同じでない³⁾。原価計算論は原価現象を実際に把握するための計算手段についての言明を行うのに対し、原価理論は原価現象自体についての言明を行うのである。

現代では、原価理論と原価計算論は、相互に補完的關係にあると考えられている。原価計算論においては、計算方法の合目的性を判断するには、原価現象自体についての認識を必要とするが、その認識は、原価理論が提供する。他方、原価理論で立てられた仮説は、原価計算という測定システムを通じて実証されねばならない⁴⁾。

そのような原価現象自体についての体系的研究は、とくにドイツにおいて行われている。原価理論の研究は、アメリカにおいても、原価計算論・管理会計論⁶⁾の中で、あるいはマネジリアル・エコノミックス⁷⁾の中で、きわ

めて実践的に行われている。また、ミクロ経済学の特殊領域として、非常に抽象度の高い生産理論や原価理論が展開されている。とくに、アメリカの生産理論の展開は、ドイツにおける生産・原価理論の発展にも影響を与えている⁸⁾。しかし、アメリカにおいては、原価理論が、原価作用因と原価との関係の体系的な研究領域として、確立していないように思われる。そのことは、アメリカにおいて原価理論のスタンダードなテキストブックが存在しないことからもうかがえる。ドイツにおいては、原価理論が、原価計算論と区別される独立した研究領域として確立されているのみならず、経営経済学のもっとも基本的な領域の1つとなっており⁹⁾、多くのテキストブックが出版されている¹⁰⁾。現代ドイツ原価理論においては、原価作用因の体系化が行われ、原価と原価作用因との関係が、総合的・体系的に明らかにされている。また、原価理論が、原価計算論の基礎理論として位置づけられており¹¹⁾、その意味でも特徴がある。

このようにドイツ原価理論には、学ぶべき点が多い。とくに、わが国の原価計算論・管理会計論は、アメリカの影響を強く受けているため、原価現象自体の研究が比較的手薄である。その意味で、ドイツ原価理論の成果をも取り入れて、わが国の原価計算論・管理会計論をより拡充していくことが必要である。しかしながら、ドイツ原価理論は、ドイツの社会的経済的環境の歴史的産物である。ドイツ原価理論は、シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) によってその基礎が築かれて以来、多くの論者により発展せしめられてきたのであり、それぞれの論者は、その時代の社会的経済的要請を受け止め、既存の原価理論を改良してきたと考えられる。したがって、ドイツ原価理論の成果をわが国の原価計算論・管理会計論に取り入れるためには、ドイツ原価理論の歴史的発展過程を社会的経済的関連の中で追跡し、ドイツ原価理論の歴史的制約を明らかにする必要がある。そのような問題意識から、本論文では、ドイツ原価理論発達史研究の手始めと

して、ドイツ経営経済学者として初めて原価理論を研究したといわれるシュマーレンバッハ¹²⁾の原価理論を研究する。

第2節 本論文の課題と問題の限定

シュマーレンバッハの原価理論を研究するといっても、シュマーレンバッハ自身は、原価理論という用語をほとんど使っていないし、原価理論の内容もはっきりさせなかった。シュマーレンバッハは、原価計算論の中で原価理論を論じたのである。筆者の定義によれば、原価理論とは、原価現象自体を説明する存在論的研究であった。このような定義にあてはまるのは、シュマーレンバッハの原価計算論の中では、原価範疇論の部分と、操業度以外の原価作用因と原価との関係を取り扱った部分に限られることになる。しかしながら、シュマーレンバッハ原価理論は原価計算論と融合する形で論じられているので、厳密な意味での原価理論のみを研究したのでは、シュマーレンバッハ原価理論の理解としては不十分なものになろう。そこで、シュマーレンバッハ原価計算論の全体を研究対象に含め、原価計算の構造の中で、原価理論の意味を観察する必要がある。

シュマーレンバッハ原価計算論は、それ自体変化している。シュマーレンバッハ原価計算論については、従来から数々の矛盾や疑問点が指摘されている。¹³⁾ そのような矛盾や疑問点も、シュマーレンバッハ原価計算論の発展過程を歴史的に追跡していくことにより、理解することができるものもあるように思われる。とくに、初期の論文が重要である。というのは、シュマーレンバッハ原価計算論の骨格は、1919年までに大体完成している。シュマーレンバッハ原価計算論を構成する各部分がいつどのように成立していったかを知ることは、シュマーレンバッハ原価計算論の構造と本質を知る上できわめて重要である。¹⁴⁾ これが、本論文の第1の課題である。

本論文では、ドイツ原価理論の歴史的制約を明らかにするためのドイツ

原価理論発達史研究の一環として、シュマーレンバッハ原価理論を取り上げるわけである。そのためには、シュマーレンバッハ原価計算論を、その理論の成立・展開期の社会的経済的状況と関連させて理解しなければならない。しかも、シュマーレンバッハ原価計算論自体が、変化しているので、その変化の原因を社会的経済的状況の変化と関連させる努力をしてみなければならない。これが、本論文の第2の課題である。

筆者の根本的な問題意識は、ドイツ原価理論の成果をわが国の原価計算論・管理会計論に取り入れることにある。それゆえ、原価理論と原価計算は、歴史的にみて、どのようにかかわり合ってきたのかという点に興味がある。そこで、シュマーレンバッハの場合においても、原価理論と原価計算の関係がどうなっているかを確定したいと思う。しかし、すでに指摘したように、シュマーレンバッハの場合、原価理論が、原価計算論の中で論ぜられているので、形式的にみれば、シュマーレンバッハの原価理論は、原価計算論にすっぽり含まれるということに尽きてしまう。そこで、もう少し実質的に、シュマーレンバッハの場合、客観的原価現象の説明理論としての原価理論が、具体的な原価計算システムの提唱とどういう関連にあるかを考えてみることにしたい。このことを、本論文の3番目の課題としたい。

シュマーレンバッハ原価計算の成立・発展過程を、社会的経済的状況との関係で明らかにすることで、シュマーレンバッハ原価理論の本質がかなりよく見えるようになるはずであり、その過程で、シュマーレンバッハにおける原価理論と原価計算の関係も自ずと明らかになることと思う。そのような作業の後、自分なりに、シュマーレンバッハ原価理論の評価を試みることにする。

第3節 従来のシュマーレンバッハ原価理論の研究について

今までに、シュマーレンバッハの原価理論については、非常に多くの研究がある。しかし、その多くは、シュマーレンバッハの特定の時期の著作、それも 1919 年以降のものを研究の対象としたものであり、シュマーレンバッハ原価理論の発展過程を、その初期の論文から本格的に追跡した研究は少ない。しかしながら、松本剛教授、平林喜博教授、遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授の研究は、数少ない例外である。そこで、以下これらの研究について、若干の検討を行っておきたい。なお、以下の検討においては、ドイツ語の論文の表題や専門用語等の訳語は、それぞれの著者のものをそのまま使用することにする。それゆえ、筆者の使用する訳語との統一性は図られていない。

(1) 松本剛教授の研究

松本剛教授は、次のようにシュマーレンバッハ理論自体の発展過程を追跡することの重要性を強調している。「シュマーレンバッハ経営価値論の成立の経過を明らかにするためには、その全体構造を構成する部分的理論がいつどのように形成され、そして最後にそれらが全体理論の部分としてどのように論理的に配置され構成されたのかを考察しなければならない。シュマーレンバッハ経営価値論に含まれる個々の理論或は命題は、シュマーレンバッハ自身にも最後的にはそれらの総合がどのようなものとして体系化されるのか予想もされぬまま、すでに 1899 年以来、定式化され、その時代時代において一定の理論的実務的役割を果してきたわけである。」¹⁵⁾

このような歴史的アプローチを行っていることは、松本剛教授の研究の大きな特色であり、長所である。

以下、松本剛教授の確認した経営価値論の生成過程の簡単な概略を示す。なお、ここでいう経営価値論とは「1899 年から 1950 年代に及ぶシュマーレンバッハの経営経済学上の理論活動のうち、主として 1919 論文においてあらわれ、『原価計算と価格政策』第 5 版・第 6 版で完結した体系をと

るに至ったかれの原価計算論のうち主に原価の評価理論に関する部分をさ¹⁶⁾している。」

松本剛教授の研究によれば、1899年の『工場取引における簿記と原価計算』において、逓減費、固定費、比例費、逓増費の原価4範疇に基づく原価の差別的配賦が論ぜられるという。そこでは、第1次原価価格を販売価格とするという部分配賦思考もあるものの、依然として全部原価配賦の¹⁷⁾支配的立場を認めているという。

1908年の『生産費測定理論』では、「原価計算結果は最適操業度実現政策に関連させられている」と指摘する。「このような思考からたとえば不足操業時における総原価以下での販売価格設定が主張されることになり、ここから比例率思考へ道がひらける」が、「比例率価格も依然として一種の原価配賦方法の結果で」とあるという。1908年論文では、原料の時価評価について触れているが、松本剛教授は、これを「のちの経営価値論成立の一道標である」と評価する。「なぜなら、それは原価の配賦理論ではなくて、¹⁸⁾原価財の評価にかかわる理論だからである」という。

このように、松本剛教授は、1919年以前のシュマーレンバッハの論文を検討することにより、1919年以前においても、経営価値論につながる思考がみられるものの、原価評価論としての経営価値論はいまだ成立していないことを明らかにしたかったのである。なお、松本剛教授は、上に言及した論文以外のものについても検討していることを付言しておく。

松本剛教授は、シュマーレンバッハの一連の初期の論文を詳細に検討して、経営価値論の成立以前におけるシュマーレンバッハ原価計算論の展開を明らかにしている。このような研究は、筆者の知るかぎり、松本剛教授以前にはなかったと思われる。わが国のシュマーレンバッハ原価理論研究に新領域を開拓したという意味で、松本剛教授の研究は、高く評価されなければならない。

松本剛教授は、経営価値論の生成過程を考察した後、経営価値論の全体構造の分析にはいる。そこでは、シュマーレンバッハの経営費用論について次のような興味深い指摘がなされる。

「ところで、経営費用論を純粹理論的に、あるいは経営政策上のものとしてみるか否かにかかわりなく、従来の経営費用論研究は、操業度と原価との相関関係の解明を中心的課題としていた。このことは、経営費用論の理論としての考察領域、あるいは理論の成り立ちからみて当然のことともいえるであろう。だが、ことシュマーレンバッハ経営費用論を考察するにあたっては、そのような考察方法だけでは明らかに不十分である。なぜなら、シュマーレンバッハ経営費用論研究においては、操業度と原価との相関関係の数学的考察も重要ではあるにしても、それがかれの原価計算論の理論的な構成部分の一つとして、どのような内容と構造になっているのか、および、操業度変動が経営価値の水準にどのような影響を及ぼすのか、ということこそ解明されなければならないからである。このことはシュマーレンバッハの経営価値論がいわば原価評価論であったこととも関連して¹⁹⁾(第4章参照)、シュマーレンバッハの経営費用論をかれの経営価値論の一環として、評価論的に取上げ²⁰⁾ることを要請するのである。」

シュマーレンバッハの経営費用論が、経営価値論の一環として性格づけられる原価評価論的なものであるということが、松本剛教授の研究の柱となっている。この点を前面に押し出した研究というのは、松本剛教授以前にはなかったといってよい。通説では、シュマーレンバッハの経営費用論を価格政策・操業度政策との関係で捉えるのが普通であった。経営費用論を経営価値論の一環として捉えるという考え方を強調したことは、松本剛教授の大きな貢献であり、高く評価されうる。後で検討する平林喜博教授の研究にも、松本剛教授のこの考え方の影響がみられるのである。筆者の今回の研究においても、シュマーレンバッハの原価理論が、原価財評価論

に奉仕するものとして展開されているという理解に立っており、その意味では、松本剛教授の研究の延長線上にあるともいえる。

しかし、松本剛教授の研究は、シュマーレンバッハの経営費用論が、経営価値論の一環として展開されているということを指摘して終わっているわけではない。松本剛教授は、シュマーレンバッハの経営価値論が、原価の観念的自由評価を通して独占価格の合理化・美化を試みる理論であるということを論証しようとするのである。たとえば、シュマーレンバッハは、経営価値の水準を決めるものとして、「共同経済的経済性」という目的を持ち出すことにより、経営価値を原価から切り離して自由に設定することを合理化し、独占価格を美化したとするのである。²¹⁾すなわち、原価の逡減・逡増状態のもとでは、限界原価が経営価値となり、逡増状態における供給を上回って需要があれば、経営価値は、限界原価から限界効用に転化するが、その場合、経営価値は無限大に増大する可能性を論理上開かれることになる。「換言すれば、現実には成立しているいかなる価格水準も、操業度または需要がその価格の成立を必要としたものとして合理化されること²²⁾になる」という。その場合、経営価値が、どういう場合にどういう水準をとるべきかということは重要でなく、経営価値が、どんな水準にも設定される可能性があるということが重要なのである。ようするに、経営価値論は「一つの観念的論理である」²³⁾にすぎない。そして、「シュマーレンバッハ経営価値論は独占資本主義のもとでの過剰資本の存在を論理的な基礎とするものではあるが、それは独占体間或は独占体と非独占体との間の矛盾を反映した販売競争論であるほか、独占的の最大限利潤を追求する収奪的価格を合理化する原価評価論（価格評価論）であり、それは帝国主義国と植民地・被抑圧民族との間の矛盾並びに帝国主義国家内の独占体と勤労人民との間の矛盾を、論理上、調和的・合理的なものとして説明するものであ²⁴⁾った」と結論する。

このような解釈には、そもそも経営経済学理論は現実の搾取関係を隠蔽するものであるという松本剛教授の信念が、強く影響している。松本剛教授は、一般に超歴史的・階級的な技術論と考えられているシュマーレンバッハ原価理論が、実は「階級的理論であると同時に弁護論であり、また手続論的機能と同時にイデオロギー的機能を果している」²⁵⁾ことを明らかにしようとしたのである。

そのような解釈は、非常に興味深いものではあるが、松本剛教授の論証過程に、若干の疑問点がないわけではない。その1つは、経営価値の水準の決定のルールである時価、限界原価、限界効用などを貫く内在的論理の分析が、軽視されているのではないかという疑問である。松本剛教授は、それぞれの決定ルールについてのシュマーレンバッハ自身の説明を分析し、その矛盾をつき、そしてシュマーレンバッハの論理の虚構性を暴露するという形の議論を行っている。たしかに、シュマーレンバッハの説明には、不明確な部分や矛盾するところがある。しかし、それをもって、シュマーレンバッハの経営価値論を観念的論理にすぎないと断定するのは、少し論理の飛躍があるのではないだろうか。筆者は、シュマーレンバッハの経営価値の水準の決定は、シュマーレンバッハ自身の説明とは関係なく、利益最大化の観点から合理的に説明できるものと思っている。すなわち、シュマーレンバッハの経営価値（原価計算価値）は、分権的経営管理を前提とした場合に、下位の管理者に振替価格として提示することにより、自動的に利益最大化を達成しうるように設定されている。また、市場価格と比較することにより、利益を最大化する注文構成が自動的に実現されるように設定されているのである。したがって、まったく観念的論理というわけではない。もっとも、利益最大化原理を表面に出さず共同経済的経済性を表面に出したことについては、弁護論であるという批判も成り立ちうる。

松本剛教授も、シュマーレンバッハの経営価値論の利益獲得機能を否定

しているわけではないと思われるが、そのような機能は、いわば副次的と²⁶⁾
みなしているようである。それゆえ、技術論としてのシュマーレンバッハ²⁷⁾
経営価値論の内在的論理の分析が必ずしも充分でない。むしろ、経営価値
決定ルールの不合理性ゆえに、経営価値論が独占価格の合理化・美化の理
論であることが証明されるというロジックが使われているようにさえ思わ
²⁸⁾
れる。しかし、経営価値論が観念的論理であるという結論を下す前に、経
営価値の決定ルールの内在的論理を検討してみる必要があるように思う。

本論文の第4章において、筆者は、シュマーレンバッハ経営価値論の内
在的論理の分析を行う予定である。

松本剛教授の研究が、通常の学説研究と違う所は、シュマーレンバッハ
学説が、社会的にいかなる役割を果たしたか、あるいは果たしえたかを問
うていることである。このような問題意識は、遠藤一久教授、石原肇教授、
川口八州雄教授の研究にも見られるものである。このようなテーマは、非
常に興味深いものがあるが、それを実証するのは、非常な困難を伴うもの
と思われる。そのような研究の重要性を認めながらも、筆者の今回の研究
では、そのようなテーマは扱わないことにする。

(2) 平林喜博教授の研究

平林喜博教授は、昭和49年に、『費用理論序説—原価計算との交渉の成
立を主題にして—』を著した。²⁹⁾ この本は、その副題の示すように、「費用
理論の成立過程を原価計算との交渉という側面から発生史的に考察」した³⁰⁾
ものである。シュマーレンバッハ原価計算論自体の発展過程を追跡してい
る点、さらに、費用理論と原価計算との交渉を問題にしている点の2点に
おいて、平林喜博教授の問題意識は、筆者の問題意識と非常に近いもので
あるといえる。

平林喜博教授は、1899年の論文『工場取引における簿記と原価計算』
から、1934年の『原価計算と価格政策』第6版までを研究対象とし、そ

のそれぞれの時代において、費用理論と原価計算がどのようにかわったかを検討している。なお、ここでシュマーレンバッハの原価計算とは、経営価値計算であり、経営価値計算とは具体的には限界原価計算及び比例原価計算をさして³¹⁾おり、そして、シュマーレンバッハの費用理論とは、原価範疇論・数学的費用分解論等からなるものであるとしている。³²⁾

1899年の『工場取引における簿記と原価計算』について、平林喜博教授は、次のように述べている。「基本的思考は差別価格を正当化する論理であって、価格による自動調節機能の賛美である。その意味で、彼の費用理論は主として価格政策、具体的には差別価格による原価の段階的全部回収の礎柱であつたと著者は理解する。³³⁾」シュマーレンバッハの費用理論は、「基本的には価格政策及び操業度政策の一環として」位置づけられており、「しかも強調していえば、原価の補償計算を中心とする価格政策的側面が前面に立ち、経済性の促進をめざす操業度政策的側面が裏面として、あるいは結果として、位置づけられて」いるという。³⁴⁾1902年の『工場の原価計算』という論文においても、「費用理論がいわゆる経営価値計算の一環として論及されているよりも、むしろ依然として価格政策の基軸として存在している」とする。³⁵⁾

それが、1908年の『生産費算定の理論』になると、「費用理論がいわゆる経営価値計算論の一環として論じられようとしている動向をみる」³⁶⁾という。すなわち、「従来は比例原価計算をもって価格政策と操業度政策との両面に有用な機能をもつものであるとしていたが、ここではどちらかといえは比例原価計算をしていわゆる操業度政策、つまり最適操業度実現の道具立てとみなすことに傾斜し、それによって経済性の促進・向上が可能になると考へて」³⁷⁾いるとしている。そして、比例原価計算の一翼を担うものとして、費用理論が交渉しかつ展開されているという。また、1909年の『計算価格論』という論文では、経営活動状態を比較・選択して批判する³⁸⁾

ための計算価格を比例原価計算でもって行う思考が展開されており、これはまさしく経営価値計算思考の1つの顕現であるとしている。³⁹⁾

1919年の『原価計算』なる論文になると、「経営価値計算思考が⁴⁰⁾いよいよ前面におしだされ、特殊価格政策的議論は裏面においやられている」という。この論文では、「経営価値概念が計算価値なる用語ではあるが定義され、しかもその概念形成の背景にある共同経済的経済性についても論じられ、⁴¹⁾もって比較性の考え方がいよいよ明確に提唱されるに至っている」と指摘する。

1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版で新しく加わった論点として、平林喜博教授は、次の3点をあげている。すなわち、「固定費の自由経済に及ぼす影響を論じ、そこから価格政策の重要性を指摘したのが第1点、『原価計算の方法』なる章における比例原価計算の主唱が第2点、そしてこれらを支える理論的前提としての計算価値論の一層の綿密な展開が⁴²⁾第3点」である。しかもこれらの論点に費用理論が鋭くかつ深くかかわり合っているとしている。⁴³⁾

1934年の『原価計算と価格政策』第6版においては、費用理論が経営価値計算とより密着したものとして展開されているという。その根拠として、第5版までは費用理論が「操業度と原価との関係」という章題の下に展開されたのに対し、第6版では「経営価値と操業度との関係」という章題で費用理論が論述されていることをあげている。⁴⁴⁾

シュマーレンバッハ原価計算の発展過程について平林喜博教授は次のように総括している。

シュマーレンバッハの費用理論は、究極的には経営価値計算思考と結び付いたのであるが、しかし当初の価格政策との濃厚な結び付きは最後まで清算されず、いみじくも彼の主著『原価計算と価格政策』として残っているという。⁴⁵⁾そして、平林喜博教授は、次のように述べる。「シュマーレン

バッハの原価計算論は、費用理論が枢軸となって、たしかに経営価値計算として包括かつ総称されるのであるが、一方では比例率（限界原価）による評価＝比較性の確保（経営態様の管理）、他方では比例率（限界原価）計算による原価の回収・補償（価格の計算）が並存するのである。もっとも、どちらかといえば、当初は価格計算が中心であり、時代が降るに依じて評価を通しての経営態様の管理、つまり狭義の経営価値計算が中心となっているのである。⁴⁶⁾」

費用理論と原価計算の交渉という問題意識をもって、シュマーレンバッハの原価計算論の展開過程をその初期の論文から丹念に検討した研究は、筆者が知るかぎり、平林喜博教授の研究が初めてではないかと思う。しかも、そこに1つの発展傾向を浮かび上がらせることに成功している。その意味で、平林喜博教授の研究は高く評価されねばならない。

平林喜博教授の確認した結論は、本論文で筆者が明らかにするシュマーレンバッハ原価計算論の発展過程とも類似性を持っている。しかしながら、若干の差異があるので、ここにその差異を明確にしておきたい。

平林喜博教授は、一方において比例率による評価＝比較性の確保、他方において比例率計算による原価の回収・補償という2つの傾向を対置している。筆者はこのような2つの傾向を、さらに要素に分解して捉えたいと思う。すなわち、比例率計算による原価の回収・補償という立場は、利益最大化思考と全部原価補償思考という2つの異なった思考から成り立っている複合概念であると解する。そして、比例率による評価＝比較性の確保という立場は、利益最大化の観点のみが現象した結果と解する。そのように解するならば、シュマーレンバッハの原価計算論は、初め利益最大化思考と全部原価補償思考が結合していたが、次第に全部原価補償思考が後退していったといえることができる。私見によれば、シュマーレンバッハの数学的原価分解は、まさにこのような2つの異なる思考を統合した理論とし

て、1899年に成立したのである。このように利益最大化思考と全部原価補償思考とを対立させることにより、利益最大化思考と共同経済的経済性思考との関係を分析したり、共同経済的経済性思考の成立と全部原価補償思考の後退との関係を分析することが容易になると思う。筆者は、本論文の次章以下で、そのような観点に立って、シュマーレンバッハ原価計算論の発展過程を追跡していく予定である。

以上、平林喜博教授のシュマーレンバッハ原価計算論の発展過程の認識と筆者の認識の差異を説明した。次に、平林喜博教授が、シュマーレンバッハの費用理論は原価計算とどのようにかかわり合うと考えていたかをみてみよう。

平林喜博教授は、シュマーレンバッハにあっては、「費用理論を費用理論として純粋理論的に、したがって自立的に主張するのではなく、むしろ費用理論を槓杆にして他の理論展開をこころみる意図が看取できる⁴⁷⁾」という趣旨のことを何度も述べているが、この指摘には全面的に賛成である。さらに、平林喜博教授は、費用理論は、限界原価としての経営価値による計算とその正当性を根拠づけるという形で、原価計算と交渉すると考えている⁴⁸⁾。のみならず、シュマーレンバッハの費用理論は、原価計算目的をヨリ明確化する役割を果たしているとするのである⁴⁹⁾。

平林喜博教授は、シュマーレンバッハの経営価値計算の目的は、原価の回収・補償目的と原価の利用管理を通しての経営態様の管理目的の2つがあるとするのであるが、この2つの計算目的は、「費用理論に嚮導されて確定したともいえる⁵⁰⁾」と述べている。続けて次のように述べる。「たしかに、シュマーレンバッハの経営価値計算が費用理論を摂取・同化したのであるが、しかし、ひとたび費用理論的思考にささえられた経営価値計算が始動すると、そこに経営価値計算がもっていた目的がヨリ明確となり、かつまたこれが有為なものとして顕現するのである。けだし、シュマーレン

バッハは経営価値計算の優越性をその費用理論に、そしてさらに費用理論は限界価値法則（思考）に、それぞれ根拠をおいているのであって、ここに費用理論と原価計算との交渉の一つの局面をみるのである。シュマーレンバッハにおいて費用理論は、目的をもった経営価値計算に科学的根拠を与え、しかして意義ある計算思考とならしめる機能を果たしているのである。その意味で、彼の場合、費用理論は独自に存在するのではなく、原価計算と接合してその存在意義が高められるのである。⁵¹⁾」

このような文章を読んでいると、平林喜博教授の理解する費用理論と筆者の理解する原価理論が、かなり隔たりがあるという印象を強く受ける。平林喜博教授の考える費用理論は、それ自身目的を内包しており、その目的に基づいて原価計算の形成を指導するものなのである。それに対し、筆者の考える原価理論とは、本章のはじめに明らかにしたように、存在論的アプローチをとり、目的とは無関係に原価現象自体を明らかにするものなのである。

ここで問題になるのは、シュマーレンバッハ自身が原価理論という言葉をもほとんど使わず、その内容も明らかにしなかったことである。したがって、シュマーレンバッハの原価理論と原価計算の関係といっても、シュマーレンバッハ原価理論を研究するものが、シュマーレンバッハ理論のどの部分を原価理論と認めるかによって、原価理論と原価計算の関係も変わってくる。平林喜博教授は、原価範疇論と費用分解論がシュマーレンバッハ費用理論を構成するものと考えている。筆者の考え方からすれば、原価分解論は、原価理論と原価計算システムを結び付ける働きをしているが、原価理論というよりは、原価計算論に近い。私見によれば、本論文の第2章で明らかにするように、シュマーレンバッハの数学的原価分解は、1899年に原価計算モデルとして成立したのである。このように、平林喜博教授と筆者とでは費用理論の内容が異なることに、ここでは注意を喚起しておき

たい。

原価理論をどのように定義するかは、それぞれ論者によって違ってもよいのであるが、筆者の考えでは、原価理論と原価計算の関係を歴史的に見ていくような場合には、原価理論をもっとも狭く捉え、原価理論として最低限必要な核だけを原価理論として理解するのがよいのではないかと思う。すなわち、これがなければ原価理論とはいえないという原価理論のエッセンスを、原価計算と対置させるのである。そのようにすることにより、各時代・各原価理論の論者における原価理論と原価計算との関係をヨリ明確に比較できるのではないだろうか。

また、シュマーレンバッハのように原価理論の範囲を明確にしない論者の場合に、原価理論の範囲を広く解釈しすぎると、知らずしらずのうちに、本来原価計算的思考の一部であるものを原価理論の中に混入させてしまい、そのような原価理論の理解に基づいて、原価理論と原価計算の関係を考察すると、同語反復的な結論に陥る危険がある。たとえば、シュマーレンバッハの数学的原価分解を原価理論の中に含めることは、まさにそのような危険をはらんでいると思われる。したがって、本論文では、原価計算と比較すべき原価理論としては、原価現象の客観的記述を行った部分に限定することにしたのである。すなわち、原価範疇論および原価と操業度以外の原価作用因との関係を扱った部分に限定する。

しかしながら、シュマーレンバッハ原価理論の基本的性格を究明する場合に、狭義の原価理論のみを問題にしたのでは不充分であることはいうまでもない。それゆえ、従来の研究では、原価分解論や価格政策論までも含めて原価理論を考えるのが、普通であった。⁵²⁾特に、原価理論と原価計算との関係を問わないのであれば、その方が望ましいともいえる。

(3) 遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授の研究

やはり、シュマーレンバッハ原価理論自体の発展過程を追跡しているも

のに、遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授らの研究がある。⁵³⁾とくに、川口八州雄教授の『原価理論』は、シュマーレンバッハの1899年の論文から、第2次世界大戦後の著作までを研究の対象に含めたものである。初期のシュマーレンバッハ原価理論の理解については、遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授の見解は基本的に一致しているので、まとめて検討することにする。

遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授によれば、シュマーレンバッハの初期原価理論の背景には、1891年のミケル税制改革があるという。そして、ミケル税制は、公平な税負担を標榜し、累進税率の適用等で社会的合意を取り付ける一方、大衆課税の強化、大企業に対する特権的減免税を保証するような税制であったという。⁵⁴⁾なぜそのようなことが可能であったかといえば、資産財産、土地財産および勤労収入等についての所得計算に関しては一般規定およびそれぞれの特別規定において、所得査定基準が詳細に規定されているのに対し、鉱業をふくむ商工業収入についての所得計算は、第14条の特別規定によって、一般ドイツ商法典もしくは正規の簿記の商人の慣行に合致する諸原則にしたがって計算されねばならないと規定されていたからであるという。⁵⁵⁾

そして、株式会社に対する課税の軽減という租税現象を合理化し、これを社会的に合意化するという機能を、会計実務はいかなる形で果たしたかという点、次の2点にまとめられる。⁵⁶⁾

- ① 1マルク勘定、100%償却などの用語に象徴されるような巨額の減価償却費の計上
- ② この巨額の減価償却費が、当該期の仕掛品、製品の棚卸高に算入されことなく、全額が期間費用として処理されていたこと

すなわち、巨額の設備資産は、名目的な1マルクを除いて、全額購入された期間の費用となっていたことを、当時の貸借対照表や営業報告書によ

って、実証するのである。⁵⁷⁾

そして、遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授らによれば、シュマーレンバッハの原価理論・原価計算論は、まさに、このような当時一般に行われていた多額の減価償却費の一括費用化実務に権威付けを行おうとしたものであるという。そして、このような実務は、決算利益の縮小効果を持ち、それにより、配当支払いの抑制現象と法人課税の軽減現象を社会的に合意化させるのが目的であると主張する。その際、シュマーレンバッハが、1908年に発表した『株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費』⁵⁸⁾という論文に注目する。

当時ドイツでは、商法上、製品および仕掛品は「製作価格」を最高限度として貸借対照表に計上すべきであるとされたが、この「製作価格」に間接費の配賦額が含まれるかどうかという論争があった。シュマーレンバッハは、1908年の『株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費』という論文で、商法261条でいうところの「製作価格」が、間接費ならびに直接費を含む「生産原価」にほかならないことを強調する。と同時に、その「生産原価」の決定が、原価計算上の諸原則の問題であり、原価計算学説の問題であるとしている。ところが、シュマーレンバッハの原価計算とは、周知のように、比例費と固定費を分離して、製品に比例費のみを配賦するものであった。すなわち、商法解釈としては、直接費も間接費も生産原価であるかぎり、製品、仕掛品に配賦すべきだという社会的合意のとりやすい主張を行う一方で、金額的に間接費の大部分を占める減価償却費を、原価計算上、固定費という理由で製品原価に含めないことを主張し、決算利益縮小化実務を合理化するというのである。この際、機軸的な役割を果たしているのが、「生産原価」という用語であるという。⁶⁰⁾

遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授らの研究のメリットは、今までほとんど注目されることのなかった1908年の『株式会社の貸借対照

表における生産原価としての一般経費』という論文を取り上げ、原価計算関係の論文との関係を論じたことである。また、シュマーレンバッハの原価理論の制度的役割に注意を向けたこともメリットといえよう。このような研究は、独創的なものとして評価することができる。

しかしながら、シュマーレンバッハ原価理論展開の意図が、実は、決算利益を縮小するための減価償却費の一括期間費用処理実務の権威付けにあったとする解釈に対しては、やはり、いくつかの疑問点を提起せざるをえない。すなわち、次のような問題点である。

遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授らによれば、シュマーレンバッハは、商法解釈として、「製作価格」の中に減価償却費はいらないことになるが、シュマーレンバッハは、1908年の『株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費』の中で、「減価償却費も、原則として製品に配賦すべき原価に属する⁶¹⁾」と明言している。ただし、配賦できるのは、生産原価に属する減価償却費だけであり、倉庫や発送部門の設備の減価償却費は、配賦できないといっている。生産原価という用語は、販売費・一般管理費に対するものとして使われている。したがって、生産原価に属する減価償却費もあれば、属さない減価償却費もあるのである。シュマーレンバッハが、はっきり、減価償却費も配賦すべきだといっている以上、減価償却費が、製作価格にはいないという論理は成り立たないように思われる。また、経常的原価計算システムにおいて、減価償却費が、製品原価から除外されていても、年次決算上、減価償却費配賦額を製品原価に算入することは可能であろう。

遠藤一久教授、石原肇教授、川口八州雄教授らは、生産原価がどう決定されるかは、原価計算上の諸原則の問題であり、この諸原則の取り扱い、原価計算学説の問題であるとシュマーレンバッハが述べていることを強調している⁶³⁾。しかし、原文をよく読んでみると、間接費の配賦基準をどう選

ぶかといった技術的問題について、相異なる原則があるが、それを整理するのは原価計算論の仕事であるといっているにすぎない。⁶⁴⁾ 減価償却費が、「生産原価」になるかどうかを原価計算学説に委ねているというふうには解釈できない。

そもそも、減価償却費の一括期間費用処理によって、どれほどの節税効果が期待できるかも疑問である。減価償却費を一括期間費用化しても、年々新しい設備が購入されていくとしたら、ほとんど決算利益の縮小効果はないのではないだろうか。設備の取り替えが毎年行われなかったとしても、設備を購入した年の縮小利益は、次年度以降の利益の増大によって相殺される。したがって、節約されるのは、税金の納入を若干遅らせたことによる利子分にすぎない。それをもって、大企業の軽課というのは、少しオーバーではないだろうか。減価償却費の一括期間費用処理という実務を初めから節税目的と決めつけているが、この実務は、むしろ、秘密積立金を作って財務安全性を確保したり、面倒くさい配賦手を省略するのが、目的と考えるのが、普通の解釈であろう。また、商法上未解決の問題については、確実に認められている方法をとりたいという配慮もあるものと思われる。⁶⁵⁾ 当時のドイツ商法は、製品・仕掛品の低すぎる評価については、寛大だったのである。

第4節 本論文の方法

第2節でも述べたように、本論文では、シュマーレンバッハ原価理論の発展過程を、歴史的に明らかにしようとするものである。シュマーレンバッハの場合、原価理論は原価計算論と融合する形で展開されたので、原価理論の発展過程を明らかにするには、原価計算論の発展過程を歴史的に明らかにしなければならないのであった。

シュマーレンバッハの原価計算論は、1899年の『工業経営における簿

記と原価計算』に始まり、1919年の『原価計算論・第1部』において、その基本的骨格ができあがる。そこで、本論文では、主として1899年から1934年までの著作を研究対象とするが、とくに1919年までの論文を重点的に研究することにする。

本論文で主として研究の対象となるシュマーレンバッハの著作は以下のとおりである。

『工業経営における簿記と原価計算』⁶⁶⁾(1899年論文と略す)

『工業原価計算論』⁶⁷⁾(1902年論文と略す)

『生産原価算定の理論』⁶⁸⁾(1908年論文と略す)

『振替価格について』⁶⁹⁾(1909年論文と略す)

『技術論としての私経済学』⁷⁰⁾(1912年論文と略す)

『原価計算論・第1部』⁷¹⁾(1919年論文と略す。この論文の抜き刷りが、『原価計算と価格政策の原理』の初版となり、『原価計算と価格政策の原理』の第2版・第3版・第4版が、それぞれ、1925年・1926年・1927年に無改訂で出版された。)⁷²⁾

『新経済体制の出発点に立つ経営経済学』⁷³⁾(1928年論文と略す)

『原価計算と価格政策の原理』第5版⁷⁴⁾(1930年)

『経営経済学とドイツの経営状況の変化』⁷⁵⁾(この論文は、1933年にシュマーレンバッハが、ハーバード・ビジネス・レビューに発表した英文論文である。)

『原価計算と価格政策』第6版⁷⁶⁾(1934年)

私見によれば、シュマーレンバッハの原価計算論は、様々な部分理論や基本思考から成り立っているが、それらは時代を経過するに従って、1つ1つ加わっていったものである。シュマーレンバッハの原価計算論の発展は、この意味で、累積的な発展であり、常にそれ以前の著作との継続性を

維持しながらの発展であったというのが、筆者の考えである。そこで、本論文では、各部分理論なり、基本思考が、いつ、いかなる状況の下で、生成してきたかが、明らかになるような構成をとることにした。

第2章「数学的原価分解論の成立（1899年）とその背景」においては、1899年論文を検討することにより、数学的原価分解の真の意味を探ると同時に、数学的原価分解論成立の背景を明らかにする。

第3章「内部振替価格論の成立（1902年～1909年）とその背景」においては、1902年論文、1908年論文、1909年論文を検討することにより、シュマーレンバッハにおける分権的経営管理思考の成立とその背景を明らかにする。

第4章「原価財評価論の体系化（1919年）とその背景」においては、1919年論文を検討することにより、今まで、価格政策の問題、内部振替価格の問題としてバラバラに展開されたきた理論が、どのように原価財評価論として体系化されたかを解明する。と同時に、原価財評価論の体系化の背景を明らかにする。

第5章「共同経済的経済性思考の成立（1919年）と発展（1930年～1934年）およびその背景」においては、1912年論文、1919年論文、1928年論文を検討することにより、共同経済的経済性の内容を推測するとともに、共同経済的経済性思考成立の背景を明らかにする。さらに、1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版、1934年の『原価計算と価格政策』第6版を検討することにより、共同経済的経済性思考のさらなる発展とその背景を明らかにする。

このように第2章から第5章までは、シュマーレンバッハ原価計算論を構成する部分理論なり、基本思考の成立を発生史的に整理する章であるといえる。

本論文の最終的目的は、シュマーレンバッハ原価計算論の発展過程の追

跡ではなく、シュマーレンバッハ原価理論の発展過程の追跡である。そこで、第6章「客観的原価現象の説明理論としての原価理論の発展」において、シュマーレンバッハ原価計算論のうち、厳密に原価理論といえる2つの領域の発展過程を追跡する。その1つは、原価範疇論であり、もう1つは、原価と操業度以外の原価作用因との関係を扱った部分である。

シュマーレンバッハの原価計算論においては、数学的原価分解論がきわめて重要な役割を果たしている。とりわけ、厳密な意味での原価理論と原価計算との関係において重要な働きをしている。そこで、第7章「原価分解論の意味の変遷とその背景」においては、数学的原価分解の意味の変遷とその背景を明らかにする。

以上第2章から第7章までの検討を通じて明らかになったシュマーレンバッハ原価理論の構造を、第8章「シュマーレンバッハ原価理論の構造」において整理する。

さらに、第9章「結論と残された問題—シュマーレンバッハ原価理論の評価—」においては、シュマーレンバッハ原価理論自体の長所を明らかにし、次いでシュマーレンバッハがドイツ原価理論の発展にいかなる貢献をしたかを考え、そして、最後に、シュマーレンバッハ原価理論の限界を手掛かりにして、残された問題を反省することにした。

- 1) もともとわが国では *Kostentheorie* は、「経営費用論」あるいは「費用理論」と呼ばれてきた。それが、昭和40年代ごろから、原価理論という訳語も使われるようになり、現在では、費用理論という訳語を使う学者と原価理論という訳語を使う学者が半々ぐらいの割合で存在するようになった。

Kostentheorie が初めて日本に紹介された昭和の初期において、*Kostentheorie* が原価理論とは訳されず経営費用論あるいは費用理論と訳された理由を想像してみよう。当時は、給付単位について把握した価値費消を原価とし、期間的に把握した価値費消を費用とする考え方が支配的であった。*Kostentheorie* の中心課題であった、*Kosten* と操業度 (*der Beschäftigungs-*

grad) の関係の究明において、問題とされているのは、給付単位に把握された Kosten と操業度との関係ではなくして、期間的に把握された Kosten と操業度との関係なのである。それゆえ Kosten とはいっても、日本語では費用の意味だったのである。このようにドイツ語の Kosten は日本語の原価より、意味が広いのであり、同じく Kosten といっても、日本語では、給付単位に把握されるか、期間的に把握されるかによって呼び名が変わったのである。

そのような区別は、現代の日本の原価計算の中にも慣習として生きていて、たとえば、費目別計算の段階では、各原価要素は、～費、～費と呼ばれ、その合計額も当月製造費用というように費用と呼ばれる。仕掛品や製品について把握されて初めて、仕掛品原価となったり、製品原価となるのである。

しかしながら、このような区別は、現在では慣習的なものにすぎず、原価概念が、かつてのように製品や仕掛品のような給付に対して把握されたもののみに限定されることはなくなった。給付という用語に代わって、原価計算対象 (cost objective; cost object) という用語が使われるようになり、原価は、原価計算対象にかかわらせて把握される価値の費消となったのである。たとえば、当月の東京営業所の経営活動全体といったものを原価計算対象とすることにより、期間的に把握された価値の費消も原価と呼べるようになった。その意味ではドイツにおける Kosten の概念に近付いたといえるかもしれない。

そのような理由から、次第に Kostentheorie の訳語として、原価理論が採用されるようになってきたものと思われる。特に、グーテンベルク (E. Gutenberg) 以降の Kostentheorie は、部門別・機械単位ごとに、生産要素の費消を捉えようとする。それゆえ、部門単位の原価の説明が可能である。そのような Kostentheorie の内容自体の変化も、「費用理論」から「原価理論」への訳語の変更傾向を加速したものと思われる。

このような原価概念の拡大の傾向、ドイツ原価理論自体の動向を踏まえて考えてみるならば、Kostentheorie を原価理論と訳してよいことになる。むしろ、原価計算との密接なつながりを強調するためには、原価理論と訳した方がよいのである。その意味で、以後、本研究では、原価理論という訳語を採用するものとする。

生産・原価理論 (Produktions- und Kostentheorie) という言葉も、原価理論と同義に使われる。現代の原価理論は、生産の分析から出発するので、原価理論の中に、生産理論を含んでいることになる。たとえば、ハイネンは、広義の原価理論は、生産理論と原価価値理論と狭義の原価理論の3つの領域からなっているという。生産理論は、生産過程の量的依存関係を研究し、原価価値理論は、生産要素をどのような価値で評価すべきかを研究し、狭義の原価理論は、生産理論と原価価値理論を統合して、原価作用因と原価発生額との関係を研究するという。そして、広義の原価理論が生産・原価理論にはかならない。(E. Heinen, Produktions- und Kostentheorie (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1976) S. 216 f.) 原価価値理論という領域を設けなくても、要素価格を導入すれば、生産理論は、原価理論になる。

- 2) 国民経済的原価理論と経営経済的原価理論とでは、認識対象 (Erkenntnisobjekt) は同じだが、認識目的 (Erkenntniszielen) と、設定する問題が異なるといわれている。(E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 6., verbesserte und erweiterte Auflage, 1983) S. 19.)

そして、国民経済学のミクロ理論 (ミクロ経済学) における原価理論の目的は、「個々の経営の原価発生法の法則性を一般的に明らかにし、それによってマクロ経済的事象の説明と制御に到達することである」。(E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, S. 19.) 換言すれば、国民経済学者にとっては、企業は、市場の構成要素としての意味しかない。そのため、経営内の問題には、深くはいり込まず、企業全体としての原価発生法の法則性についての研究で満足する。その意味でモデルの抽象度は高い。

それに対し、経営経済的原価理論の目的は、「経営実践に現れる原価問題を克服するための科学的方法を開発すること」であるといわれる。(H. Haller, Kostentheorie und Kostenrechnung, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, 106, 1950, S. 592. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, S. 19.) それゆえ、経営内の事象をできるだけ細かく描写できるようなモデルが組まれる。その意味で、国民経済的原価理論のモデルに比べて、現実の企業の姿にヨリ近いモデルとなっている。また、意思決定者がと

りうる可能性をすべて考慮できるようなモデルが構成される必要がある。

- 3) ハイネンは、原価理論の目的を問題にする。原価理論は、原価作用因の種類を確定し、原価作用因を体系化する必要があるが、原価作用因の種類の設定も原価作用因の体系化も、特定の目的に支配されるという。それゆえ、原価理論の形成機能が重視されるという。(E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, S. 566.) そのような側面は確かに否定できない。しかしながら、原価計算論の場合と比べると、原価理論は、具体的な目的に支配されることがはるかに少ない。原価計算は、計算目的を離れては存在しえないが、原価理論は、現実を客観的に描写すればよいのであり、目的ということから離れても充分存在価値がある。原価理論は、原価理論展開者の目的意識の影響を受けるかもしれないが、けっして特定の目的に支配されるべきものではないと思う。その意味で、ハイネンのように説明機能と形成機能を対等に並べることに、あまり賛成しない。説明機能こそが、原価理論を原価理論たらしめている重要な機能であるといえよう。

また、以下のような疑問を提出するひとがいるかもしれない。すなわち、果たして目的とまったく無関係に原価理論を展開することが可能かと。原価理論は、原価現象自体を明らかにするものであるといっても、原価現象自体が、ある原価概念を前提としており、その原価概念が、経営経済学においては、目的に依存するとされているからである。しかし、それにもかかわらず目的に関連しない経験的原価現象というものが存在するというのが、筆者の考えである。

そのような原価現象は、シュマーレンバッハの原価理論においても前提とされていると思われる。シュマーレンバッハは、現実から帰納する形で、原価範疇論を展開した。そのような認識を得るにあたっては、現実の原価データを参考にしたかもしれない。そして、その原価データは、特定の計算目的に従って把握されたものであろう。しかし、そのような原価データを利用する場合であっても、原価計算システム設計者の意図や計算目的を第三者的観点から受け止め、計算目的からする制約を意識することによって、原価データの中に原価現象の法則性を観察し、分析することが、十分に可能であると考ええる。なぜならば、特定の計算目的から原価を把握するといっても、まったく恣意的に原価を把握するわけではなく、経営活動によって発生する客観

的な事実としての原価現象のある特定の側面を計算目的に従って把握しているにほかならないからである。客観的な事実としての原価現象とまったく無関係に把握された原価は、どんな計算目的に役立つまいであろう。

- 4) ハイネンは、筆者のようには考えていないようである。ハイネンは、「複雑な、多くの作用因に依存する経営の現実の原価状況が、原価理論と原価計算の共通の研究対象である」といっており、原価計算と原価理論の研究対象は、同一であると考えているのである。(E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 37.) しかし、原価理論と原価計算の違いを明確にするには、筆者のように、両者の研究対象が、同一でないと考えた方がよいと思う。原価理論にとっては、原価理論モデルは、現実を把握するための手段であり、原価計算論にとっては、原価計算モデル自体が研究対象なのである。

- 5) 原価理論が、原価計算論に役立つ例をあげる。

たとえば、経営計画や経営統制には、原価予測が必要になる。実際の原価態様を確定する手段としては、回帰分析などの統計的方法も用いられるが、これは原価計算の問題である。そのような統計的分析が適用できるためには、独立変数である原価作用因と従属変数である原価の間に因果関係があることが、あらかじめわかっている必要がある。統計的分析では、独立変数と従属変数の間の相関関係を知ることができるが、因果関係のない相関関係は意味がないからである。たまたま2変数の間に高い相関関係が認められても、両者の間の論理的な因果関係がわからなければ、そのような相関関係が将来も継続するという保証がない。2変数間の因果関係を、理論的に証明するのは、原価理論の役割である。たとえば、原価理論は、ある費目の変化を、直接労務費の変動で説明すべきか、あるいは機械作業時間の変動で説明すべきか、といった問題の理論的・体系的解決方法を示すことができる。

新しい予算編成モデルの開発に原価理論が使われる可能性がある。最近では、予算編成のシミュレーションモデルがいろいろと開発されている。そのような手法は、個別計画を期間計画の枠内で考慮できるメリットを持つ。コンピュータの発達で、多くの原価作用因を持つシミュレーションモデルを組める可能性がでてきた。その際、体系的な原価作用因の研究である原価理論はこれらの問題に対し大いに貢献できるであろう。

原価計算論が、原価理論に貢献する局面としては、次のような場合が考えられる。

現代の原価理論は、生産を結合過程と捉える。その結合過程に投入される生産要素、および結合過程の構造について、現実の経験から帰納的に仮定が設けられ、その仮定から、原価作用因と原価発生額についての因果関係が、演繹的に導かれる。そのような原価作用因と原価発生額の関係についての仮説は、実証的に検証される必要があるが、その検証のためのデータは、実際の原価計算システムによって収集されるのである。それゆえ、実際の原価計算システム設計の際に指針を与える原価計算論が、間接的に原価理論に貢献していることになる。(Vgl. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 38.)

また、人間の認識には、限界がある。それゆえ、演繹的方法で見逃していた重要な原価現象が、現実の原価計算実践の中で発見されることもある。そのような問題は、まず原価計算論で取り上げられ、その問題の解決のために、原価理論的認識が必要となれば、原価理論モデルの中に、そのような原価現象が組み込まれることになろう。原価計算論は、原価理論に新たな研究領域を提供する可能性もあるのである。(Vgl. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 30.)

- 6) アメリカの原価計算論や管理会計論のテキストには、必ず、「原価態様の決定」、「原価態様の予測」、「原価予測」、「会計データからの原価予測」、「原価態様の分析」といった見出しの1章が設けられており、そこでは、実際に原価態様を確定するための工学的方法や統計的方法が述べられている。(たとえば、以下の文献を参照。C. T. Horngren, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 5th ed., 1982) p. 285 ff.) しかし、これは、原価予測の技法であって、原価現象そのものを研究対象としたものではない。

アメリカの原価計算論や管理会計論は、すぐれて実践的であるために、原価理論的研究を実際に原価態様を決定するための準備として簡単に行っているにすぎないのである。経営計画や経営統制、意思決定のための原価計算を展開する時にも、原価理論的認識を使っているのであるが、直観的な説明に訴えることが多く、体系だった原価作用因と原価との関係の研究は認められ

ない。原価作用因として考慮されているのは、主に業務量だけであり、例外的に習熟曲線について論じられるにすぎない。

- 7) マネジリアル・エコノミックスの開祖ともいべきディーン (J. Dean) の『マネジリアル・エコノミックス』は、1951年に出版された。マネジリアル・エコノミックスとは、ミクロ経済学の理論を実際の経営政策に応用できるように、アレンジしたものであると考えてよいだろう。

ディーンは、『マネジリアル・エコノミックス』の第5章に「原価」という章を設けて、その中で原価理論を展開している。原価態様の決定要因という項では、原価態様は、多くの作用因の結果であるとして、次の7つの原価作用因をあげて、それぞれについて解説を加えている。(J. Dean, *Managerial Economics* (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, Inc., 1951: Tokyo: Kinokuniya, 9th printing, 1959) pp. 252-257.)

1. 操業度
2. 工場の規模
3. 投入要素（材料と労働）の要素価格
4. 技術
5. ロットサイズ
6. 生産量の安定性
7. (工具ならびに経営管理者の) 能率

このうち、操業度と工場規模については、実証的研究も行い、詳細に論じているが、他の5つの原価作用因については、各原価作用因が原価に与える一般的影響を簡単に記述し、意思決定や経営計画の際に、考慮すべきことを呼びかけているにすぎない。

それゆえ、ディーンにおいては、操業度と原価との関係、工場の規模と原価との関係について、実証的分析が行われていることは、評価されてよいが、各原価作用因が体系的に論じられていない点が、限界である。

ディーン以降、マネジリアル・エコノミックスと銘打った著書は数多く出版されてきたが、基本的には、操業度と規模という2つの原価作用因を扱うにすぎず、しかも基本的にミクロ経済学における企業の理論に、実際の原価関数の導出の統計的方法をくっつけただけのものにとどまっており、原価作用因の体系的研究は行われていない。基本的には、ミクロ経済学のモデルを

使うので、生産要素の原価最小結合の仮定が設けられており、経営者の意思決定の自由度が考慮されていない。また、経営の生産過程の現実的描写が行われていないので、原価計算論の基礎理論としては、役に立たない。実際、マネジリアル・エコノミックスの著書を著している学者は、それを原価計算論の基礎理論としようという意図を持っていないといつてよい。

- 8) たとえば、ファンデル (G. Fandel) は、その著『生産論 I 生産・原価理論』(G. Fandel, Produktion I: Produktions- und Kostentheorie (Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris, Tokyo: Springer-Verlag, 1987).)の序文の中で、クープマンズ (T. C. Koopmans) のアクティビティ分析とグーテンベルクの生産関数の概念がその本の構造と焦点に大きな影響を与えたと述べている。ファンデルが、引用しているのは、クープマンズの次の文献である。T. C. Koopmans, "Analysis of Production as an Efficient Combination of Activities" in T. C. Koopmans ed., *Activity Analysis of Production and Allocation* (New York: John Wiley & Sons, Inc.; London: Chapman & Hall, Limited, 1951) pp. 33-97.
- 9) ファンデルは、「工業的製造過程の経済的形成に対するすべての考慮が、生産・原価理論から出発するので、生産・原価理論は、経営経済学の中心的領域に属す」と述べている。(G. Fandel, Produktion I: Produktions- und Kostentheorie, Vorwort) また、エリンガー (Th. Ellinger)・ハウプト (R. Haupt) も、「生産・原価理論は一般経営経済学の中心的な講義領域 (Lehrgebiete) の1つである」と述べている。(Th. Ellinger und R. Haupt, Produktions- und Kostentheorie (Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 1982) Vorwort.) ちなみに、今日のドイツの大学では、原価理論は、生産論の講義の中で扱われるのが普通である。
- 10) 1980年代になってから出版されたドイツにおける生産・原価理論のスタンダードなテキストブックとしては、たとえば、以下のようなものがある。
Busse von Colbe, W. und G. Laßmann, Betriebswirtschaftstheorie Band I: Grundlagen, Produktions- und Kostentheorie (Berlin, Heidelberg, New York, Tokyo: Springer-Verlag, 3. Aufl., 1986).
Dellmann, K., Betriebswirtschaftliche Produktions- und Kostentheorie (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1980).

- Ellinger, Th. und R. Haupt, Produktions- und Kostentheorie (Stuttgart : C. E. Poeschel Verlag, 1982).
- Fandel, G., Produktion I : Produktions- und Kostentheorie (Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris, Tokyo : Springer-Verlag, 1987).
- Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre : Kostentheorie und Kostenentscheidungen (Wiesbaden : Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 6. Aufl., 1983).
- Kistner, K. -P., Produktions- und Kostentheorie (Würzburg, Wien : Physica-Verlag, 1981).
- Lex, H., Skriptum Produktions- und Kostentheorie (München : Verlag für Wirtschaftsskripten Dipl. -Kfm. C. Ölschläger, 3. Aufl., 1984).
- Pressmar, D. B., Kurzlehrbuch Produktions- und Kostentheorie (Wiesbaden : Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1987).
- 11) 原価理論が、原価計算論の基礎理論であるとする考え方については、とりあえず次の文献を参照。
- W. Kilger, Die Produktions- und Kostentheorie als theoretischer Grundlage der Kostenrechnung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1958, S. 563 f.
- H. Meffert, Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen : Ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung (Wiesbaden : Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1968) Vorwort.
- E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 38.
- 12) Vgl. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I : Grundlagen (Wiesbaden : Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1959) S. 130 f. シュマーレンバッハ以前に、原価理論がなかったわけではない。シュマーレンバッハ以前の原価理論については、キューピック (H. Kürpick) の以下の文献を参照のこと。H. Kürpick, Die »fixen« Kosten in der Literatur bis zum Jahre 1900, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1963, S. 121 ff. そのキューピックも、現代の原価理論の出発点は、シュマーレンバッハの1899年の論文『工業経営における簿記と原価計算』であるといっている。(H. Kürpick, a. a. O., S. 131.)

- 13) たとえば、シュマーレンバッハの数学的原価分解は、様々に解釈され、誤解され、また批判されてきた。
- 14) 筆者はすでにこの課題を追求した論文を書いている。(拙稿「シュマーレンバッハ原価計算論の歴史的展開」一橋論叢, 第94巻第4号(昭和60年10月号), 133~152ページ。)この一橋論叢に発表した研究をさらに発展させたものが、本論文である。
- 15) 松本剛「原価理論の構造」森山書店, 昭和42年, 17ページ。
- 16) 松本剛, 前掲書, 17ページ。
- 17) 松本剛, 前掲書, 30~35ページ。
- 18) 松本剛, 前掲書, 44ページ。
- 19) ここで、第4章というのは、松本剛, 前掲書の第4章「共同経済的経済性論」を指す。
- 20) 松本剛, 前掲書, 133ページ。
- 21) 松本剛, 前掲書, 99ページ。
- 22) 松本剛, 前掲書, 274ページ。
- 23) 松本剛, 前掲書, 185ページ。
- 24) 松本剛, 前掲書, 280ページ。
- 25) 松本剛, 前掲書, 15ページ。
- 26) 松本剛, 前掲書, 229ページ。
- 27) 松本剛, 前掲書, 180ページ。
- 28) 松本剛教授は、経営費用論による具体的経営政策が、「現実の諸矛盾を、実務上、解決するのには無力でありながらも、なお長期にわたり文献上、論究されているとしたら、それは現実の経営政策としての実務上の効果が期待されているというよりは、むしろ、それを一つの理論として主張することによってもたらされるイデオロギー的効果にこそ資本家的な期待が寄せられているのであり、またそういう点にこそその理論の基本的性格があると考えなければならない」といっている。(松本剛, 前掲書, 137~138ページ。)
- 29) 平林喜博「費用理論序説—原価計算との交渉の成立を主題にして—」森山書店, 昭和49年。
- 30) 平林喜博, 前掲書, まえがき, 1ページ。
- 31) 平林喜博, 前掲書, 132ページ。

- 32) 平林喜博, 前掲書, 105 ページ.
- 33) 平林喜博, 前掲書, 61 ページ.
- 34) 平林喜博, 前掲書, 60 ページ.
- 35) 平林喜博, 前掲書, 62 ページ.
- 36) 平林喜博, 前掲書, 63 ページ.
- 37) 平林喜博, 前掲書, 65 ページ.
- 38) 平林喜博, 前掲書, 65 ページ.
- 39) 平林喜博, 前掲書, 66 ページ.
- 40) 平林喜博, 前掲書, 67 ページ.
- 41) 平林喜博, 前掲書, 68 ページ.
- 42) 平林喜博, 前掲書, 73 ページ.
- 43) 平林喜博, 前掲書, 73 ページ.
- 44) 平林喜博, 前掲書, 121 ページ.
- 45) 平林喜博, 前掲書, 77 ページ.
- 46) 平林喜博, 前掲書, 78 ページ.
- 47) 平林喜博, 前掲書, 57 ページ.
- 48) 平林喜博, 前掲書, 135 ページ.
- 49) 平林喜博, 前掲書, 124 ページ.
- 50) 平林喜博, 前掲書, 124 ページ.
- 51) 平林喜博, 前掲書, 124 ページ.
- 52) たとえば, 溝口一雄教授は, 伝統的費用理論の基本構造は, 1. 費用範疇論, 2. 費用法則論, 3. 費用補償論および価格政策論の3つからなるものとした。(溝口一雄「費用管理論」増補版, 中央経済社, 昭和52年, 49ページ.)
- 53) 遠藤一久稿「原価計算論の成立」宮上一男編「シュマーレンバッハ研究」世界書院, 昭和53年, 299~344 ページ. 石原肇「近代原価会計論」森山書店, 昭和53年. 川口八洲雄「原価理論」森山書店, 昭和55年.
- 54) 石原肇, 前掲書, 5 ページ.
- 55) 石原肇, 前掲書, 10 ページ. 川口八洲雄, 前掲書, 294~306 ページ. 川口八洲雄教授の「原価理論」の方は, プロイセンの国会における審議経過が詳しく検討されている.

- 56) 石原肇, 前掲書, 20 ページ.
- 57) 遠藤一久, 前掲論文, 320~321 ページ. 石原肇, 21 ページ. 川口八洲雄, 前掲書, 274~291.
- 58) 配当支払いの抑制現象について言及しているのは, 遠藤一久教授だけである. (遠藤一久, 前掲論文, 317~318 ページ.)
- 59) E. Schmalenbach, Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 2. Jahrgang, 1907/1908, 161 ff.
- 60) 遠藤一久, 前掲論文, 331~332 ページ. 石原肇, 前掲書, 148~150 ページ.
- 61) E. Schmalenbach, Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, S. 171.
- 62) Ebenda.
- 63) 遠藤一久, 前掲論文, 339 ページ. 石原肇教授, 前掲書, 149~150 ページ. 川口八洲雄, 前掲書, 313~314 ページ.
- 64) E. Schmalenbach, Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, S. 172.
- 65) ライトナー (F. Leitner) が, その点を指摘している. (F. Leitner, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe: Eine Einführung (Frankfurt a. M.: J. D. Sauerländer's Verlag, 4. Aufl., 1913) S. 276.
- 66) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft, Deutsche Metall-Industrie-Zeitung, 15. Jahrgang, 1899, S. 98 f, S. 106 f., S. 115-117, S. 124 f., S. 130 f., S. 138 f., S. 147 f., S. 156 f., S. 163-165, S. 171 f. これは、『ドイツ金属工業新聞』(Deutsche Metall-Industrie-Zeitung) に連載された論文で, シュマーレンバッハが書いた最初の原価計算論関係の論文である. 『ドイツ金属工業新聞』は週刊新聞で, このシュマーレンバッハの論文は, 1899 年の 4 月 1 日号, 4 月 8 日号, 4 月 15 日号, 4 月 22 日号, 4 月 29 日号, 5 月 6 日号, 5 月 13 日号, 5 月 20 日号, 5 月 27 日号, 6 月 3 日号に掲載されたのである. (M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung (Stuttgart: Schäffer Verlag, 1984) S. 445.) この論文は, 1928 年に単行本として出版さ

- れた。(E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft (Leipzig: G. A. Gloeckner, 1928).) 以後, 参照ページを示す時は, この単行本のページを書くものとする。なお, この論文は, Buchführung und Kalkulation と略記する。
- 67) E. Schmalenbach, Gewerbliche Kalkulation, Zeitschrift für das gesamte kaufmännische Unterrichtswesen, 5. Jahrgang, 1902/1903, S. 150-155, S. 179-180, S. 210-214.
- 68) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittelung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 3. Jahrgang, 1908/1909, S. 41-65. 土岐政藏訳「原価算定の理論」会計, 第33巻 第1号・第2号(昭和8年, 7月号・8月号)。この翻訳文は, 次の土岐政藏教授の著書の中にも収められている。土岐政藏「原価計算研究 第1巻」森山書店, 昭和14年, 69~100ページ。以後, 翻訳文の参照ページは, この著書のページを書くことにする。
- 69) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 3. Jahrgang, 1908/1909, S. 165-185. 土岐政藏訳「計算価格に就いて」会計, 第35巻 第4号(昭和9年, 10月号)。この翻訳文は, 次の土岐政藏教授の著書の中にも収められている。土岐政藏「原価計算研究 第1巻」森山書店, 昭和14年, 144~168ページ。以後, 翻訳文の参照ページは, この著書のページを書くことにする。
- 70) E. Schmalenbach, Die Privatwirtschaftslehre als Kunstlehre, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 6. Jahrgang, 1911/1912. S. 304-316. 斉藤隆夫訳「シュマーレンバッハ『技術論としての私経済学』」, 会計67巻 第1号, 178-189, 163ページ。
- 71) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang, 1919, S. 257-299, S. 321-356.
- 72) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik (Leipzig: Gloeckner, 2. Aufl., 1925), 3. Aufl., 1926, 4. Aufl., 1927.
- 73) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 22. Jahrgang, 1928, S. 241 ff. 土岐政藏訳「新経済組織の関門にお

ける経営経済学」, 土岐政蔵・斉藤隆夫共訳「回想の自由経済」森山書店, 昭和 35 年, 所収, 139 ページ以下. この訳文は, もともと, 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」東洋出版社, 昭和 10 年の付録として訳載されたものであるが, 仮名遣や文体を書き改めた上, 「回想の自由経済」の付録として, 再度掲載されている. 本論文では, 「回想の自由経済」に収められた訳文の該当ページを記載する.

- 74) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, (Leipzig: Gloeckner, 5. Aufl., 1930) 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」東洋出版社, 昭和 10 年.
- 75) E. Schmalenbach, "Business Economics and Changes in German Business Conditions", *Harvard Business Review*, Vol. 11, 1932/1933, p. 490-497.
- 76) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, (Leipzig: G. A. Gloeckner, 6. Aufl., 1934). 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」森山書店, 昭和 26 年.

第 2 章 数学的原価分解論の成立 (1899 年) とその背景

第 1 節 原価範疇論の展開

1899 年に、『ドイツ金属工業新聞』に連載されたシュマーレンバッハの論文『工業経営における簿記と原価計算』で, シュマーレンバッハはすでに, 原価範疇論の基本的構想を展開していた.

シュマーレンバッハは, 「経営管理者に将来の処策を指示するような将来の状況の予測は」, 「原価 (die Unkosten)¹⁾を生産量の増減との関係において, 正確に研究してはじめて達成される²⁾」として, 原価の 4 範疇を説明する³⁾.

x 個の製品を製造するのに, y マルクの原価総額が発生するとしても, $2x$ 個の製品を製造するのに, $2y$ マルクの原価総額が発生するとはかぎらないし, $3x$ 個の製品を製造するのに, $3y$ マルクの原価総額が発生すると

はかぎらない。通常は、以下のように定式化されうる。

x 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= y$ マルク

$2x$ 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $< 2y$ マルク

このような時、原価は逓減（状態）であるという。

例外的に、発生原価総額を増加させないで、生産量を増やすことができるならば、原価は、固定（状態）であるという。すなわち、次のように定式化できる。

x 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= y$ マルク

$2x$ 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= y$ マルク

それに対し、比例費の場合は、次のようになる。

x 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= y$ マルク

$2x$ 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= 2y$ マルク

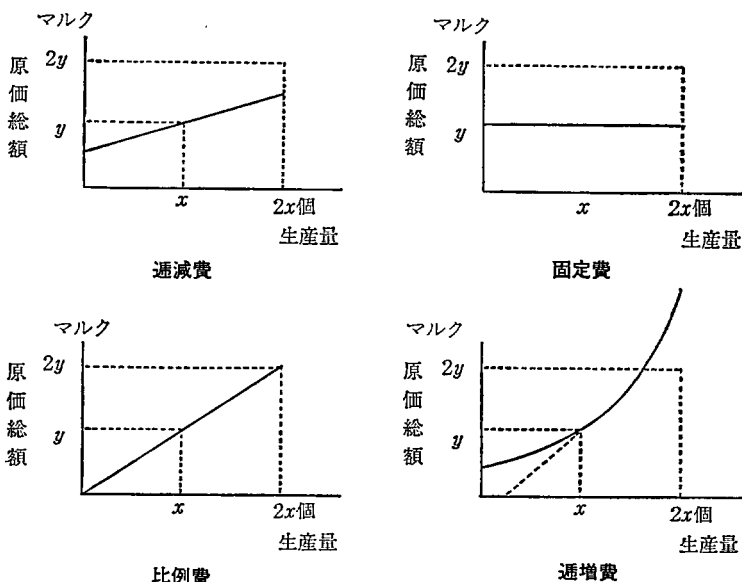
逓減費の反対として、逓増費がある。これは、工業では稀であるが、農業では普通である。⁴⁾ 式で示すと、次のようになる。

x 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $= y$ マルク

$2x$ 個の製品を製造するのに必要な原価総額 $> 2y$ マルク

シュマーレンバッハは、図を示していないが、この関係を図で表せば、図1のようになる。

上の説明は、原価現象を客観的に観察し、考えられる原価態様の分類を示したという性格のものである。ただ、1899年論文における原価範疇論の説明は、これで終わっている。原文で、わずか半ページの記述である。もっとも、シュマーレンバッハの後の著作の中で、原価範疇論はだんだん充実していく。しかし、少なくとも1899年論文にかぎってみるならば、シュマーレンバッハの目的は、原価範疇論を展開して、原価現象を客観的に記述することにあるというより、原価分解論の前提として、逓減費と逓増費の概念を導入することにあったように思われる。というのは、この原



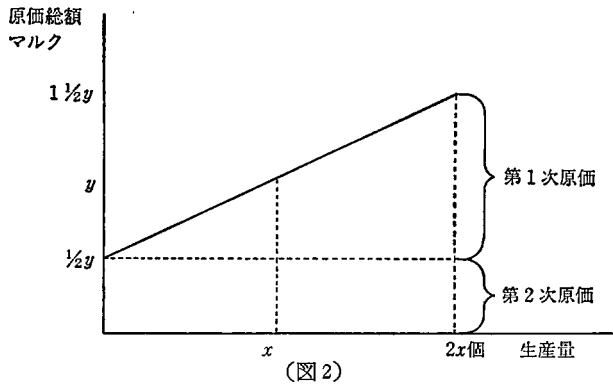
(図1)

価範疇論の説明は、原文では、「第1次原価と第2次原価」(Primäre und sekundäre Unkosten)⁵⁾ という章の中で論じられているからである。

第2節 数学的原価分解の基本的メカニズム

シュマーレンバッハ特有の理論に数学的原価分解の理論がある。この数学的原価分解の方法は、すでに1899年論文で確立している。ここでは、1899年論文の用語と設例を用いながら、シュマーレンバッハの数学的原価分解の基本的メカニズムを紹介することにする。しかし、説明の仕方は、必ずしも1899年論文における説明を忠実に再現するのではなく、シュマーレンバッハの後の著作をも参考にして、筆者なりの仕方の説明することにする。

シュマーレンバッハの数学的原価分解の手続きは、最終生産層の平均増



分原価—これを第1次原価計算価格 (der primäre Kalkulationspreis) という—に全生産量をかけて、第1次原価を計算し、それを原価総額から差し引いて第2次原価を計算するというものである。

今、遞減費の原価分解を考えてみよう。簡単化のため、製品の種類は1種類とし、販売費は無視する。製品を x 個製造する時の原価総額が、 y マルクであり、 $2x$ 個製造する時の原価総額が、 $1\frac{1}{2}y$ マルクであったとする。この時、 $1\frac{1}{2}y$ マルクの原価総額は、次のような段階を踏んで、第1次原価と第2次原価に分解される。

第1段階〔第1次原価計算価格の計算〕

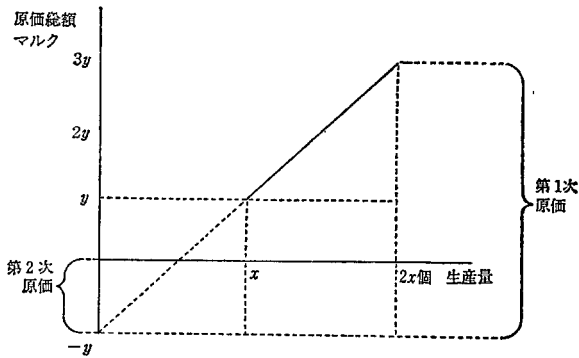
生産量	原価総額
x 個	y マルク
$2x$	$1\frac{1}{2}y$
差額 x 個	$\frac{1}{2}y$ マルク

したがって第1次原価計算価格は $(\frac{1}{2}y)/x$ マルクとなる。

第2段階〔第1次原価の計算〕

第1次原価計算価格に全生産量である $2x$ 個をかける。

$$\text{第1次原価} = (\frac{1}{2}y)/x \text{ マルク} \times 2x \text{ 個} = y \text{ マルク}$$



(図3)

第3段階〔第2次原価の計算〕

原価総額 $1\frac{1}{2}y$ から, 第1次原価 y を差し引く.

$$\text{第2次原価} = 1\frac{1}{2}y \text{ マルク} - y \text{ マルク} = \frac{1}{2}y \text{ マルク}$$

以上の関係を図で表すと図2のように表される.

通増費の分解も同様に行うことができる.

製品を x 個製造する時の原価総額が, y マルクであり, $2x$ 個製造する時の原価総額が, $3y$ であったとする. この時, $3y$ の原価総額は, 次のような段階を踏んで, 第1次原価と第2次原価に分解される.

第1段階〔第1次原価計算価格の計算〕

生産量	原価総額
x 個	y マルク
$2x$	$3y$
差額 x 個	$2y$ マルク

したがって第1次原価計算価格は $(2y)/x$ マルクとなる.

第2段階〔第1次原価の計算〕

第1次原価計算価格に全生産量である $2x$ 個をかける.

$$\text{第1次原価} = (2y)/x \text{ マルク} \times 2x \text{ 個} = 4y \text{ マルク}$$

第3段階〔第2次原価の計算〕

原価総額 $3y$ から、第1次原価 $4y$ を差し引く。

$$\text{第2次原価} = 3y \text{ マルク} - 4y \text{ マルク} = -y \text{ マルク}$$

以上の関係を図で表すと図3のように表される。

このように、逓増費に数学的原価分解を適用すると、第2次原価がマイナスになるのである。

第3節 数学的原価分解についての従来の通説

(1) 数学的原価分解の意味

第2節では、1899年論文の用語法と設例に基づいて、数学的原価分解を説明した。しかし、従来、この1899年論文については、あまり検討されてこなかった。シュマーレンバッハの数学的原価分解についての批判や解釈は、通常1919年論文以降のシュマーレンバッハの著作に基づいて行われている。数学的原価分解のメカニズムそのものは、1899年論文のものも、それ以降のものも同じである。ただし、用語法が若干異なる。第1次原価のことを「比例費」(proportionale Kosten)と呼び、第2次原価のことを「固定費」(fixe Kosten)と呼ぶ。そして、第1次原価計算価格に対しては、1919年論文では、「比例率」(der proportionale Satz)という名称が使われ、1930年以降「限界原価」(die Grenzkosten)という名称が使われた⁶⁾。実は、このような用語法が数々の誤解を生んだのである。

原価総額が、操業度に対して、直線的に経過しない時に、数学的原価分解を適用して全体的な原価態様を確定しようとすれば、原価分解の結果計算される「比例費」(第1次原価)と「固定費」(第2次原価)は、実際の比例費・固定費を示すことはできない。この点については、かなり早くから指摘されている。たとえば、昭和11年に中西寅雄教授は、『経営費用論』の中で、次のように述べている。

「この方法においては、二操業度間における費用増分と、それに照応する生産量増分との差商 *Differenzquotient* が比例系数として、各生産単位に均等に帰算せしめられる。このことは、その費用増分が純粹に比例費用のみから成り、費用増加が直線的に進行するとの仮定のもとにのみ可能である。この仮定は、さらに、総費用が固定費用と比例費用とから構成されると見るものにのみ許される仮定である。しかるに、費用は、すでに述べたごとく、固定費用と可変費用とから構成されるものであり、したがって、総費用の操業度との関係における進行は直線的ではあり得ず、それゆえにまた操業度間の費用増分を比例費用とみなすことは不可能である。数学的方法は、かかる誤れる仮定のもとに行われる単なる数学的操作に過ぎぬ。この数学的操作に基づいて算出される比例費用部分および固定費用部分は、すでにその分析の当初において仮定され、その仮定に基づいてのみ比例的または固定性質を付与される。それは、数学的操作によって付与された性質に外ならぬ。かかる特殊な性質なることを見過ごして、この比例費用部分または固定費用部分を本来的にかかる性質のものとし、それをその数学的操作によって付与された性質から証明し得るとするならば、それは証明すべき対象をすでに前提において仮定することとなる。」⁷⁾

しかし、直線的に原価が経過しない場合に、正しい原価分解ができないことは、明白なことである。あまりにも明白なことなので、シュマーレンバッハの数学的原価分解には、原価総額を比例費と固定費に分解して、原価態様を知るという目的以外の目的があるのではないかと考える学者が出てきても不思議はない。事実、今までに、数学的原価分解の真の意味はどこにあるのかを突き止めようとする試みがたびたび行われてきたのである。

このような試みは、わが国でも、すでに昭和 11 年に山城章教授によってなされている。すなわち、次のように述べる。

「数学法（数学的原価分解を指す一尾畑注）は、本来単に一箇の数学的操作にすぎないものであり、この数学的計算を用ひて費用数字を色々に解剖し、組立てるのであるが、その目的とする所は、実に経営政策又は経営価格政策であって、その手段的な操作として、利用されるものである、と云ふことが出来るであらう。」

「此処で最も重要なものは所謂比例率である。（中略）それ（比例率一尾畑注）を分解の為に利用するのではなく、むしろ、よってもって操業の判断（Beurteilung der Beschäftigung）費用の発展方向、経過等を知り、費用最適点又は操業最適点の決定によって経営政策の規準を得んとし、（平均単位費によっても知ることが出来るが）価格政策的には、これを価格下限 Preisuntergrenze とする事によって種々の政策命題を発見せんとするのである。⁸⁾」

すなわち、数学的原価分解の意味は、比例率の算定にこそあるというのである。このような解釈は、もともと、メレロヴィッツやカリシャー（H. E. Kalischer）に見られる解釈であるが、⁹⁾現在でも広い支持を得ているといえよう。¹⁰⁾しかし、このような解釈によっては、シュマーレンバッハの数学的原価分解の意味を完全に解明することはできない。もし、数学的原価分解の真の意味が、比例率の算定であるならば、その比例率に全生産量を乗じて、それを原価総額から差し引くという数学的原価分解の後半の手続きがまったく意味を持っていないことになるからである。数学的原価分解は、比例率の算定をもって終わるのではなく、「比例費」と「固定費」の算出まで行うのである。

数学的原価分解の結果計算される「比例費」と「固定費」が何を意味するのか、という指摘は、たとえばハイネンによってなされている。ハイネンは、次のように述べている。

「すべての生産量を数学的原価分解で計算された限界原価で原価計算を

するならば、算定される『比例費』は、製品原価計算の中で考慮される金額を意味する。すなわち、シュマーレンバッハによって、『比例費』と名付けられた金額は、限界原価で販売した時に実際の原価総額のうち補償される金額なのである。」

「反対に、数学的原価分解により計算され、シュマーレンバッハによって『固定費』と名付けられた金額は、原価計算によって、補償される金額と原価総額との差額なのである。¹¹⁾」

このような指摘は、基本的には正しいものといえよう。しかし、それは、「比例費」と「固定費」の意味をあえて解釈しようとすればどのようなか、というような消極的意味づけを行っているにすぎない。シュマーレンバッハがなぜ、数学的原価分解を主張しようとしたか、どういう観点から製品原価に含める原価が決まってくるのか、そして製品原価計算に含められる原価とそうでない原価に分けることにどういう意味があるのか、という積極的な意味づけがなされていない。それに、「限界原価で販売すれば」というが、すべての製品を限界原価で販売したのでは、企業は潰れてしまう。そのような仮定を持ち出さなければならないような意味づけでは、数学的原価分解の意味づけとして不完全であるといえよう。

筆者の知るかぎりにおいて、シュマーレンバッハの数学的原価分解の積極的な意味を、シュマーレンバッハの本来の意図と関連させて、明快に説明している研究はないように思える。その理由としては、従来の研究では、1919年以降のシュマーレンバッハの著作が検討の対象とされていることがあげられる。シュマーレンバッハの数学的原価分解は、メカニズムそのものは同じでも、その意味は変化している。したがって、そもそもシュマーレンバッハがなぜ、数学的原価分解のようなメカニズムを考えついたかといったことを知るためには、どうしても1899年論文を見なければならぬ。1899年論文の中にこそ、シュマーレンバッハの意図を読み取るヒ

ントがあるのである。

(2) 比例率の意味

通説は、数学的原価分解の意味を比例率の算定にあるとするわけであるが、それでは、経営政策や価格政策の上で、比例率は、どんな意味を持っているのであろうか。

比例率の意味として、価格下限としての意味、自動的に最適操業度を招来するという意味、現在の経営の操業段階を知る手掛かりとして役立つという意味が、しばしば指摘される。

① 比例率の価格下限としての意味

シュマーレンバッハは、限界原価を価格下限と考えている。しかも、追加的注文の価格下限としてのみならず、全生産量の価格下限と考えている。しかし、シュマーレンバッハは、いかなる意味で、限界原価が価格下限になるのかを明示しなかった。そこから、誤解が生じた。

通説的解釈では、シュマーレンバッハの価格下限を部分補償の問題として位置づけている。すなわち、不況で原価逡減領域で操業している時に短期的休業をすべきかどうかの限界的な価格水準という意味で価格下限を考えている。¹²⁾ その限界を価格が下回った場合には、操業を一時的に停止すべきである、という意味での価格下限であると解するのである。ところが、そのような意味の価格下限とは、短期的休業時にも発生を回避できない原価以外の原価を補償する最低の価格であるべきであるが、限界原価はそのような価格ではない。したがって、比例率は価格下限として適切でない¹³⁾と批判されるのである。

しかし、シュマーレンバッハは、限界原価が短期的休業をすべきかどうかの限界的な価格水準という意味で価格下限であるとは一言も述べていない。第一、シュマーレンバッハの価格下限をそのように解すると、シュマーレンバッハが原価逡増状態にある時にも限界原価を価格下限としている

ことをまったく説明できない。したがって、そもそもシュマーレンバッハの価格下限を部分補償の問題として、すなわち、短期的休業の観点から解すること自体に問題があるのである。シュマーレンバッハの価格下限の意味を別の角度から検討してみる必要がある。

②最適操業度招来機能

シュマーレンバッハが、比例率を販売価格とすると自動的に最適操業度（平均原価最小点）に導かれるという命題を主張していたとするのは、一般的解釈である。多くの学者は、シュマーレンバッハがそのような意図を持っていたということを前提とした上で、一体比例率にそのような機能があるかないかを検証しようとしている¹⁴⁾。そして、そのような機能に懐疑的な見解を述べるのが普通である。しかも、この問題は、共同経済的経済性の問題と関連させて理解されている。すなわち、利益最大化ではなく、共同経済的経済性の高揚を目的とするので、最適操業度の実現が必要であり、その最適操業度実現のためには、比例率による価格設定が有効であるとシュマーレンバッハが主張したと解するのである¹⁵⁾。

私見によれば、比例率を販売価格とすることにより、最適操業度を自動的に実現しようとする意図を、シュマーレンバッハはそもそも持っていなかった。この問題については、第5章第2節(2)「比例率の最適操業度招来機能と共同経済的経済性について」において、詳しく論ずることにする。

③経営の現在の操業段階を知る手掛かりとしての役立ち

比例率と平均原価が一番近付くところが、平均原価の最小点、すなわち最適操業度である。そのような点を知る手掛かりとして、比例率が役立つというのである。このように、比例率を操業段階認識の指針として利用しようとする考えは、はじめメレロヴィッツ (K. Mellerowicz) によって表明され¹⁶⁾、カリシャー (H. E. Kalischer) に受け継がれる。このような比例率の利用法は、メレロヴィッツやカリシャーの個人的な意味づけである

といえよう。シュマーレンバッハには、比例率と平均原価の比較によって操業段階を知るといような原価法則論的視点はない。

第4節 1899年論文における数学的原価分解論の展開

いままで、筆者なりの整理の仕方では、シュマーレンバッハの数学的原価分解論を紹介し、数学的原価分解に対して、従来どういう解釈がなされてきたかを紹介した。ここでは、シュマーレンバッハ自身が、どういう説明の仕方では、数学的原価分解を論じているかを検討し、シュマーレンバッハの数学的原価分解の意味を解釈するヒントを得ることとする。シュマーレンバッハによる数学的原価分解の説明は、次のような例によって始まる。

簡単化のため、ただ1種類の製品を製造して、複数の顧客に販売していると仮定する。 x 個の製品を製造するのに必要な原価総額が、 y マルクであり、 $2x$ 個の製品を製造するのに必要な原価総額が $1\frac{1}{2}y$ マルクであるとする。この時、原価は顧客によってどのように補償されるのが理論的であるか。われわれは生産を段階に分けて考える。すなわち、最初の x 個（この製造に必要な原価は、 y マルク）と次の x 個（この製造に必要な原価は $\frac{1}{2}y$ マルク）に分けて考える。¹⁷⁾

今、 $2x$ 個ではなく、 x 個しか製造できないとする。この時、およそ最大の利益 (der höchste Nutzen) を目指すかぎり、少ない収益しかもたらさない方の顧客部分に販売することを断念することになる。であるならば、2番目の x 個を誰が得るかは、明らかである。低価格しか支払えない方の顧客部分は、理論上、追加的に発生した $\frac{1}{2}y$ マルクだけを補償すればよいことになる。顧客のうち高価格を支払いうる方が、 y マルクを補償しなければならない。¹⁸⁾

「もし、すでに x 個の製品が定価で販売されており、さらに生産を拡大しようと思っているのであれば、2番目の x 個を、1番目の x 個の総原

価価格である y マルク以下で販売しても損失はでないが、 $\frac{1}{2}y$ マルク以下では損失なしに販売することはできない。¹⁹⁾

このような説明だけからは、原価総額を第1次原価と第2次原価に分けるという数学的原価分解の思考は出てこない。また、限界原価を全生産量に対して価格下限とする主張も読み取れない。そこでは、追加的注文の引受可否の問題が扱われているような印象さえ受ける。さらに、次のような文章を読むと、なおさらその印象を強くする。

「注文の引受によって、原価がどれだけ発生するか、以前より正確に知らなければならなくなった。それをわれわれより正確に評価できる競争相手は、われわれが拒絶する注文を引き受け、われわれが引き受ける注文を拒絶する。どちらの場合もわれわれに不利である。最初の場合は、利益を逸失し、2番目の場合は、直接、損失を被る。²⁰⁾」

しかし、このような叙述にもかかわらず、シュマーレンバッハの価格下限は、全生産量についても価格下限でもあるのである。その証拠は、次の文章である。

「製品は、販売される前には、それが高価格で販売されるのか、低価格で販売されるのか、わからないので、すべての製品に最低の価格を同じように付けておかなければならない。それゆえ、われわれは、

I II

1番目の x を $\frac{1}{2}y + \frac{1}{2}y$ マルクで販売し、

2番目の x を $\frac{1}{2}y$ マルクで販売することになるかもしれない。

$\frac{1}{2}y$ マルクを、IIのところに算入するのは、製品1口の価格が決定した時に行うのである。²¹⁾

「製品1口の価格が決定した時」という表現は必ずしも明確ではないが、ようするに製品原価は、第1次原価のみで計算し、第2次原価は、別途回

収するということをいっているのである。いうまでもなく、Ⅰの下に記入してある1番目の x と2番目の x についてそれぞれ $\frac{1}{2}y$ マルク、すなわち合計 y マルクが、第1次原価であり、Ⅱのもとに記入してある $\frac{1}{2}y$ が、第2次原価である。

製品原価の計算を、第1次原価のみで行った場合、製品原価である第1次原価計算価格は、その製品の絶対的価格下限となる。いかなる顧客に対しても、第1次原価計算価格を下回る価格で販売してはいけないのである。なぜ、第1次原価計算価格を下回る価格で販売してはいけないのかといえ、その解答は、先程の引用文の中に含まれている。

「それをわれわれより正確に評価できる競争相手は、われわれが拒絶する注文を引き受け、われわれが引き受ける注文を拒絶する。どちらの場合もわれわれに不利である。最初の場合は、利益を逸失し、2番目の場合は、直接、損失を被る。」

すなわち、第1次原価計算価格を下回る注文は、その注文を引き受ける場合と引き受けない場合を比べると、引き受ける方が利益が少なくなる。そのような注文を引き受けることのないように第1次原価計算価格を価格下限としておくのである。

他方において、第1次原価計算価格を少しでも上回る注文は、これを引き受けることによって、利益が増大する。そのような注文を積極的に見つけてきて、利益を少しでも多くするようにしなければならない。

シュマーレンバッハの考えているように、各顧客の支払いうる価格に差があり、しかも各顧客層ごとに差別価格を適用することが可能であるとすると、第1次原価計算価格、すなわち限界原価を上回る価格を支払いうる顧客の注文をすべて引き受けることによって、限界原価と限界収益が一致して、利益が最大化されるのである。第1次原価計算価格を製品の絶対的
下限とするのは、第1次原価計算価格を注文選択の基準とすることにより、

利益最大化を達成しようとしているのである。このように、シュマーレンバッハの場合、利益最大化思考の観点からの価格下限が問題になっているのであり、けっして短期的な操業停止の観点からの価格下限が問題になっているわけではないのである。もちろん、この時、シュマーレンバッハが、利益最大化という言葉は使っていないが、「利益を逸失する」とか、「直接、損失を被る」というよう表現の背後にある考え方は、まさしく利益最大化原理であるといえよう。

すべての製品の製品原価を第1次原価のみで計算するというのは、いわば追加的注文引受可否の問題を、全生産量に拡張した思考である。追加的注文引受可否の決定の際に、追加的な注文を限界原価で計算するのは、正規の販売で全部原価が補償されていることが前提になっている。したがって、製品原価は、全部原価で計算されていてもよいわけである。しかるに、シュマーレンバッハにおいては、すべての製品の原価を限界原価で計算し、それを価格下限とするのである。つまり、すべての注文について、その実現可能価格と限界原価が比較されるのである。そのような主張の背後には、各注文の実現可能価格と限界原価を比較して、注文を選択するという行為によって、いわば自動的に利益最大化を誘導しようとする意図が読み取れるのである。すなわち、常に実現可能価格と限界原価を比較しながら、受け入れる注文を選択していけば、結果的に、最適な販売量と注文構成が保証されることになる。²²⁾

たとえ、利益最大化の観点から、限界原価が絶対的な価格下限であったとしても、原価逦減領域においては、全部原価がすべて回収される保証はない。しかし、最終的には原価が全部回収されていることが確認される必要がある。というより、原価が全部回収されるようにしなければならない。もし、長期的に全部原価が回収されなければ企業は潰れてしまう。そこに第2次原価の重要性がある。

シュマーレンバッハは、利益最大化の要請から、第1次原価計算価格を価格下限としたのであるから、いかなる注文も、最低限、限界原価分は回収するのである。すなわち、全生産量では、第1次原価部分の回収が保証されていることになる。したがって、原価総額から第1次原価を差し引いた第2次原価が、2次的にその回収を考慮しなければならない金額である。

原価計算上でみると、製品原価として各製品から回収される金額が第1次原価であり、何らかの方法で2次的に回収を確認しなければならない原価が第2次原価である。そこに、シュマーレンバッハの理想とする原価計算システムの姿が表現されている。それは、製品の第1次原価計算価格がすぐにわかるように、第1次原価と第2次原価を分けて処理し、もって利益最大化に役立たしめると同時に、第1次原価計算価格を価格下限とすることだけでは回収を保証されない金額の回収を、何らかの形で保証するような原価計算システムである。このように見ると、数学的原価分解というのは、1つの原価計算モデルなのである。それともかなり抽象度の高い原価計算モデルであるといえよう。

利益最大化思考は、本来経済学的思考である。²³⁾ それに対し、全部原価補償思考は、会計学的な思考である。シュマーレンバッハは、数学的原価分解という原価計算モデルを作ることにより、利益最大化思考と全部原価補償思考というまったく系統の異なった2つの思考を1つの原価計算システムに結合するという根本思想を表明したのである。

数学的原価分解の背後には、原価計算システムがある。そして、シュマーレンバッハは、1899年論文の中で、実際に、そのような原価計算システムの説明を行っているのである。それを次に検討しなければならない。

第5節 数学的原価分解の背後にある原価計算システム

数学的原価分解という原価計算モデルの中に含まれている原価計算シス

テムの条件は、第1次原価と第2次原価を分離して処理し、第1次原価を製品原価にするということである。そのような条件を満たすもっとも簡単な原価計算システムは、第1次原価を製品に集計して製品原価を計算し、その販売された部分を売上原価に振り替え、第2次原価を売上総利益から差し引くという原価計算システムであろう。シュマーレンバッハも、次のように述べている。

「それゆえ、すべての顧客に対し、第1次原価のみを賦課し、第2次原価を総利益から補償するのが、理論的には正しいのかもしれない。」(Theoretisch richtig wäre es daher, allen Kunden nur die primären Unkosten anzurechnen, die sekundären Unkosten aber durch die Rohgewinne zu decken.)²⁴⁾

しかし、上の文章で、wäre と接続法第2式が使われていることに注意しなければならない。実際には、第1次原価計算価格がそのまま、売上原価となるわけではないのである。

シュマーレンバッハは得意先別損益勘定 (ein kalkulatorisches Kundenkonto) の設定を要求する。特定の得意先に固有の原価は、その得意先に直課される。のみならず、特定の得意先グループだけに関係する原価、たとえば、ある地方のセールスマンの給料、南米の市場用のスペイン語のカタログ、ボンベイの代理人との通信費などは、その得意先グループ内の得意先のみが負担するように勘定が設定される。²⁵⁾

シュマーレンバッハは、製品品種別の製品勘定を設定することを考えている。そして、品種別製品勘定から得意先別損益勘定への振替を、振替価格 (der fingierte Preis)²⁶⁾で行うことを要求する。この振替価格は、「通常最低と考えられる販売価格から営業費分を差し引いたもの」²⁷⁾である。このように市場サイドから決まる価格を振替価格とするので、品種別製品勘定は、混合勘定となる。「今や、製品勘定にも得意先別損益勘定にも利益が

28) 出ることになる」のである。品種別製品勘定の借方には、第1次原価で計算された製造原価が集計されるので、品種別製品勘定の利益は、一種の品種別製造貢献利益といってもよい。

シュマーレンバッハは、最終製品を製造している部門には、部門別の損益勘定を設けることを考えているようである。1つの部門が1種類の製品を製造しているとはかぎらない。複数の製品を製造しているのであれば、各品種別製品勘定からこの部門別の損益勘定の貸方に製造貢献利益が振り替えられることになる。部門別の損益勘定の借方には第2次原価が集計される。このような関係をシュマーレンバッハは次のように表現している。

「このような勘定（シュマーレンバッハは生産勘定 Produktionskonten といっているが、製造部門の損益勘定のことであると推定される一尾畑注）は、その第2次原価を何らかの形で収容し、もってその部分経営全体で利益があがっているかどうかを見ることができるようになければならない。しかし、その第2次原価を、どの製品が、多くあるいは少なく負担しようとも、利益（die Gewinne）がまだ第2次原価を補償するかぎり、その製品には文句はないのである。²⁹⁾」

上の引用文で、利益が die Gewinne と複数形になっていることから、1つの製造部門で複数の製品を製造している可能性を示唆しており、しかもその各製品別の利益が第2次原価を補償するといっているので、各品種別製品勘定には、第1次原価のみの製造原価が振り替えられていることがわかる。これは、品種別製品勘定で、品種別の製造貢献利益が計算される証拠となる。

さて、次に問題になるのは、品種別製品勘定から、得意先別損益勘定へ振り替える時の振替価格の決定方法である。先に、振替価格は、「通常最低と考えられる販売価格から営業費分を差し引いたもの」とであるといった。このように市場サイドから決定されるのが原則であるが、それはまた、原

価の規制も受けるのである。すなわち、原価によって下限を決定される。シュマーレンバッハは次のようにいう。「この振替価格としての最低の価格の決定は、まったく恣意的というわけではない。その価格は、第2次原価に達しない時に『最終』となる。³⁰⁾」この文章は、わかりにくいだが、ようするに、振替価格の水準を段々下げてきたとして、各品種別製品勘定で示される貢献利益の合計が、それらの製品を製造している製造部門に集計された第2次原価をすべて回収できなくなった時、それ以上振替価格を下げるできないといっているのである。すなわち、振替価格は、少なくとも第1次原価と第2次原価をすべて回収する水準に設定されるべきであるということを行っているのである。ただし、各製品の振替価格がすべて、平均的な第2次原価を補償する水準に設定される必要はないわけである。1つの製造部門で製造している製品の貢献利益のすべてによって、その製造部門に集計された第2次原価が補償されればよいのである。価格を高くしても売れる製品は、多くの第2次原価を回収し、そうでない製品は少ない第2次原価を回収すればよいのである。先の引用文で「その第2次原価をどの製品が多くあるいは少なく負担しようとも、利益（複数形—尾畑注）がまだ第2次原価を補償するかぎり、その製品には文句はないのである」といっているのは、そのことである。ただ、各製品の振替価格の絶対的な下限は、第1次原価計算価格である。そのことは、数学的原価分解の原理の説明から明らかである。

最終製品を製造している製造部門には、他の製造部門や補助部門から、第1次原価と第2次原価が配賦されてくる。第1次原価は、原価発生原則（das Entstehungsprinzip）によって、すなわち実際消費量に応じて、配賦される。³¹⁾第2次原価の部門別配賦は、原則的には、提供部門から受取部門に直課ないし配賦された第1次原価の金額に比例的になされるという。³²⁾しかし、ある製造部門で製造している製品の収益力がすべて低いために、

その製造部門に第2次原価が第1次原価の割合に応じて配賦されたならば、その製造部門に集計される第2次原価をすべて補償することができないという場合には、その原則的処理により配賦されるはずの第2次原価の一部または全部を、他の部門に肩代わりしてもらうことができる。このような処理を、シュマーレンバッハは、第2次原価の転嫁 (Abwälzung der sekundären Unkosten) と呼んでいる。³³⁾

シュマーレンバッハは、次のような例で、第2次原価の転嫁を説明している。今、動力部門が、I, II, IIIの3つの製造部門に動力を提供しているとする。この動力部門は、 x 単位の動力を提供するのに y マルクの原価総額を必要とし、 $2/3 x$ 単位の動力を提供するのに $5/6 y$ マルクの原価総額を必要とする。それゆえ、 $1/3 x$ 単位あたり $1/6 y$ マルクが第1次原価となる。 x 単位提供時の原価総額 y マルクのうち、 $1/2 y$ マルクが第1次原価であり、 $1/2 y$ マルクが第2次原価である。もし、I, II, IIIの製造部門がそれぞれ $1/3 x$ 単位ずつの動力を消費しているのであれば、原則的処理³⁴⁾に従うと、第1次原価と第2次原価は、以下のように配賦される。

	動力消費量	第1次原価	第2次原価
製造部門 I	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$1/6 y$ マルク
製造部門 II	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$1/6 y$ マルク
製造部門 III	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$1/6 y$ マルク

ところが、製造部門 III で製造している製品の収益力が全般的に低く、 $1/6 y$ マルクの第2次原価配賦額をすべて負担できないというのであれば、 $1/6 y$ マルクのうち一部または $1/6 y$ マルクすべてを他の製造部門に転嫁することができる。製造部門 III が、 $1/12 y$ マルクしか負担できない場合には、第2次原価は、³⁵⁾以下のように配賦される。

	動力消費量	第1次原価	第2次原価
製造部門Ⅰ	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$5/24 y$ マルク
製造部門Ⅱ	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$5/24 y$ マルク
製造部門Ⅲ	$1/3 x$ (単位)	$1/6 y$ マルク	$2/24 y$ マルク

ここで注意すべきは、他の部門に肩代わりしてもらえる原価は、提供部門における第2次原価の配賦額部分にかぎられ、当該製造部門内で第2次原価となった部分を転嫁することはできないということである。製造部門Ⅲが、プレス部門であり、 $1/3 x$ 単位の動力消費量のうち大部分は転送と空転のために消費されるとする。その場合、動力部門から配賦された第1次原価の大部分が、プレス部門において第2次原価に移行したことになる。この場合、プレス部門で新たに第2次原価となった部分は、他の部門に転嫁することはできないのである。³⁶⁾

このような第2次原価の転嫁という手続きによって、部門間にわたって、第2次原価の配分割合を変更することができるわけで、これは最終的には、製品の振替価格決定の弾力性を高めるものであるといえよう。

不況になって、全般的に製品の収益力が落ちている時には、このような転嫁という処理によっても、第2次原価をすべて回収するような水準に各製品の振替価格を決定することができない。そういう場合には、ある種の原価を直接、経営全体の損益勘定に振り替えることにより、各製品の振替価格の水準をさらに引き下げることができる。まず真先に、設備の整備費や利子その他のように操業を停止しても発生する原価が、直接経営全体の損益勘定に振り替えられることになる。³⁷⁾

各製品の振替価格は、定期的に見直され、各製品品種の売れ行きの動向を見ながら改定されることになろうが、おそらく少なくとも1ヵ月間は固定されて、それが、実際上の価格下限として機能することになろう。もっともこの点については、シュマーレンバッハは明らかにしていない。ただ、

この振替価格のことを、最低販売価格 (der minimale Verkaufspreis) と³⁸⁾いっている³⁸⁾ので、それが価格下限として機能することだけは確かである。

原則的には第2次の製造原価をもすべて回収する水準に設定される振替価格が事実上の価格下限になるので、得意先の差別化の場合も、この価格を下回ることができない。振替価格は、営業費分が付加されていない価格である。であるから、実際の販売価格は、振替価格に営業費を配賦し、さらに利益をあげることができるように設定される必要がある。その場合、すべての得意先が、営業費の平均的な割当額を負担する必要はない。

シュマーレンバッハは、営業費についても、第1次原価と第2次原価に分けて処理することを要求している。営業費の場合の第1次原価、第2次原価の区別は、売上高に比例的吗かどうかという観点から行うのではなく、³⁹⁾発送回数に比例的吗かどうかという観点から行わなければならない。事務員給料、事務消耗品費など、発送回数とともに変動するものがあるからである。そして、第1次営業費の配賦は、発送回数を表す配賦基準に基づいて行うことになる。もし、売上高と発送回数がだいたい比例関係にあれば、³⁹⁾売上高に基づいて、第1次営業費を配賦してもよいという³⁹⁾。

各注文は、製品の振替価格と第1次営業費の配賦額を回収しなければならない。さらに、第2次営業費の配賦額を回収しなければならない。第2次営業費は、原則として、第1次営業費に比例的に配賦されるが、顧客の⁴⁰⁾負担力に応じて、第2次営業費を転嫁することができる。ただ、個別費の⁴¹⁾性格を持つ第2次営業費は転嫁できないと解される。このような処理により、全部原価補償を確認しながら、差別価格の適用が可能となるのである。

以上紹介したようなシュマーレンバッハが1899年論文で展開している原価計算システムは、非常に近代的なものであり、高く評価しなければならない。

まず、シュマーレンバッハは、利益最大化の観点から重要である各製品

の第1次原価計算価格が勘定からわかるようにすると同時に、全部原価補償が達成されるような工夫を行った。シュマーレンバッハは、利益最大化と全部原価補償の確認という目的を達成するためにセグメント別の収益性測定の手法を使った。品種別製品勘定においては、品種別製造貢献利益が計算される。これは、基本的には市場全体の需給関係から決まるものであり、それゆえ、当該製品品種の収益性を示す。そのため、どの製品を製造すべきか、どの生産方法を採用すべきかを知ることができる。それに対して、得意先別損益勘定では、第1次営業費と第2次営業費が別々に振り替えられることにより、得意先の負担力に応じた価格決定を行うとともに、企業全体としての全部原価補償を確認するのである。

このシュマーレンバッハの原価計算システムにおいては、第1次原価計算価格が絶対的価格下限となるのであるが、すべての製品を安易に第1次原価計算価格で販売してしまうことを防ぐために、何段階にもわたる歯止めが設けられている。まず、各製造部門で製造している製品は全体として、その製造部門に集計された第2次原価をすべて回収する水準に製品の振替価格が設定され、その振替価格が実質的価格下限となるのである。ある製造部門に集計された第2次原価を、その製造部門で作られた製品の貢献利益ですべて回収できない場合にも、企業全体としては、全部原価が回収されるように転嫁という手続きが行われる。

もし、各注文の実現可能価格が正確にわかるのであれば、このような歯止めは必要ない。第1次原価計算価格を越える実現可能価格を持つ注文をすべて引き受けてくれればよいのである。ところが、実際には、各注文をどこまで高く設定できるかというギリギリの価格を正確に掴むことは困難である。そういう場合、第1次原価計算価格を価格下限として販売部門に指示すると、どうしても安易に低い価格で注文を引き受けることになる。したがって、最低目標的な意味を持つ価格下限が必要になる。それが、振替

価格である。

このように、シュマーレンバッハは、数学的原価分解の中に含まれている利益最大化思考と全部原価補償思考の結合という根本思想を実現する原価計算システムを展開したのである。このような限界原価思考と全部原価補償思考を結合した原価計算システムは高く評価されなければならない。現代の原価計算論でも、限界原価思考に基づく直接原価計算方式による価格設定と平均原価思考に基づく全部原価計算方式の価格決定の長所と短所が論じられ、両方法の併用の必要性が明らかにされつつある。そのような議論は、今日、アメリカでもドイツでもみられるのである。⁴²⁾ まさに、そのような最近の傾向が、シュマーレンバッハの着想のよさを証明している。

第6節 数学的原価分解論成立の背景

第2節～第5節で検討したことから明らかなように、シュマーレンバッハの原価分解論は、差別価格の適用を前提としている。すなわち、同じ製品を、顧客の負担能力に応じて、異なる価格で販売できることが仮定されている。そして、19世紀末のドイツには、その背景となる事実が存在していたことに注意する必要がある。

19世紀後半のドイツにおいて、盛んにカルテルが形成されていた。ここで、カルテルとドイツの海外進出との関係についてみてみよう。重工業は巨大な設備資産を抱えているので、需要が減退しても、生産量の縮小で対応することができない。したがって、国内消費の行き詰まりを輸出市場の拡大で補おうとするのは、自然な成り行きであった。しかし、世界市場もいくつかの不況要因が重なり、輸出の増加は、かなり強引な方法に頼らざるをえなかった。それが、ダンピング輸出である。1879年の保護関税とカルテルによって、国内価格を世界市場より高めに維持することができた。それによって得た特別利益が、ダンピング輸出や完成品輸出者に対す

る輸出補助金の財源になったといわれている。輸出補助費とは、原料の国内価格の上昇によって、国際競争上不利な立場に置かれる原料消費者の不满に、原料生産者が応えたものである。

とくに、ドイツのカルテルの組織的ダンピングによるイギリス市場への進出は、イギリスにとって脅威と感じられた。有名なウィリアムズ (E. E. Williams) の『ドイツ製』⁴³⁾という著書も、そういった脅威に対する1つの反応であった。ウィリアムズは、ドイツの海外進出によってイングランドの栄光が過去のものになりつつあるという危機感を表明しているのである。⁴⁴⁾ 事実、ドイツのイギリス市場への進出も凄まじいものであったようだ。イギリスの関税委員会報告書は、63企業中、35企業が、ドイツ鉄鋼業資本によるダンピング輸出のために、イギリス国内市場での競争が激化したと回答したことを伝えている。また、同報告書は、ドイツ鉄工業の輸出補助金制度、保護関税制度、独占価格、シンジケート、カルテルなどのダンピング機構についての具体的な指摘も掲載している。⁴⁵⁾

したがって、1899年論文が書かれた時代においては、差別価格の適用は、身近な事柄であったといえる。

ただ、だからといって、シュマーレンバッハがカルテルの組織的ダンピングを推奨していたわけではない。むしろ、そのようなカルテルの行動は、国民経済的に有害であると批判さえしていた。とくに、国内の企業が、海外で競争しあって、海外の価格をくずしてしまうのは、国民経済的にみて損失であると論じられた。国内の労働力が、海外に安く提供されることになるからである。⁴⁶⁾

しかし、カルテルが差別価格を適用していたことは、事実であり、そのような差別価格の存在自体がシュマーレンバッハの着想に影響を与えたことは、十分考えられる。シュマーレンバッハ自身、海外への投げ売りは、「どっちみち行われるのであるから、その問題の私経済的観点について述

べても、⁴⁷⁾ けっして火遊びをすることにはならない」といっているくらいである。

シュマーレンバッハは、海外と国内という差別価格ではなく、国内の中での差別価格は、かえって潜在需要を喚起するので、国民経済的にみて望ましいと考えていた。ただ、その場合、実際に差別価格の適用が可能かどうかが問題となる。シュマーレンバッハは、まず生協組合員に対しては特別価格で提供することにより、⁴⁸⁾ 生協と競争するという提案を行っている。生協組合員という身分的なものに基づいて、価格差別を行うので、その他の顧客の価格が値崩れしにくいという発想であろう。また、これは、差別価格とはいえないが、目玉商品を作って、第2次原価を回収しない低価格で提供するという方法や、部分経営自体を第2次原価を回収しない賃貸材料で賃貸するという潜在需要喚起の方法を提示している。⁴⁹⁾

シュマーレンバッハが、1899年論文を書いた当時の時代を、競争激化の時代と捉えていたことも注目に値する。カルテルは、確かに競争を抑えるためのものであるが、当時のカルテルは、そんなに強固なものではなかった。アウトサイダーが、カルテルの存在を常に脅かすので、カルテルは短命なものが多かった。すなわち価格競争は常に存在しており、シュマーレンバッハもそれゆえ、正確な計算が必要であるといっているのである。

カルテルの差別価格、カルテルが崩壊した時に始まる価格競争、いずれも価格政策の重要性を高めるものである。このような時代であったからこそ、価格による利益最大化の誘導という発想が生まれたともいえるのではないだろうか。そして、この発想こそが、シュマーレンバッハ原価計算論の基本的性格を決定したのである。

- 1) 19世紀後半から20世紀初頭の一般的用法としては、Unkosten は間接費を意味した。たとえば、次の文献では、Unkosten は間接費の意味で使われている。

H. Tolkmitt, Die Kalkulation im Geschäftsleben: Ein Leitfaden zur Erkenntnis und richtigen Beurteilung geschäftlicher Verhältnisse und Zustände (Leipzig: Ferdinand Hirt & Sohn, 1896) S. 17, S. 72 f.

F. Leitner, Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe (Frankfurt a. M.: J. D. Sauerländer's Verlag, 4. Aufl., 1913) S. 7.

そこで、1899 年論文でいう Unkosten を、間接費と解釈している研究がある。たとえば、久保田音二郎教授は、1899 年論文を検討して、次のように述べている。「このシュマーレンバッハの論説は、直接費を問題にせず、間接費を取上げ、しかも英米間接費計算の論説と異って間接費総額を問題にし、それが生産量の変化によって変動する事実を計数的に把握し、そしてこれを計算的勘定に記入せんとするのである。」(久保田音二郎「間接費計算論—固定費との連関を主題として—」森山書店、昭和 28 年、171 ページ。) また、平林喜博教授も、次のように述べている。「シュマーレンバッハが間接費をいかに重要視していたかは、つぎのような論述内容からも傍証できる。例えば、1899 年の論文『工場取引における簿記と原価計算』—以下『1899 年論文』と略称する—においては、直接費については言及せずに、間接費についてのみ終始論述し、この間接費が操業度の増減に応じて、固定費、比例費、遞減費、遞増費に分類できることを論述している。」(平林喜博稿「初期シュマーレンバッハの原価計算論」経済論叢(香川大学)第 40 巻 3・4 号(昭和 42 年 10 月)、95 ページ。)そして、そのような理解に基づいて、「シュマーレンバッハの関心事が間接費計算の問題、とりわけ固定費化する間接費問題の解決にあったこと、したがってこれが彼の原価計算論の底流にあることを格別に注意する必要がある」と主張するのである。(平林喜博「費用理論序説」、58 ページ。)

しかし、シュマーレンバッハの 1899 年論文においては、Unkosten は、直接費も含めて、原価の意味で使われているというのが、筆者の解釈である。たとえば、「出来高賃金のように、個数とともに増加する Produktionsunkosten がある」というような使い方をしている。(E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 20.) 出来高賃金も Unkosten であるという以上、Unkosten には直接費も含まれると解するべきであろう。ただ、シュマーレンバッハは、単位原価ではなく、期間的に把握された原価総額を Un-

kosten という言葉で表したものと推測されうる。

- 2) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 7.
- 3) Ebenda, S. 8.
- 4) ただし、1902 年論文では、「この種の原価は、工業では稀ではない」といっている。(E. Schmalenbach, Gewerbliche Kalkulation, S. 154.)
- 5) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 8.
- 6) このような名称の変化の意味については、第 7 章で詳しく検討する。
- 7) 中西寅雄「新刻 経営費用論」千倉書房、昭和 48 年、66 ページ。
- 8) 山城章「経営費用論」同文館、昭和 11 年、177 ページ。
- 9) K. Mellerowicz, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Wertungslehre: Ein Beitrag zur Theorie der Betriebswirtschaftslehre (Berlin: Volkswirtschaftliche Verlagsgesellschaft m. b. H., 1926) S. 102, H. E. Kalischer, Der Widerspruch zwischen mathematischer und buchtechnischer Kostenauflösung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 23. Jahrgang, 1929, S. 175.
- 10) 溝口一雄教授も同じ意見を表明している。(溝口一雄「費用管理論」(増補版)中央経済社、昭和 52 年、92 ページ。
- 11) E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I Grundlagen (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1959) S. 251.
- 12) 山城章「経甚費用論」, 292 ページ, および溝口一雄「費用管理論」(増補版), 175 ページ参照。
- 13) 山城章「経営費用論」, 293 ページ, および溝口一雄「費用管理論」(増補版), 175 ページ参照。
- 14) 山城章「経営費用論」, 280 ページ以下, および溝口一雄「費用管理論」(増補版), 176~178 ページ参照。
- 15) 平林喜博「費用理論序論」, 133 ページ参照。
- 16) K. Mellerowicz, Grundlagen betriebswirtschaftlicher Wertungslehre, S. 102, H. E. Kalischer, Der Widerspruch zwischen mathematischer und buchtechnischer Kostenauflösung, S. 175.
- 17) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 8.
- 18) Ebenda.

- 19) Ebenda, S. 8 f.
- 20) Ebenda, S. 4.
- 21) Ebenda, S. 9.
- 22) シュマーレンバッハが、第1次原価計算価格を価格下限とすることにより、自動的に利益最大化へ誘導しようとしていたとすると、第1次原価計算価格は、利益最大化が達成される生産量に照応する第1次原価計算価格でなければならない。というのは、第1次原価計算価格は、生産水準によって変化するからである。しかし、最終的にどの生産量で、利益最大化が達成されるかは、事前にはわからない。均衡点における第1次原価計算価格がわからなければ、利益最大化が達成されず、利益最大化が達成されないと第1次原価計算価格がわからないという堂々巡りに陥ることになる。この問題をどうやって解決すべきか。

シュマーレンバッハは、明確には述べていないが、シュマーレンバッハの記述から類推して、最近の平均的生産量に照応する第1次原価計算価格を、代用として使うと解釈することができる。最近の平均的生産量に照応する第1次原価計算価格を、均衡点における第1次原価計算価格の代用として使ってもよい根拠をシュマーレンバッハの記述から捜し出せば、1つには、市場の状況は、急には変化するものではないこと (E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 19 f.), 2つには、第1次原価計算価格を計算する基礎になった生産量と実際に利益最大化が達成される生産量が違っていても、隣接した生産量間では、第1次原価計算価格の変化も小さいこと (E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 9.), があげられる。したがって、そのような代用の第1次原価計算価格は、最適のものでないとしても、充分満足のいくものであると考えられるのである。
- 23) ミクロ経済学における均衡モデル展開の中で利用された限界原理がシュマーレンバッハ経営価値論に与えた影響について考察した論文に以下のものがある。(中田範夫稿「限界原理に関する一考察—シュマーレンバッハ経営価値論の発生原因について—」流通経済大論集, 第17巻 第2号 (昭和57年11月), 19~29 ページ。)
- 24) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 9.
- 25) Ebenda, S. 6.

- 26) Ebenda, S. 22.
- 27) Ebenda.
- 28) Ebenda.
- 29) Ebenda, S. 14.
- 30) Ebenda, S. 22.
- 31) Ebenda, S. 14.
- 32) Ebenda, S. 14 f.
- 33) Ebenda, S. 17.
- 34) Ebenda.
- 35) Ebenda.
- 36) Ebenda, S. 17 f.
- 37) Ebenda, S. 19.
- 38) Ebenda, S. 22.
- 39) Ebenda, S. 21.
- 40) Ebenda, S. 18.
- 41) この点は、シュマーレンバッハが明確に述べているわけではない。ただ、
 ①第2次製造原価のうち転嫁できるのは、他の部門から配賦された部分に限定され、当該部門で第1次原価から第2次原価に移行した部分を転嫁することができないと明記されていたこと、および②得意先別損益勘定に個別営業費を直課することを述べていること、の2点から、個別営業費は、第2次原価であっても、転嫁できないと解釈できるのである。
- 42) ドイツ文献としては、たとえば、W. Kilger, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung (Wiesbaden : Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 8. Aufl., 1980), S. 607 を参照。アメリカの文献としては、M. Pompan, "Direct and Absorption Costing in One System", *NAA Bulletin*, March 1959, p. 5~18 を参照。
- 43) E. E. Williams, *Made in Germany* (London : William Heinemann, 1897).
- 44) *Ibid.*, p. x.
- 45) 熊谷一男「ドイツ帝国主義論」未来社, 昭和48年, 171~172 ページ。
- 46) E. Schmalenbach, *Buchführung und Kalkulation*, S. 12.
- 47) Ebenda, S. 12.

48) Ebenda.

49) Ebenda.

第3章 内部振替価格論の成立（1902年～1909年）とその背景

第1節 内部振替価格論の展開

1899年論文においては、全部原価補償と利益最大化の達成を目指した価格政策を可能にする原価計算システムの提示が主要テーマであった。そして、全部原価補償思考と利益最大化思考という2つの異なった思考を連結する原価計算モデルが、数学的原価分解にはかならなかった。

1902年の『工業原価計算論』という論文においては、価格政策のみならず、生産方法の選択、原価財選択の意思決定といった問題も前面に出てくるのである。たとえば、仕掛品を研磨するか、やすりがけするか¹⁾の意思決定を例示して、それぞれの作業に必要な比例費だけを計算して比較すべきことを論じている。

さらに、1902年論文で興味深いのは、企業と国民経済との関係と、内部経営同士の関係が比較されていることである。シュマーレンバッハは、次のように述べている。

「企業全体の国民経済に対する関係は、内部経営が（他の）内部経営に対する関係とは違う。内部経営は、（他の）内部経営に対して、給付（の製造）によって（直接的に）発生した原価だけを、振り替えればよいのに対し、個々の企業は、他の企業から比例費のみならず、固定費とできるだけ大きい利益をも得なければならない。内部経営は利益を出す必要はない。損失を出しても活動を続けることができる。しかし、企業全体では、可能なかぎり高い利益を獲得すべきであり、個々の給付から、固定費に対する貢献額を得るべきである。この貢献額は、（どの製品品種でも）同じ額で

ある必要はないが、この貢献額の合計は、固定費を補償すべきである。²⁾

すなわち、企業全体では、全部原価を補償しなければ、企業の存続が危なくなる。しかし、個々の内部経営では、全部原価の補償という問題を度外視して、利益を最大化するにはどういう意思決定をすればよいかだけを考慮すればよいことになる。全部原価補償の問題は、価格政策の際に考慮すればよいのである。

1902年論文においては、まだ内部振替価格という明確な概念は導入されていない。しかし、経営内部の意思決定を重視していること、内部経営同士の関係を述べている点に、意思決定目的の内部振替価格論の萌芽があるといえよう。

この1902年論文が発表された翌年の1903年に、シュマーレンバッハは、ケルン商科大学へ教授資格請求論文(Habilitationsschrift)³⁾を提出した。この論文の表題は「経営能率の簿記技術的記述」(„Die buchhaltungstechnische Darstellung der Betriebsgebarung“)というものであったが、主要なテーマは、内部振替価格を扱ったものであった。この論文は、公表されなかったし、現在原稿も見つかっていない。しかしシュマーレンバッハは、1909年に商学研究雑誌に公表した論文『振替価格について』の脚注で、本論文は1903年の教授資格請求論文『大工業経営における振替価格』(„Die Verrechnungspreise in großindustriellen Betrieben“)の主要な論点をまとめたものであると述べている。⁴⁾シュマーレンバッハ自身、1903年の教授資格請求論文の表題を、『大工業経営における振替価格』としているのであるが、最近のクルーク(M. Kruk)の研究によると、それはシュマーレンバッハの誤解で、教授資格請求論文の表題は、『経営能率の簿記技術的記述』であったことが明らかにされている。⁵⁾

いずれにせよ、1903年時点で、シュマーレンバッハが中間製品の振替価格の問題を特に興味を持って論じていたことは事実なのである。

1908年に『生産原価算定の理論』という論文を発表した。この中で、シュマーレンバッハは、「企業のすべての管理者が、ただ振替価格だけに導かれて、それゆえ特別の指示がなくても、経営全体にとって最適な材料その他を消費するようにならなければならない⁶⁾」と述べている。そして、そのような目的に適合する振替価格は、比例率（Proportionalatz）である⁷⁾と主張するのである。

シュマーレンバッハは、溶鉱炉から製鋼工場へ送る銑鉄の振替価格決定の例を示している。生産量が200トンから250トンの範囲では、原価総額を総生産量で除した平均率が65.4マルクであり、比例率が20マルクである。この場合、もし、遊休生産能力があるならば、比例率の20マルクを振替価格として採用すべきであるというのがシュマーレンバッハの主張である。もし平均率の65.4マルクを振替価格とすると、屑鉄が55マルクで買える場合、製鋼工場は溶鉱炉からの銑鉄を使わず、屑鉄を使うという、企業全体の立場から最適でない意思決定をしてしまうことになる。現代的にいえば、部分最適化（suboptimization）が起こるわけである。

1909年の『振替価格について』という論文でも、内部経営を計算的に独立させ、各部門の長に、生産方法や材料選択の意思決定権を委譲させる⁹⁾という構想が示されている。とくに1909年論文で興味深いのは、シュマーレンバッハが、国民経済的価格の機能から、論文を書き起こしていることである。国民経済においては、価格が主権者であり、価格が生産と消費を調節する¹⁰⁾ということを強調する。この国民経済的価格の機能を、経営内の価格に活かそうというのがシュマーレンバッハの意図であった。

1899年論文でも、第1次原価計算価格を価格下限として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意図を読み取ることができたのであるが、1908年論文・1909年論文になると、部門管理者の意思決定を、内部振替価格という価格的手段によって、全社的に最適な意思

決定に導こうとする分権的経営管理思考が明確に表明されるのである。

結局、1903年から1909年にかけて、シュマーレンバッハは利益最大化を分権的経営管理によって達成するという構想を持った内部振替価格論を展開したのである。1899年論文でも、品種別製品勘定から得意先別損益勘定への振替に振替価格が使われた。しかし、その振替価格は、差別価格の適用を前提とした際の価格下限として機能するのであり、価格政策目的のための振替価格であった。それゆえ、利益最大化の観点のみならず、全部原価補償の観点を加味した振替価格であった。しかし、1903年以降問題になっている振替価格は、主として生産方法の選択、原価財選択の意思決定に役立たしめることを念頭においた振替価格なのである。したがって、補償の観点を含まない振替価格が必要となる。すなわち、比例率がそのまま内部振替価格とされるのである。

しかし、この時期でも、利益最大化思考と全部原価補償思考に導かれた価格政策論が展開されていることに注意を要する。たとえば、1908年論文においては、価格決定を総平均原価計算と比例費¹¹⁾だけの計算という2種類の計算に基づいて行うことを主張しているのである。

第2節 内部振替価格論の成立の背景

シュマーレンバッハが、内部振替価格論を展開するようになった1902年から1909年ごろは、ドイツでは、いわゆる混合企業の成立という形で企業集中が盛んに行われていた。混合企業とは、鉄工業における企業集中形態であり、炭坑、溶鉱炉、製鋼工場、圧延工場のすべて、またはその一部を垂直的に結合した企業をいう。その当時の代表的な企業集中形態がカルテルという水平的結合であったのに対し、この混合企業というのは、垂直的結合である点で、注目すべき集中形態である。

このような形態の企業が生成した背景には、トーマス製鋼法の導入があ

る。1880年代以後、それまでのバドル法製鋼生産に代わり、トーマス法製鋼生産が普及した。バドル製鋼法では24時間かかる粗鋼生産量を、トーマス製鋼法では、20分の転炉装填で生産することができた。トーマス製鋼法の溶銑工程では、インゴットを再溶解する燃料が節約され、高炉ガスが利用できた。圧延工程での設備稼働には、なんの動力費も要らなかったといわれている。この点こそが、混合企業を成立された重要な理由であった。トーマス製鋼法による混合企業の場合は、単純製鋼企業、単純圧延企業¹²⁾に比べて、燃料費、運送費、流通費用を大幅に節約できたのである。

大不況期(1873年～1894年)の混合企業は、製鉄原料炭までを兼営する炭鉄混合企業にはならなかった。大不況期においては、石炭の価格は安かったからである。¹³⁾しかし、大不況期の終わりごろにラインヴェストファーレン石炭シンジケートという非常によく整備されたカルテルがアウトサイダーをおさえて、市場の独占支配を確保することに成功し、販売価格を引き上げると、鉄鋼企業は、石炭価格の上昇に対抗するため、炭坑の取得¹⁴⁾に乗り出した。ここに炭鉄混合企業が成立した。

本来独立性の高い工場を技術的理由や原料確保の必要から垂直的に結合した混合企業においては、内部振替価格の問題はきわめて重要な問題といえよう。

現にシュマーレンバッハがあげている内部振替価格の例は、鉄工業の溶銑炉から製鋼工場への銑鉄の振替の例である。そして、シュマーレンバッハ自身、内部振替価格が必要となる背景を以下のように説明しているのである。

手工業や中小の工場主は、自分の経営を自分で見て回れば、充分に管理できる。しかし、たとえば鉄工業の結合工場のような大企業においては、経営者自らすべてを管理することができない。各部門に信頼できる経営管理者を置いたとしても、管理者同士が協力する上で問題がある。各部門の

経営者には、企業全体を概観することができず、企業全体の経営者には、各部門の細かいことがわからない。この問題を克服するために、各内部経営は、計算的交渉にはいらねばならない。そのためには各内部経営の提供する給付を評価する必要がある、ここに振替価格という特殊な価格が成立する。¹⁵⁾

またシュマーレンバッハが、1933年にハーバード・ビジネス・レビューに載せた英文の論文『経営経済学とドイツの経営状況の変化』の中で、次のように述べている。

「大規模工業経営の成長と密接に関係あるものとして、大産業部門の垂直的統合があり、この運動は、1890年代から始まった。その一例が、鉄工業である。この運動は、ドイツのカルテルの形成によって大いに加速された。垂直的結合は、会計に新しい問題を持ち込んだ。かつて、外部の経済的諸力によって決定される価格の問題であったものが、今や内部会計的方法によって決定される価格の問題になったのである。政治経済学の問題の一部分が、経営経済学に侵入してきたといってもよい。私が、1903年に『大工業における振替価格』という題でケルン商科大学の私講師就任講義を行った時、ある会計担当者が、『振替価格とは何ですか』と訊ねた。当時は、この問題について、ほとんど知られていなかった。その当時と異なり今日では、よい教科書ならばどれでも、原価計算理論の重要性とその企業内部の内部価格計算に対する適用を論じた、原価計算理論に1節を割いている。この領域における最も重要な貢献は、シェアー（J. E. Schär）の弟子のカルメス（A. Calmes）がなしたのである。¹⁶⁾」

このようなシュマーレンバッハ自身の叙述からしても、鉄工業における混合企業の成立が、シュマーレンバッハの内部振替価格論展開の背景となったことが裏付けられよう。

1) E. Schmalenbach, Gewerbliche Kalkulation, S. 212.

- 2) Ebenda.
- 3) ドイツの大学で教壇に立つには、教授資格(Habilitation)を取らなければならない。教授資格を獲得するためには、教授資格請求論文(Habilitationsschrift)を提出し、試験講義を行い、その内容について口頭試問を受けるという試験に合格しなければならない。私講師として、教壇に立つにも、Habilitation がいるわけである。Habilitation を取っても、一応教授になる資格を得たというだけで、すぐに教授になれるわけではない。なお、通常は、教授資格を獲得する条件として、博士の学位をすでに取得している必要があるが、シュマーレンバッハの場合は、博士の学位を持たずに教授資格を獲得した。これは異例のことである。
- 4) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 165. 土岐政藏訳「計算価格に就いて」, 144 ページ。
- 5) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung (Stuttgart: Schäffer Verlag, 1984) S. 26.
- 6) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 52 f. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 85 ページ。
- 7) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 53. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 86 ページ。
- 8) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 53. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 86 ページ。
- 9) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 170. 土岐政藏訳「計算価格に就いて」, 149~150 ページ。
- 10) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 165~167. 土岐政藏訳「計算価格に就いて」, 144~148 ページ。
- 11) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 61. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 96 ページ。
- 12) 鈴木鴻一郎編「帝国主義研究」日本評論社, 昭和 39 年, 444~445 ページ。執筆担当者, 塚本健(以下同じ)。
- 13) 鈴木鴻一郎編「帝国主義研究」, 445 ページ。
- 14) 鈴木鴻一郎編「帝国主義研究」, 462 ページ。
- 15) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 167. 土岐政藏訳「計算

価格に就いて」, 146~147 ページ.

- 16) E. Schmalenbach, "Business Economics and Changes in German Business Conditions", p. 492 f.

第4章 原価財評価論の体系化(1919年)とその背景

第1節 原価の一般概念の成立

1919年論文『原価計算・第1部』で、初めて、「原価の概念」という独立した章を立てて、原価の一般概念について論じるようになった。

そこでは、経営経済学上の原価概念が絶対的なものではなく、特定の目的の追求を容易にするものであり、この目的に従属するものであることが、¹⁾強調された。

原価計算の一般的目的は、経済的給付のために消費された財の価値はいくらであるかを決定することである。それゆえ、原価は、製造、販売、その他の経済的給付によって発生した財貨の費消を表す。シュマーレンバッハは、原価の本質が財の費消であること、それゆえ支出とは関係しないことを強調する。贈与された財貨が費消されれば、原価となるが、土地を購入しても、原価にはならない。土地の購入は、支出を伴うが、土地は費消されないからである。また財貨の費消があっても、政治目的の献金のように、²⁾経営の給付によって生じたものでなければ、原価にならない。

原価となりうる財貨の費消は、評価されねばならない。評価の方法は、原価計算担当者が選択しなければならないが、その際、基準になるのが、比較可能性最大化の原則 (das Prinzip der größten Vergleichbarkeit) で³⁾ある。

シュマーレンバッハは、最終的に、以下のように原価を定義している。

「原価計算の意味における原価は、給付のために費消した財貨の比較価

値である。」⁴⁾

給付すなわち経営活動のために生じた財貨の消費を評価したものが原価なのである。その際原価財に付ける価値を、シュマーレンバッハは原価計算価値 (der Kalkulationswert) と呼んでいる。⁵⁾ この原価計算価値こそが、シュマーレンバッハの原価財評価論の体系化を象徴する概念なのである。

シュマーレンバッハの原価概念で1つ注意すべきことがある。それは、シュマーレンバッハが「原価の操業度に対する依存性」(die Abhängigkeit der Kosten vom Beschäftigungsgrad)⁶⁾ という章で分析の対象としている原価 (Kosten)、すなわち原価範疇論の対象となる原価は、上で定義した原価、すなわち計算目的に依存する比較価値としての原価ではないということである。原価と操業度の関係という時の原価とは、目的関数や意思決定状況に依存する原価ではなく、その大きさが一義的に決定される原価であり、客観的に測定された原価である。操業度と原価との関係を分析する時には、その原価がいかなる計算目的によって把握された原価なのかということは問わない。そのようなことを問題にしていれば、原価の4範疇という概念は抽出されえなかったであろう。シュマーレンバッハの原価範疇論において問題になっているのは、客観的事実として存在する原価なのである。それは、具体的には支出原価であった可能性が高い。このような客観的事実としての原価現象こそが、原価理論の対象となるのである。

第2節 原価財評価論の体系化

1919年の『原価計算論・第1部』という論文では、原価財の評価が、比較可能性 (die Vergleichbarkeit) という観点から、体系的に論じられるのである。シュマーレンバッハによると、経済することは選択することであり、選択が行われるためには、比較が必要であるという。すなわち意思決定のためには、原価財は、比較可能な価値で評価されなければならない

いのである。⁷⁾ そのような価値をシュマーレンバッハは、原価計算価値と呼んだ。この原価計算価値という概念のもとに、今まで価格政策および内部振替価格という個々の実践的テーマの中で論じられてきた問題が、ヨリ普遍的な原価財の評価という問題として、体系化されたのである。その意味で、理論的に純化したといえる。

シュマーレンバッハは、経済することは選択することであり、選択することは、比較することであるといっているのであるが、その比較には、次の3種類の比較があるという。⁸⁾

1. 原価と収益の比較⁹⁾
2. 原価と原価の比較
3. 収益と収益の比較

原価財の調達および消費に制限がない場合には、利用目的間の比較（収益と収益の比較）を行う必要はない。原価と原価の比較は、最も安い仕入先や生産方法を明らかにするのに役立つ。最も安い調達方法・生産方法が決定された後に、原価と収益の比較を行って、その生産が実行されるべきかどうかを決定するのである。¹⁰⁾

選択すなわち意思決定を行うためには、何が最適状態かを指示する基準、現代的に言えば目的関数が必要になる。シュマーレンバッハは、その基準を明確にしていない。しかし、シュマーレンバッハが示している具体的な原価計算価値の決定方法から推測すれば、シュマーレンバッハが利益最大化を目指していたことがわかる。この点については、アダム (D. Adam)¹¹⁾ やキルガー (W. Kilger)、ハイネンも同様の指摘をしている。しかし、彼らは、必ずしも、シュマーレンバッハの提唱する個々の原価財評価方法について、それぞれがどうして、利益最大化を目的とする原価財の評価といえるのかを検証していない。しかし、その点を確認することは重要なので、ここで、その検証を行ってみたい。

1919年論文においては、具体的に原価計算価値となるのは、比例率、再調達原価、機会原価である。再調達原価とか機会原価という言葉はシュマーレンバッハが使っているわけではないが、内容はまさに再調達原価、あるいは機会原価と呼ぶにふさわしいものである。比例率と再調達原価は、原価と原価の比較、および原価と収益の比較に関連し、機会原価は、収益と収益の比較に関連する評価概念である。比例率、再調達原価、機会原価という原価財評価方法は、シュマーレンバッハの原価計算論の体系の中に、1つ1つ取り入れられてきた思考である。（ただし、機会原価の概念は、1919年に初めて導入されたものである。）この点について、以下、個別的に検討してみよう。

（１） 比例率による原価財の評価

比例率による原価財の評価は、原価財の評価思考の中でもっとも古いもので、1899年論文の中ですでに成立しているといえる。1899年論文において、第1次原価計算価格を価格下限として注文選択することにより、限界原価と限界収益が一致し、自動的に利益が最大化されるという思考が展開されたことについては、すでに第2章において検討した。最終製品に第1次原価計算価格を集計するためには、中間的給付も第1次原価計算価格で評価する必要がある。そして、1903年以降、原価財の選択、生産方法の選択の意思決定を内部振替価格によって誘導するという思考が顕著に現れることになった。この場合、中間的給付を意思決定の観点から評価することが必要となる。そして、その評価を比例率に基づいて行うべきことが明らかにされたのであった。

1919年論文では、「比例率の意味は、それが通常、原価計算価値であるということである¹²⁾」として、比例率が、後で述べる再調達原価や機会原価とともに、原価計算価値の決定方法の1つとして位置づけられた。

比例率による原価財の評価が、自製の原価財に対して適用されることを

前提としていることは注意を要する。ある部分経営が提供する中間的給付とかサービスの評価に比例率が使われるのであり、外部から仕入れた材料を比例率で評価することはできない。

比例率による原価財の評価は、利益最大化原理から導かれるものである。比例率は、当該原価財の生産を行った場合の単位当たりの差額原価にほかならない。諸代替案の中から、利益を最大化する代替案を選択する時には、差額原価が、有用な概念であることは、今日では、周知の事実である。

いま原価財の調達・消費に制限がないものとする、比例率による原価財の評価が、利益最大化に対して持つ意味は、以下のようにまとめられるであろう。同じような収益をもたらすと予測される各生産方法・使用材料の中で、比例率で評価された原価が最小のものが利益最大化の観点からみて最適なものである。収益が同じならば、原価が小さい方が、利益は大きくなるからである。この場合、将来の原価と原価の比較が行われて、最適な生産方法・最適な原価財の組み合わせが決定される。最適な生産方法・最適な原価財の組み合わせが決定された後に、比例率は最終製品に集計されるが、それは、その製品の限界収益と比較さるべき限界原価となる。それは、注文選択の基準たる価格下限として、利益最大化を目指した価格政策のための重要な役割を演ずる。ここでは、原価と収益の比較が問題になる。

1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版においては、比例率という名称は、限界原価という名称に変わるが、そこでは、限界原価という概念は、比例率より拡大された意味で用いられている。すなわち、生産能率の違う、それゆえ生産原価の異なる3つの炭坑がある場合、そのうちもっとも原価の高い炭坑の原価によって、振替価格を決定すべきだとするのであるが、これを限界原価原則と呼んでいるのである。¹³⁾

(2) 再調達原価による原価財の評価

再調達原価による原価財の評価は、比例率による原価財の評価を排除す

るものでなく、むしろ補完するものであるといえよう。外部から購入した原価財については、再調達原価で評価し、自製の原価財については、さらに再調達原価に基づく比例率で評価するのである。

再調達原価による原価財評価の思考は、1908年の論文『生産原価算定の理論』にその萌芽が見られる。1908年論文では、価格設定目的のために、手持ちの材料を消費した場合、材料消費日の市価（正確には、手持ちの材料がなかったならば、購入しなければならないであろう時の価格であるという）¹⁴⁾に基づいて生産費が算定されるべきであると主張している。ここで、市価とは、再調達原価と考えてよいであろう。というのは、わざわざ、手持ちの材料がなかったならば調達しなければならない時の価格と断っているからである。それに、シュマーレンバッハは収益と原価を比較して生産すべきかどうかの意思決定をしようとしているのであるから、調達サイドからの時価であることは、論理的にみても明らかである。

そのような再調達原価による原価財の評価の根拠をシュマーレンバッハは、次のように説明する。われわれの経営が材料の在庫を抱えているとして、材料価格が下がった時、再調達原価を使って算定した原価に基づいて価格を決定しないと、在庫を持っていない競争者に負けてしまう。競争者は、安い材料価格に基づいて価格を設定するからである。¹⁵⁾

在庫材料の価格が上昇した時も、やはり、市価に基づいて製品価格を上げねばならないと主張する。（同じく材料在庫を持っている）競争相手が、過去の安い材料価格に基づいて価格設定をしているときに、われわれの経営が競争相手に先駆けて、製品の販売価格を引き上げれば、競争相手の方が、多くの注文を得るであろうが、競争相手の方が、より早く在庫を補充しなければならなくなるからであるという。¹⁶⁾

1919年論文では、とくに価格設定目的とはかぎらず、原価財の評価を比較可能性という観点から、時価に基づいて行うべきことを主張する。¹⁷⁾ シ

シュマーレンバッハは、単に時価 (der Zeitwert) といっているにすぎないが、1908 年論文からの経緯からみても、論理的にみても再調達原価であると考えることができる。

1919 年論文では、再調達原価による原価財の評価が、比較可能性の原則から導かれているが、果たして、比較可能性の原則から再調達原価による評価を導くことができるであろうか。

まず、原価と原価を比較する際には、過去の様々な時点で購入した材料をある一定時点の価格で統一的に評価する必要がある。シュマーレンバッハは次のように述べている。

「比較可能性の原則に従えば、原価概念は、費消した財貨に対して支払った価格から導かれるべきではない。この価格には、何か偶然的なものが内在している。たとえば、倉庫に置かれている期間によって、その価格は遥か昔のものであったり、最近のものであったりする。それゆえまったく異なる時点の価格関係にあるわけである。そのような価格を原価計算価値で置き換え、この概念を比較可能性原則から導き出すことが必要である。¹⁸⁾」

このような説明によって、消費材料を統一的価格で評価することが比較可能性の原則から導き出せることがわかる。それでは一体、統一的価格をどの時点を基準にして決定すればよいのであろうか。その基準は、果たして、比較可能性の原則から一義的に導出されうるのであろうか。このような疑問が当然生じてくるであろう。その疑問に対しては、次のように答えられるかも知れない。シュマーレンバッハは、原価と原価の比較だけでなく、原価と収益の比較も考えていたと。たとえそのようにいったとしても、収益と比較すべき原価は、どの時点の再調達原価で評価すべきかという問題は残ってしまう。収益と原価が同時点の価格で比較されるべきだということも 1 つの考え方ではあるが、必ず同時点でなければならないという理由はない。それに、シュマーレンバッハは、1908 年論文で消費時点の価格と

いっており、収益と同時点である販売日の再調達原価を考えていない。しかも、厳密には、手持ちの材料がなかったならば購入しなければならない時点の価格といている。このことは、一体どういうふうに解釈したらよいのであろうか。筆者の推測では、シュマーレンバッハは、収益とその収益をもたらしするために行われる生産の付随現象である材料の補充とを結び付けて、両者を比較し、その生産が実行されるべきかどうかを判断しようとしているのではないかと思う。

なぜ実際の再調達予定日ではなく、手持ちの材料がなかった場合に材料を購入しなければならないであろう時点の価格なのかといえ、おそらくシュマーレンバッハは、生産するかどうかという意味決定と、材料をいつ購入するかという意味決定を分離して考えているからであろうと思う。すなわち、生産が行われることになれば、材料の補充が必要なのであるから、生産を行うことを決定してから、生産を開始するまでの間に、その生産に必要な材料を買いに行くという仮定のもとに、生産するかどうかの意思決定をすべきである。実際の再調達がそれより遅れるかもしれない。しかし、それは将来の材料価格が安くなるという見込みに基づいてわざと遅らしたものであるかもしれない。すなわち、1つの投機活動である。したがって、生産をするかどうかという意味決定と、投機を行うかどうかという意味決定（材料をいつ買うかの意思決定）とを分離する必要があるのであろう。

ようするに、比較一般が問題なのではなく、利益の最大化を目指した意思決定のための比較が問題になっているのである。利益¹⁹⁾最大化を目指した意思決定においては、未来の原価が問題となる。すでに支出した原価は、いずれ損益計算上、費用として現れざるをえない。それがいつになるにしても、いずれは費用となる。その事実¹⁹⁾は意思決定によって、変えることはできない。意思決定によって変えられないものは、将来の利益に影響を及ぼさない。しかし、これから買う材料については、意思決定によって将来

の費用額が変化し、将来の利益額も変化する。それゆえ、ある材料を消費する時に関連する原価は、その取得原価ではなく、その材料を消費したことにより、補充しなければならない材料の原価すなわち再調達原価である。材料を消費したとしても、その材料を補充しないのであれば、再調達原価は意思決定に関連する原価とはいえない。ちなみにその場合は、その材料の代替的用途から得られる利益、すなわち機会原価が関連原価となる。今日の管理会計論においても、利益最大化を目指した意思決定においては、差額原価すなわち将来の原価であって、諸代替案間で異なる原価のみが、関連原価とされるのである。

シュマーレンバッハも、在庫材料を時価で評価する条件を「価格が上昇した場合にも、継続的に消費される材料」の場合に限定している。²⁰⁾ このことから判断すると、シュマーレンバッハは、直接的に、利益最大化を目指した意思決定のための原価財評価方法を知っていたといえる。ただそれを利益最大化という言葉では表現しなかったのである。

(3) 機会原価による原価財の評価

シュマーレンバッハは、原価財の調達や消費が制限された時、原価財は機会原価で評価されるべきことを主張する。シュマーレンバッハは、機会原価という言葉は使わなかった。しかし、その概念はまさしく機会原価である。ここでは、シュマーレンバッハの分類でいうと、収益と収益の比較が問題になっている。

シュマーレンバッハは、次の3つの場合に、機会原価による原価財の評価が行われるべきことを主張する。すなわち、原価財の調達に制限がある時と、原価財の消費に制限がある時（すなわち、手持ちの在庫があるが、原価財の再調達原価、比例率を適用して計算した製品の原価が、その製品の実現可能価格を下回ってしまうという状態がしばらく続くことが予想される時）、副産物を評価する時、の3つである。

①原価財の調達が制限される時

ある経営が、もう調達できる見込みのない材料を手元に持っているか、買入契約しているとする。この材料は、最も儲かる利用目的 (die Verwendungszwecke, die die Verwendung am besten lohnen) に振り向けなければならない。そのためには評価が必要である。原価計算価値は、低い (利益しかもたらさない) 利用目的が自動的に排除されるような高さにまで、引き上げられなければならない。実現されない利用目的は、逸失利益 (ein entgehender Nutzen) を持っている。実現される利用目的で最高の (利益をもたらす) 利用目的の価値 (利益) が、われわれがここでいう原価計算価値である。²¹⁾

シュマーレンバッハは、次のような例を提示する。10,000 kg の銅をトン当たり 2,500 マルクで購入した。銅は、戦争のためこれ以上購入できなくなった。ただし、銅の利用には制限がない。いま 5 つの利用目的があるものとし、それぞれの利用目的から得られる貢献利益²²⁾を銅 1 トン当たりに計算すると、以下のようになる。

利用目的	銅の需要	銅 1 トン当たりの貢献利益 ²³⁾
1	4,000 kg (4 トン)	25,000 マルク
2	12,000 kg { 5,000 (5)	19,000
3	3,000 (3 ²⁴⁾)	9,000
4	2,000 (2)	6,000
5	8,000 (8)	4,000

銅 1 トン当たりの貢献利益の高い順に銅を振り向けていくと、3 番目の利用目的のうち 1,000 kg が満たされ、2,000 kg が満たされないで残ることになる。それゆえ、実現されない利用目的の中で最高の貢献利益をもたらす 3 番目の利用目的の銅 1 トン当たりの貢献利益、すなわち 9,000 マルク²⁵⁾が、原価計算価値となる。

シュマーレンバッハは、直観的に説明しているが、この問題は、稀少資源の最適配分の問題である。今日では、このような問題は、線型計画法によって解くことができる。上の問題を線型計画法の問題として定式化してみると、以下になる。

利用目的1～5に振り向けられる銅の量を、 x_1 x_2 x_3 x_4 x_5 とする。銅の量の単位はトン、金額の単位は千マルクとする。銅の消費量合計と、各利用目的の需要を制約条件とすればよい。そうすると次のように定式化できる。

$$\text{Max } Z = 25 x_1 + 19 x_2 + 9 x_3 + 6 x_4 + 4 x_5$$

$$\text{s. t. } x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5 \leq 10$$

$$x_1 \leq 4$$

$$x_2 \leq 5$$

$$x_3 \leq 3$$

$$x_4 \leq 2$$

$$x_5 \leq 8$$

$$x_i \geq 0 \quad (i = 1, 2, 3, 4, 5)$$

今、スラック変数を導入し、銅の使い残しを λ_1 で表し、利用目的1～5までの需要の使い残しを $\lambda_2 \sim \lambda_6$ であらわすと、以下のように非負条件以外を等式で表すことができる。

$$\text{Max } Z = 25 x_1 + 19 x_2 + 9 x_3 + 6 x_4 + 4 x_5$$

$$\text{s. t. } x_1 + x_2 + x_3 + x_4 + x_5 + \lambda_1 = 10$$

$$x_1 + \lambda_2 = 4$$

$$x_2 + \lambda_3 = 5$$

$$x_3 + \lambda_4 = 3$$

$$x_4 + \lambda_5 = 2$$

$$x_5 + \lambda_6 = 8$$

$$x_i \geq 0 \quad (i = 1, 2, 3, 4, 5) \quad \lambda_j \geq 0 \quad (j = 1, 2, 3, 4, 5, 6)$$

ステップ	C_i	基底変数	C_j 変数 基底可能解	25	19	9	6	4	0	0	0	0	0	0	θ_i
				x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	λ_1	λ_2	λ_3	λ_4	λ_5	λ_6	
1	0	λ_1	10	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	10
	0	λ_2	4	①	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	4
	0	λ_3	5	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	
	0	λ_4	3	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	
	0	λ_5	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	
	0	λ_6	8	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	
	$Z_j - C_j$ ($Z=0$)			-25	-19	-9	-6	-4	0	0	0	0	0	0	
2	0	λ_1	6	0	1	1	1	1	-1	0	0	0	0	0	6
	25	x_1	4	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
	0	λ_3	5	0	①	0	0	0	0	0	1	0	0	0	5
	0	λ_4	3	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	
	0	λ_5	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	
	0	λ_6	8	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	
	$Z_j - C_j$ ($Z=100$)			0	-19	-9	-6	-4	0	25	0	0	0	0	
3	0	λ_1	1	0	0	①	1	1	1	-1	-1	0	0	0	1
	25	x_1	4	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
	19	x_2	5	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	
	0	λ_4	3	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	3
	0	λ_5	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	
	0	λ_6	8	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	
	$Z_j - C_j$ ($Z=195$)			0	0	-9	-6	-4	0	25	19	0	0	0	
4	9	x_3	1	0	0	1	1	1	1	-1	-1	0	0	0	
	25	x_1	4	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	
	19	x_2	5	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	
	0	λ_4	2	0	0	0	-1	-1	-1	1	1	1	0	0	
	0	λ_5	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	
	0	λ_6	8	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	
	$Z_j - C_j$ ($Z=204$)			0	0	0	3	5	9	16	10	0	0	0	

本シンプレックス表の見方については、岡本清「原価計算」(3訂版) 国元書房、昭和55年、622~633 ページ参照のこと。

(表1)

この問題をシンプレックス表を使って解いてみよう（表1）。

第4ステップの $Z_j - C_j$ 欄は、すなわち第4ステップのシンプレックス基準は、すべて0か正数になった。これは、最適解が得られたことを表している。すなわち $x_1=4$, $x_2=5$, $x_3=1$, が最適解である。

第4ステップにおける λ_1 列のシンプレックス基準は、銅があと1トン多く利用できた時の利益の増加額を意味している。そして、これを銅の「影の価格」(shadow price) という。銅の「影の価格」は、9(千)マルクとなる。これは、シュマーレンバッハの原価計算価値と一致する。シュマーレンバッハは銅の「影の価格」を求めているのである。

また、シュマーレンバッハの原価計算価値が、結局、銅の消費量総額と各利用目的の需要量を制約条件として、利益を最大化する問題を線型計画法的考え方で解いた結果得られる、双対変数の1つであったことがわかったので、シュマーレンバッハが、利益の最大化を意思決定の原理として仮定していたことが、ヨリ明瞭になったことと思う。

シュマーレンバッハは、非常に直観的な説明をしているが、そのアイデアは、線型計画法の考えに通じるものを持っており、われわれは、それを高く評価しなければならない。シュマーレンバッハがいう原価財の調達や消費が制限された時（現代的に言えば閉じた意思決定領域の場合）の経営価値 (der Betriebswert) —1919年論文の原価計算価値に相当し、第2次世界大戦後の著作では最適有効数 (die optimale Geltungszahl) と呼ばれるようになる—が、最適資源配分問題を線型計画法で解いたときの双対変数の1つとして表されるものにはかならないというような指摘は、すでに、オッフファーマン (K. Opfermann)・ライナーマン (H. Reinermann) とかアダム、リュッケ (W. Lücke), ハイネン, キルガー等により、度々なされてきたところである。²⁶⁾ もちろん、シュマーレンバッハのやり方では、溢路 (クリティカル・パス) が複数存在する時の、それぞれの稀少資源の

影の価格を計算することができないという点も、よく指摘されるところであるが、たとえ²⁷⁾アダムは、次のように述べて、シュマーレンバッハの優れた着想には、敬意を表している。

「シュマーレンバッハの評価理論のこのような限界は、その経済的価値を減ずるものではない。というのは、アイデアは基本的に正しいものであり、ただシュマーレンバッハには、そのアイデアを実現するモデルが欠けて²⁸⁾いただけであるから。」

稀少資源の最適配分が問題になっている時に、管理価格として、線型計画法により解いた結果得られる「影の価格」を使うことに対する批判として、「影の価格」が計算された時には、最適配分の問題は、すでに解決されているのであり、どの利用目的にどれだけの稀少資源を割り当てるべきかが、分かっていくことになる、それゆえ、意思決定目的の管理価格は、意味を持たないといわれることがある。このジレンマから抜け出すために、たとえばハイネンは、最適な原価価値（管理価格機能を持たすために原価財につけられる価値で、シュマーレンバッハの原価計算価値、経営価値、最適有効数に相当する）を求めることを断念し、満足²⁹⁾のいく原価価値を求めようとする³⁰⁾。

シュマーレンバッハの文章をよく読むと、この種の批判の答えになるようなことが書いてある。すなわち、シュマーレンバッハは、実際には、先に示したような方法、すなわち利用目的ごとの需要量を貢献利益の高い順に列挙していく方法とはとれないといっているのである。「実際には、低い利用目的が自動的に脱落するまで、ただ原価計算価値を引き上げていくのである³¹⁾」と述べており、試行錯誤的に、原価計算価値をただ上昇させていって、反応をみながら、最適資源配分が達成されそうなところを見つけていくという方法が暗示されている。その理由としては、利用目的の需要量が明確には把握できないことをあげている³²⁾。

シュマーレンバッハは、調達や消費の制限された原価財を支出原価から離れて評価することの理論的根拠を提示したのである。そして、そこには、分権的経営管理が前提にされているといえよう。銅を直接、部門管理者に割り当てず、価格によって、消費するかどうかを各部門の管理者に判断させたほうが、結果的に最適に近い資源配分が達成される可能性があるという予定調和的考えがそこにはあるとみてよい。まさにここに、価格的手段による利益最大化の誘導というシュマーレンバッハに特有の思考の典型的適用例を見ることができるのである。

②原価財の消費が制限されている時

今、1 トン 2,500 マルクで購入できる銅が 10,000 kg あるが、1 トン当たり 2,500 マルク以上の貢献利益をもたらす利用目的で、10,000 kg の銅を消費しきれず、売却することもできない時の銅の原価計算価値の計算は次のようになる。

利用目的	銅の需要	銅 1 トン当たりの利益
1	4,000 kg	10,000
2	10,000 { 5,000	3,000
3		2,000
4	2,000	1,500
5	8,000	1,000

この場合、原価計算価値は、1,500 マルクとなる。もしこの銅がそのまま、1,800 マルクで売却できるとすると、原価計算価値は、1,800 マルクとなる。³³⁾

この例では、銅の利用目的がますます悪化していくことが前提となっていると考えなければならない。将来もっとよい利用目的が現れる可能性がある時には、無理して今消費する必要はないからである。

③副産物の評価

副産物の評価は、その副産物の持っている利用目的のうち、潜在化した利用目的の利益を帰属させるように評価すべきであると主張する。³⁴⁾ すなわち、副産物の生産量は主製品の生産量によって規定されるので、副産物だけを調達することはできない。それゆえ、調達が制限された原価財の評価と同じ状況になるのである。これは、現在の管理会計論において、sell or process further 問題を機会原価を使って解くのとまったく同じ考え方であるといえる。

* * *

今まで、1919年論文を中心に、シュマーレンバッハの原価財評価論がどのように体系化されたかをみてきた。この検討で強調したかったのは、次のことである。すなわち、シュマーレンバッハは比較可能性から、個々の評価原則を導き出している形をとっているが、そこでいう比較可能性とは、利益最大化のための意思決定のための比較可能性であるということである。シュマーレンバッハは、それを利益最大化とはいわずに、経済性といった。そして、しばしば、その経済性は、共同経済的経済性であるという解釈がなされ、個々の評価原則が共同経済的経済性の概念から導き出されるという解釈がなされる。³⁵⁾ 共同経済的経済性という概念がシュマーレンバッハの場合、ある特定の意味を持って使われていることを、次章で検討する。この章では、シュマーレンバッハの評価原則が、もっぱら利益最大化原理から導き出されるものであるということを確認したかったのである。

さらに、ここで強調したいのは、シュマーレンバッハが原価財評価論を展開した背後には、おそくとも1903年には成立していた分権的経営管理思想が反映されているということである。価格的手段による利益最大化の誘導こそが、シュマーレンバッハの特徴であり、それが原価財評価論の中にはっきりとみられるのである。

もう1つここで強調しておきたいことは、比率率による原価財の評価が、

原価財評価論の体系の中に組み込まれていることである。純粋な原価現象の記述としての原価範疇論は、数学的原価分解論を通じて、比例率の理論に結び付けられる。そして、比例率は、原価財評価論において、利益最大化の観点から最適な意思決定を行うのに重要な役割を演ずる原価計算価値の1つとして位置づけられる。このようにシュマーレンバッハの原価理論は、原価財の評価と密接に結びついていることを忘れてはならない。

第3節 経営能率の統制

1919年論文では、利益最大化のための意思決定を志向した原価財評価論が中心的テーマとして展開されたことは、第2節ですでに確認した。その際、価格的手段による利益最大化の誘導というシュマーレンバッハ独特の思考が裏にあるということも確認した。しかし、シュマーレンバッハ原価計算論の特徴を、そういった利益最大化の誘導という観点からのみ捉えるのは危険であろう。意思決定志向的な原価計算論の展開という側面のみならず、原価数値の比較による経営能率の統制 (die Kontrolle der Betriebsgebarung) という原価管理的思考が1919年論文で重視されていることも忘れてはならない。

シュマーレンバッハは、1919年論文で、経営能率の統制と価格計算を原価計算の2大目的としているが、経営能率の統制を最も重要な目的である³⁶⁾と³⁶⁾いうている。

経営能率の統制には、年次あるいは月次の損益計算が役に立つが、原価計算は、また新しい視点を提供するという。給付単位³⁷⁾の原価情報を提供するからである。原価計算は、経営統制を補完することによって、構造変化に対するより深い洞察を得ることを可能にし、損益計算だけでは見つけることができない欠点や長所を発見することができる³⁷⁾というのである。

シュマーレンバッハは、経営能率統制目的の原価計算を行う際に注意す

べきこととして、次の2点を指摘している。

1. 経営能率統制目的の原価計算は、原価を細かく分類しなければならない。浪費されやすい費目は、とくに目立つようにしておかなければならない。とくに労務費と材料費は、特別な統制が必要である。³⁸⁾

2. 経営統制目的の原価計算は、原価計算期間をできるだけ短くとるべきである。³⁹⁾

シュマーレンバッハは、経営能率統制目的にも、原価は比例費と固定費に分解することが必要だと主張する。「一般的にいて、比例費は、生産単位に関係させ、固定費は、期間単位に関係させるべきである。」⁴⁰⁾そのための原価分解の方法として、シュマーレンバッハは、費目別精査法に類似する方法を提唱している。すなわち、逓減度の弱い逓減費は、比例費に入れ、逓減度の強い逓減費は、固定費に分類するのである。

シュマーレンバッハは、同じ業種に属する経営が資料を提供しあい、中央機関が正常値を決めて、各経営がそれを利用できれば、経営統制目的の原価計算は、大いに改善されると主張する。すなわち、1つの業界に属するすべての経営の経営比較が理想的であるとしているのである。時間比較では、原価が有利なのか、不利なのかわからないということがよくあるからである。しかし、現代では、企業秘密が漏れるのではないかという心配から、この種の協力は困難であり、それゆえ、各企業は、自己の経営の時系列データの比較である時間比較に甘んじなければならないと指摘している。⁴¹⁾

このようなシュマーレンバッハの経営比較の重視は、後にコンテンラーメンの主張にもつながっていくので、見逃せない点である。

第4節 原価財評価論の体系化の背景

1919年論文は、1918年11月に終わった第1次世界大戦下の状況を色濃

く反映している。

1919年論文の特色は、今まで、バラバラに展開されてきた比例率を価格の下限にしたり内部振替価格にする理論や、消費材料を再調達原価で評価する理論を原価計算価値という統一的概念のもとに統合し、その中に新たに機会原価による原価財の評価を加えたことである。原価財の評価論の重視、とくに稀少資源の最適配分という性格を有する機会原価による原価財の評価という思考の導入は、明らかに、第1次世界大戦下の原料不足という経済的状況を反映したものであるといえよう。

1914年の開戦当初、参謀本部はいうに及ばず、戦費調達の責任者であったヘルフェリッヒ (K. Helfferich) 大蔵大臣、物動計画の責任者であったラーテナウ (W. Rathenau) も、戦争は短期間のうちに、ドイツの勝利で終わると考えていた。⁴²⁾ 参謀本部にいたっては、せいぜい数週間から数カ月で終わると考えていた。それゆえ、ドイツは、4年以上に及ぶ総力戦を支える経済的準備をほとんどせずに、戦争を開始したのであった。

第1次世界大戦が始まると、ドイツ経済は、すぐさま縮小再生産に追い込まれた。1913年を100とすると、ドイツの工業生産指数は、1914年には74、1915年には63、1916年には73、1917年には74、1918年には73⁴³⁾ となっている。

生産停滞の1つの理由は、労働力不足である。鉱工業における就業者数は、1907年に1,050万人であったのが、1916年には、760万人に減少して⁴⁴⁾ いる。

しかし、生産の停滞の最大の原因は、戦争のため、原料資源の輸入が減少せざるをえなかったことである。とくに、銅や鉄鋼石の輸入減少の影響が大きかった。銅などは、開戦後国内生産量を50%増加させたのであるが、それでも輸入減少分を補うことができず、銅使用量を戦前の水準の30%程度まで消滅せざるをえなかった。⁴⁵⁾

シュマーレンバッハが、機会原価による原価財の評価を述べているところで使った例も、銅を今後調達不可能と仮定している。そのような設例に、当時の経済状況が如実に表されている。

このように、第1次大戦中は、原料不足と労働力不足の時代であった。それに対処するためシュマーレンバッハは、まず稀少資源をいかに配分するかという問題に取り組むと同時に、浪費を防ぐために経営比較・時間比較による経営能率の統制を重視したのである。

- 1) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 267.
- 2) Ebenda, S. 268.
- 3) Ebenda, S. 269.
- 4) Ebenda, S. 270.
- 5) Ebenda, S. 274.
- 6) Ebenda, S. 284 ff.
- 7) Ebenda, S. 269 f.
- 8) Ebenda, S. 273. この3種類の比較を表す表現の統一性は図られていない。収益 (Ertrag) という言葉の代わりに給付 (Leistung) という言葉が使われたり (E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 273.), 生産物 (Produkt) という言葉が使われたりしている。 (E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 276.)
- 9) 原価と収益の比較, 原価と原価の比較, 収益と収益の比較という時の原価は、シュマーレンバッハが原価概念の説明の時に説明した原価とは、異なった意味で使われていることに注意を要する。原価と収益とを対立的に捉える時の原価は、インプット側から測定した原価に限定されるのであり、機会原価は含まれない。
- 10) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung. I., S. 277.
- 11) D. Adam, Entscheidungsorientierte Kostenbewertung (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, 1970) S. 38. W. Kilger, Schmalenbachs Beitrag zur Kostenlehre, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 25. Jahrgang, 1973, S. 533. E. Heinen,

- Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 409.
- 12) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 321.
 - 13) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik (Leipzig: Gloeckner, 5. Aufl., 1930) S. 23. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 46 ページ.
 - 14) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 50. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 82 ページ.
 - 15) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 51. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 82~83 ページ.
 - 16) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 51 f. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 83~84 ページ. 材料価格上昇時に, なぜ製品価格を上げなければならないかの説明として, このシュマーレンバッハの説明は不充分である.
 - 17) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 283.
 - 18) Ebenda, S. 274.
 - 19) とくにここで, 利益概念を問題にする必要はない. 未来の利益でありさえすれば, 原価主義会計の利益であっても, 時価主義会計の利益であっても, あるいはキャッシュフロー利益であっても, 結論は同じになる. たとえば, AAA の報告書『経営管理目的のための報告書の基礎をなす原価概念試案』は, 手持ちの原価財を再調達原価で評価することを, キャッシュフロー・モデルを使って, 根拠づけている. (AAA, *Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes*, p. 22. 青木茂男監修・櫻井通晴訳「A. A. A. 原価・管理会計基準」中央経済社, 昭和 50 年, 123 ページ.) しかし, 利益最大化のために, 手持ちの原価財を再調達原価で評価することは, 発生主義モデルを使っても説明できるのである.
 - 20) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 283.
 - 21) Ebenda, S. 277 f.
 - 22) シュマーレンバッハは, 単に利益といているが, シュマーレンバッハの場合, 原価財は比率で評価されるので, 貢献利益と考えてもよいだろう.
 - 23) 原語は売上 (Erlös) となっているが, 本文では, 1 トン当たりの利益 (Gewinne) となっており, また別の表でも利益になっているので, 一応利益と

訳しておく。

- 24) ここでシュマーレンバッハは、2つの例を出している。1番目の例は、3番目の利用目的の需要が3,000 kgではなく、1,000 kgとなっており、この時、原価計算価値は6,000 マルクであるという。もし、3番目の利用目的を1,000 kgとして、後で行うように線型計画法で解いて、銅の「影の価格」を求めてみると、「影の価格」は6,000 マルクと9,000 マルクの2種類が得られる。すなわち、銅の制約条件が1単位緩むと、利益は6,000 マルク増えるが、1単位きつくなると、利益は9,000 マルク減少するからである。
- 25) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 279.
- 26) K. Opfermann und H. Reiner mann, Opportunitätskosten, Schattenpreise, optimale Geltungszahl, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 35. Jahrgang, 1965, S. 230 ff. D. Adam, a. a. O., S. 39 f. W. Kilger, Schmalenbachs Beitrag zur Kostenlehre, S. 535 ff.
- 27) D. Adam, a. a. O., S. 39. E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 416.
- 28) D. Adam, a. a. O., S. 40.
- 29) H. Hax, Kostenbewertung mit Hilfe der mathematischen Programmierung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 35. Jahrgang, 1965, S. 210.
- 30) E. Heinen, Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 6. Aufl., S. 445 f.
- 31) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 279.
- 32) Ebenda.
- 33) Ebenda, S. 280.
- 34) Ebenda, S. 280 f.
- 35) 平林喜博「費用理論序説」, 92 ページ。
- 36) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 349.
- 37) Ebenda, S. 349.
- 38) Ebenda.
- 39) Ebenda, S. 350.
- 40) Ebenda.
- 41) Ebenda, S. 350 f.
- 42) 加藤栄一「ワイマル体制の経済構造」東京大学出版会, 昭和48年, 86 ペ

ージ。

- 43) 加藤栄一, 前掲書, 87 ページ。
- 44) 加藤栄一, 前掲書, 87 ページ。
- 45) 加藤栄一, 前掲書, 87 ページ。

第5章 共同経済的経済性思考の成立(1919年)と発展 (1930～1934年)およびその背景

第1節 共同経済的経済性思考の成立

シュマーレンバッハが、共同経済的経済性という言葉をはじめて用い、経営経済学の選択原理が共同経済的経済性であることをはっきり表明したのは、1919年論文『原価計算論・第1部』においてであった。1919年の『動的貸借対照表論の原理』においても同様の主張を行っているが、次に『原価計算論・第1部』からの引用を掲げる。

「経営経済学の部分領域としてのわが原価計算論は、経営の経済性が最高度に促進される方向に、原価計算を理論的に形成しなければならない。わが原価計算論は、ここで主張される経営経済学のその他の領域と同様、問題を私経済的観点からみるものではない。個別経営の利害それ自体は、われわれの関心事ではない。すべての経営ができるだけ経済的に活動することが全体の利益であるから、ここで主張されているような専門学が、この問題にかかわり合うのである。

われわれの理論的研究に方向を与えるものは、共同経済的経済性であって、私経済的経済性ではない。1製造業者が多く儲けるか少なく儲けるかが、われわれの関心事なのではなく、不経済な活動によって財貨が浪費されないという目標のみが、われわれの関心事なのである。」²⁾

1919年以前においても、国民経済全体に対する考慮は払われていた。

たとえば1899年論文においては、次のように述べられている。

「国民経済的損失は、原価計算の精密さの欠如によって生じる。すなわち、製品や給付に対するある種の需要は、第1次価格は支払うことができない、平均価格を支払うことができないからである。その需要は、損失なく充足されうるにもかかわらず、充足されずに終わる。」³⁾

このように、差別価格の処理が、私経済的にのみならず国民経済全体にも有益であることを強調していた。しかし、1899年論文では国民経済的立場が考慮されるのは、私経済的立場と衝突しない場合であり、私経済的に有利であることが第1であり、国民経済的にも有利であることは、付随的なことであった。

1902年から1909年の論文では、国民経済的考慮にはまったく触れられていない。それどころか、1902年論文と1908年論文では、個別企業の立場からの利益最大化原理が、はっきりと表明されていた。1902年論文では、「企業全体ではできるだけ大きい利益をもたらしすべきである」⁴⁾といい、1908年論文では、「製造業者は、製品から最大の利益を得ようとするものである」⁵⁾といっているのである。

その後、1912年に発表された『技術論としての私経済学』においては、利潤追求それ自体が、私経済学（1919年に、シュマーレンバッハは私経済学を経営経済学と呼ぶことを提唱し、それ以後その名称が一般に使われるようになった。）の研究対象でないことが表明される。

「私経済学が、特定の業種の利潤追求のみを扱うのであれば、研究対象を提供するのは、利潤追求でなく、職業であることが明らかとなる。実際、どうやって、最高に儲けるかが問題なのではなく、どうやって、財貨を最大の経済性をもって製造するかが問題なのである。そして、どうやって、需要と供給を最も合目的に調和させるかが問題なのである。この大きな差異は、2つの技術論、たとえば、医者の技術論と製造家の技術論を並べ

てみれば、もっともよく示される。私経済的動因は、ともに所得追求である。それだけで問題が論じつくされるならば、両者は同じ技術論を持つであろう。しかし、両技術論とも、この問題を度外視する。医者⁶⁾の技術論は、どのようにして人体の健康を保ち、健康を回復させるかを示し、製造家の技術論は、どのようにして、経済体の健康を維持し、回復させるかを示すのである。」

このような考え方は、後の共同経済的経済性という考え方に近いものであるが、まだ共同経済的経済性という言葉は使われていない。また、1919年論文で言及されているような私経済的経済性と共同経済的経済性の不一致という問題意識も提示されていない。そして、なによりも、なんら個々の企業の利潤追求を制限するような規範的なことが示されていない。したがって、まだこの段階では、共同経済的経済性思考が成立しているとはいえない。

筆者は、この思考の萌芽が1899年論文にも存在し、1912年の論文では共同経済的経済性に近い考えが提示されていることを認めた上で、シュマーレンバッハにおける共同経済的経済性思考の成立は、1919年論文にあると考える。

第2節 共同経済的経済性の意味

(1) 共同経済的経済性の意味の不明確性

共同経済的経済性という概念については、いままで、様々な批判がなされてきたが、もっともよく聞かれる批判は、シュマーレンバッハが共同経済的経済性の内容を明らかにしなかったということであろう。共同経済的経済性は、あまりにも漠然としている。そのため、シュマーレンバッハの共同経済的経済性⁷⁾について従来いろいろな解釈がなされてきた。

前章において、1919年論文におけるシュマーレンバッハの原価財評価

論が一貫して、個別企業の利益最大化の観点から組み立てられていると解することができることを確認した。それでは、共同経済的経済性はどういう役割を果たしているのであろうか。共同経済的経済性は、原価財評価の諸原則を導き出すための基準であらうか。もしそうだとすると、原価財評価の諸原則は、まさに利益最大化原理から説明できたのであるから、共同経済的経済性と利益最大化原理は同じものになってしまう。シェーンプルク (F. Schönplflug) は、シュマーレンバッハの共同経済的経済性を「隠蔽された収益性以外の何物でもない」⁸⁾ といったが、まさにその批判が的を得ているといわざるをえなくなる。

シュマーレンバッハの共同経済的経済性の内容が不明確なことは事実である。シュマーレンバッハの原価財評価論が少なくとも形式的には、共同経済的経済性の基準から導かれる形をとっていることも否定できない。そのため、個別企業の立場からの利益最大化と共同経済的経済性の関係が不明確になってしまった。これは、シュマーレンバッハの欠点である。ここでは、このような問題点を認めた上で、そのような表面的構造に隠された、シュマーレンバッハの意図および共同経済的経済性の内面的構造を探る試みを行ってみたいと思う。

私見によると、シュマーレンバッハの共同経済的経済性は、それから直接に、原価財の評価原則を導き出せるようなオペレーショナルなものではない。しかし、シュマーレンバッハの共同経済的経済性は、非常に特殊な任務を遂行していると思う。共同経済的経済性についての筆者の解釈は、(3) で述べることにする。

(2) 比例率の最適操業度招来機能と共同経済的経済性について

シュマーレンバッハの共同経済的経済性思考のもっとも重要な適用として、比例率による最適操業度（平均原価最小点）の招来という思考がしばしば指摘される。私見によれば、シュマーレンバッハは、そういった意図

を持っていなかった。この問題について、検討してみよう。

比例率を販売価格とすると、自動的に最適操業度に導かれるというのは、次のようなロジックに基づく。

逓減、比例、逓増という連続的原価経過を仮定する。原価逓減領域においては、比例率の方が平均原価より小さい。それゆえ、比例率を販売価格にすると、価格が平均原価以下に引き下げられることになり、需要が喚起されて、操業度が上昇する。逆に、原価逓増領域においては、平均原価より比例率の方が大きいので、価格が平均原価以上に引き上げられることにより、需要が抑制されて、操業度が減少する。結局、平均原価と比例率が一致する最適操業度付近、すなわち比例領域に、自動的に導かれるというわけである。

この比例率の最適操業度招来機能と、共同経済的経済性思考を結び付けて解釈することが非常に多く行われている。たとえば、ドイツにおける数少ない経営経済学史研究者のひとりであるディーター・シュナイダー (D. Schneider) は、「共同経済的経済性のもっとも重要な適用は、販売価格と内部経営価格を比例率の高さに設定せよというシュマーレンバッハの勧告⁹⁾である」という。そして、比例率による価格設定が、単位原価最小点すなわち最適操業度に導き、それをもって、共同経済的にみて最高の要素費消がなされるとシュマーレンバッハが主張したという。このような解釈は、ディーター・シュナイダーのみにかぎられるものではない。たとえば、グーテンベルクもそのような解釈をしている¹⁰⁾。

比例率による最適操業度の招来と共同経済的経済性を結び付けるかどうかはともかく、シュマーレンバッハが比例率による最適操業度招来を考えていたという解釈はむしろ通説である。そして、そのような解釈に基づいて、シュマーレンバッハが批判されている。

比例率を販売価格とすると自動的に最適操業度に導かれるという命題に

対して、よくいわれる批判は、それが需要の弾力性を無視しているというものである。たとえば、メレロヴィッツが1936年にすでにそのような批判¹¹⁾をしている。また、ディーター・シュナイダーも、先の引用箇所のすぐ後で、同様の批判を行っている。そして、グーテンベルクは、比例率による価格設定の均衡点は、平均原価の最小点である最適操業度ではなく、需要曲線と限界原価曲線の交点であると批判¹²⁾している。

比例率による最適操業度の招来という命題は、もっともシュマーレンバッハ的なものと解釈され、今日では、ほとんどの学者が、これをシュマーレンバッハの主張と思い込んでいるものと思われる。

しかし、筆者の知るかぎり、シュマーレンバッハは比例率による価格設定が自動的に最適操業度を実現するとは、一言もいっていない。シュマーレンバッハが比例率による最適操業度を考えていたと主張する論者も、その根拠となるシュマーレンバッハの文章を引用するものは少なく、また引用していても、筆者の目からみるとそれは比例率の最適操業度招来機能を主張している文章とはいいいがたいのである。

たしかに、シュマーレンバッハは、比例率を使った時にのみ、国民経済と経営経済の経済性が保証¹³⁾されるといっている。また、逓減領域で比例率は平均原価より低く、逓増領域で比例率は平均原価より高いともい¹⁴⁾っている。また、すべての製造家が比例率で価格設定を¹⁵⁾すると、それぞれの経営の操業度を平準化する傾向があるともいっている。しかし、それにより個々の経営が、最適操業度に導かれるとは一言もいっていない。個々の経営からみれば、逓減領域で均衡化する場合もあれば、逓増領域で均衡化する場合もあろう。

また、シュマーレンバッハは、適切な製造プログラムの選択や価格政策により、原価が逓減的な部分経営に作業を与え、原価が逓増的な部分経営の負担を軽減すべきだともい¹⁶⁾っている。しかし、経営全体として、最適操

業度に導かれるべきだとはいっていない。

それに、シュマーレンバッハは、最適操業度というものにそれほど価値をおいていない。シュマーレンバッハの目的は、前章で見たように、あくまでも利益の最大化と考えることができる。

それではなぜ、シュマーレンバッハが比例率による最適操業度の招来を主張したという解釈がかくも広がったのであろうか。それは、ベステ (Th. Beste) やコジオール (E. Kosiol) が、比例率による価格設定が自動的に最適操業度を実現すると主張し、それをシュマーレンバッハの考えであると宣伝した¹⁷⁾ためであると思う。しかし、それはシュマーレンバッハの考えではなかった。

(3) 共同経済的経済性の解釈 (私見)

比例率による最適操業度の招来がシュマーレンバッハの意図でなかったとすると、シュマーレンバッハの共同経済的経済性の意味は何であろうか。共同経済的経済性思考と利益最大化原理との関係はどうなっているのだろうか。

筆者の解釈によると、シュマーレンバッハの共同経済的経済性の意味は、ドイツの国民経済全体を1つの経営であるかのごとくに考え、個別企業をその部分経営として位置づけ、そこに分権的経営管理の手法を適用するという点にあると思われる。そのため、各個別経営は、原価計算価値による価格設定を強制されることになる。その点に規範的思考がはいってくる。というより、シュマーレンバッハは経済政策の領域に足を踏み入れている¹⁸⁾といえる。

ドイツの国民経済全体を1つの経営とみるという見方は、シュマーレンバッハの共同経済的経済性のキーポイントである。そのような考えはシュマーレンバッハ自身によって表明されている。すなわち、シュマーレンバッハは、『動的貸借対照表論の原理』第3版において、「著者が属する方向

の経営経済学者は、共同経済の器官としての経済的経営のみに関心を持¹⁹⁾つ」といっている。

国民経済全体を1つの大きな経営と見ることから導き出される原則は、各個別経営が原価計算価値で価格設定をするということである。とくに比例率による価格設定が要求される。そのような主張の裏には、カルテルが故意に価格を吊り上げていることに対する批判がある。シュマーレンバッハは次のようにいっている。

「実際、カルテル形成と結びついた価格規制は、国民経済的にみると非常に不利である。それは、状況からいって潜在化させるべきではない需要を潜在化させる。そして物価上昇時に、価格にその影響を反映させないのもまた、同様に国民経済的にみて誉められるべきものではない。

すべての経営がその（原価の）逓減と逓増を（価格に）反映させるならば、強度の逓減と逓増を有する経営が生産する製品や給付の価格は、そのように反映させることが社会的に妨げられている今日よりも、はるかに激しく変動するであろう。この激しい変動は、われわれの経済生活の儉約にとって有利であろう。

（原価の）逓減と逓増を（価格に）反映させると、経営自体にとっては、不況の時には、かなり大きい損失が、好況の時には、非常に大きい利益が出るという結果になろう。当然これは快適なことではないだろう。しかし、経済的合目的性は、しばしば快適ではないのである。²⁰⁾」

シュマーレンバッハは、なぜ比例率による価格設定を要求するのであろうか。けっして、それによって各企業を最適操業度に導こうとしているわけではない。シュマーレンバッハは、比例率を内部振替価格に使うという内部経営の分権的管理の時に有効である方法をそのまま、国民経済レベルで応用しようとしたのではないかと思う。企業の部分経営間の振替価格に比例率を適用した場合には、それが、全社的利益の最大化につながるので

そうしたのであった。それでは、各個別経営が比例率により価格設定をすると国民経済レベルでの何が最大化されるのであろうか。その点は必ずしも明確ではない。あえていえば、国民が得る効用の総計と費用の差額が最大化されるのである。これは、具体的に測定されうるものではない。したがって、実際に最適な状態が達成されたかどうかを検証する手段がない。それにもかかわらず、比例率で価格設定をすれば、国民経済的に最適な形で需要の充足が行われるはずだと見るのである。内部経営に比例率を使った場合、利益が最大化されることからのアナロジーでそのような結論になったのであり、これは、予定調和的思考である。

このような国民経済的にみて最適な需要充足は、本来価格機構によって自動的に達成されるべきものである。しかし、カルテルによる経済の拘束化が進むと、その価格機構が効かなくなる。カルテルは、故意に価格を吊り上げることによって、カルテル構成員の利益を最大化させるように行動するが、それにより、国内の価格機構は作用しなくなり、国民経済レベルでの最適な需要充足が達成されなくなるわけである。そこで、シュマーレンバッハは、個々の企業に比例率による価格設定を要求することによって、失われた価格機構を回復しようとした。

われわれは、前章において、シュマーレンバッハの原価財評価論が利益最大化原理から導かれることを確認した。そして、原価財評価論は、内部振替価格および販売価格設定の基礎となるものであった。しかし、比例率による原価財の評価は、決して比例率を販売価格にすることを意味しない。比例率を価格下限として、注文を選択することにより、個別企業の利益は最大化されるのであって、実現可能価格に関係なく、あらゆる注文を比例率で引き受けることによって、決して個別企業の利益は最大化されない。

ここに個別企業の立場から要請される価格設定の原則と、共同経済的経

済性から要請させる価格設定の原則に食い違いが生ずる。この矛盾をどう解釈すべきか。

何の制度的前提もなしに、個別企業に原価計算価値による価格設定を要求するならば、それは非現実的なことである。それは、企業が利潤を追求するという厳然たる事実を無視して、企業に無理な当為原則を押し付ける規範論として、批判されるべきである。しかし、シュマーレンバッハは、けっしてそのようなことを要求しているわけではないと思う。もし、国家の干渉のない、各企業が自由に価格設定できる状況では、個別企業の利益を最大化する価格設定をすればよい。そして、そのような価格設定の方法を、シュマーレンバッハは、1919年論文においても、論じている。²¹⁾ その場合、比例率を価格下限として、実現可能価格を推測しながら、差別価格的处理を行うことにより、個別企業の利益は最大化されることになる。

比例率により販売価格を設定すべしというシュマーレンバッハの要求は、個々の企業に対する当為原則ではなくして、そのような価格設定が強制される制度を作るべしということであろうと思われる。具体的には、私的な独占に代えて、国家による独占を形成し、そこで原価計算価値による価格設定を強制するということであろう。その場合、不況の時には、損失がでるが、それは好況の時の利益で補償されるという考え方が示されている。²²⁾ すなわち、原価逦増状態にある時は、比例率が平均原価を上回るのので、比例率による価格設定は、各個別経営に利益をもたらす。この利益は、プールされる。不況で、原価逦減状態にある時は、比例率が平均原価を下回り、比例率による価格設定は損失をもたらす。この時には、各個別経営は、補助金を得ることができる。

いずれにせよ、個々の企業から価格設定の自由を奪うこのような制度は、個々の企業の自律性を著しく損なうものといえよう。しかし、経済の拘束化がどっちみち避けられないのであれば、私的独占よりは、国家による独

占の方が、望ましいと考えたのであろう。というのは、国家による独占ならば、最適な需要充足関係を実現する価格設定を強制できる可能性があるからである。そのように解する根拠は、1928年にシュマーレンバッハがヴィーンで行った講演『新経済体制の出発点に立つ経営経済学』の中に随所に見られる。

固定費の増加という現実が、必然的にカルテルの形成に導く。これは誰も避けることはできない。シュマーレンバッハは、「われわれを新経済時代に追いつ込むものは、人間の力ではなくて、実に偉大な経済の力である²³⁾」という。そして、ここでのいう経済の力とは、固定費の増加である。シュマーレンバッハは次のようにいう。「経済の大構造を変革させることを強いるような大きな影響力を持った現象というのは、経営における生産原価の変化である。専門用語を使っていえば、製造工程における、比例費の割合が少なくなり、固定費の割合がますます大きくなったこと、さらにいえば、製造工程における固定費の割合が決定的に大きくなったという事実が問題なのである。²⁴⁾」

シュマーレンバッハによれば、比例費には、自動的に生産と消費を調節する力があるが、固定費にはそういう機能はない。固定費の割合が高いと、製品の市場価格が下がった場合でも、生産を減少させることができない。それにとどまらず、固定費は、需要が少ない時でも拡大する傾向にあるという。そのため、固定費の重圧から逃れるために、カルテルを形成することになる。「固定費のために、1産業は、自由経済を脱して、拘束経済に向かう²⁵⁾」のである。

シュマーレンバッハは、アメリカにおける独占禁止法が、自由競争の前提のないところに自由競争を維持しようとしていると批判する。そして、現在の拘束経済の大きな欠点を緩和させ、拘束経済の中に経済の原則を持ち込むための他の方法を用いなければならないという²⁶⁾。

経済の拘束化が避けられないものであるならば、私的な独占よりは、国家による独占の方がましだと考えた。シュマーレンバッハは、具体的な意思決定を企業家に直接指示するのではなく、管理価格化された国民経済価格を通じて各企業家に意思決定を行わせることにより、競争原理を持ち込み、官僚化の弊害を防ぎ、経済を活性化できると信じたものと思われる。自由経済の持つ価格機構を信奉するシュマーレンバッハは、自由な価格機構が働かなくなったという現実を踏まえ、次善の策として、国民経済価格の管理価格化を思い付いたのである。

シュマーレンバッハが、国家による強制カルテルを考えていた証拠としては、シュマーレンバッハの次の文言があげられる。

「私は、近い将来、ギルドの支配した時代と同様の状態になるに違いないと確信している。すなわち、新経済の独占体は、その独占を国家によって保証され、代わりに独占により生ずる義務を独占体が果たしているかどうかを監視するという状態である。²⁷⁾」

そして、事実シュマーレンバッハは、帝国経済評議会や経済調査委員会において、強制カルテルを強く主張したのである。²⁸⁾しかし、その主張は、ほとんど支持されなかった。²⁹⁾シュマーレンバッハ自身、1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版で、次のように述べている。

「過剰生産能力の抑制という問題において、この最悪の状態を少なくとも緩和する可能性を持つ1つの手段がある。私は、別のところで、このわれわれの経済の欠陥をうまく除去するために、強制カルテル法が適切であると考えていることを簡単に述べた。しかし、この考え方をとるために、孤立してしまったことを知っている。強制カルテル法の実現の見込みが薄いので、なぜ強制カルテル法が必要かという詳しい説明は、省略する。私は、私が考えているようなカルテル形態が広く支持されるようになるまで、じっと待たねばならない。³⁰⁾」

シュマーレンバッハの共同経済的経済性思考というのは、その背後にこのような具体的内容を持ったものであると思う。シュマーレンバッハは、一方において、個別企業の利益最大化のための指針を提示し、他方において、国民経済全体の立場から、国家による独占、特に強制カルテルの設立、個別企業に対する原価計算価値による価格設定の強制、を提唱したのである。後者の問題は、経営経済学の枠を越えて、経済政策の領域に足を踏み込んだものである。しかし、使っている手法は、経営経済学の中で発展させられた、内部振替価格による利益最大化の誘導という技法である。

その意味で、1919年論文は2つの部分に分けて評価すべきである。すなわち、個別経営の利益最大化のための指針を示した純粹に技術論的部分と理想的経済体制を論じた規範論的部分である。そして、両方の主張は、それぞれ独立した次元の異なる問題についてなされたものと解することができる。そのため両者の結論は一致しない。両者は、たしかに結論において矛盾するのであるが、使用方法において一致する。それゆえ、次元の異なる問題が、原価計算論の中で、並列的に論じられることになった。シュマーレンバッハは、経営経済学者は、経営経済学的方法を使って、積極的に経済体制や経済政策を論ずるべきだという立場に立っていたのである。

第3節 共同経済的経済性思考の発展

1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版および1934年の『原価計算と価格政策』第6版においては、今までの共同経済的経済性思考をさらに発展させて、比例率による価格設定を景気調節の手段にしようとする考え方が提唱される。

シュマーレンバッハによれば、大多数のひとは、安定価格が景気変動を緩和する働きがあると考ええるのに対し、少数のひとは、景気変動にしたが

って、すばやく価格を変化させることにより、景気を調節できると考えているという。そしてシュマーレンバッハは、後者の立場を採るのである。³¹⁾

不況になった時、価格を引き下げれば、潜在需要を喚起することができ、不況から早く脱出することができる。かくして、操業度の変動を回避することができる。しかし、収益性は、大きく変動せざるをえない。そこで、カルテル補償金の利用を提案する。一定の売り上げを越えた時に、著しく逡増的な賦課金を課し、不況時にそれを補償金として返還するというものである。³²⁾

各個別経営が協調して、不況時に低価格、好況時に高価格を設定することにより、景気調節に役立てようという構想は、1919年以来シュマーレンバッハが抱いていた、国民経済全体を1つの経営と見なす考え方をさらに発展させたものといえよう。

第4節 共同経済的経済性思考の成立と発展の背景

1912年の『技術論としての私経済学』において、私経済学は利潤追求そのものを研究対象とするものではないという共同経済的経済性思考に類似した考え方が提示された。このような考え方が、1912年という年に表明されたことは、特別な意味がある。というのは、1912年という年こそは、第1次方法論争の年である。国民経済学者ブレンターノ (L. Brentano) が『私経済学と国民経済学』という論文を著して、私経済学の不要論・有害論を展開した年である。³³⁾ その後を受けて、やはり国民経済学者エーレンベルク (R. Ehrenberg) も、同様の批判を行っている。³⁴⁾ ようするに、1912年という年は、経営経済学に対する風当たりが強くなってきた年なのである。ブレンターノの論文やエーレンベルクの論文は、そのような傾向の一端を示すものにすぎないといえよう。こういった状況の中で、シュマーレンバッハの『技術論としての私経済学』が書かれたことを、忘

れてはならない。1912年の論文『技術論としての私経済学』は、私経済学が「金儲けの学」であるという批判に対して、シュマーレンバッハが自分なりに答えた論文なのである。

1912年の『技術論としての私経済学』においては、国民経済全体を1つの経営と見るという考え方はまったくうかがえない。そのような考え方は、1919年論文の中に現れ、1928年のヴィーンでの講演の中で、かなりはっきり表明されるようになる。

それゆえ、共同経済的経済性思考成立の背景をわれわれは、第1次世界大戦中の経験に求めたい。第1次世界大戦中、ドイツは、原料不足に悩まされたのである。

1914年8月13日、ラーテナウの提案により、プロイセン陸軍省内に、戦時原料局（KRA）が創設された。これが、同月24日に、他の諸邦の同意を得て、全ドイツの原料統制機関となった。その統制の対象とする原料も、戦争末期には、300種にものぼったという。戦時原料局は、不足原料増産のための設備投資に補助金を出したり、民需産業に補助金を出して工場を閉鎖させたりして、軍需目的のための原料の確保に努めたのである。³⁵⁾

ここで、重要なのは、戦時原料局の管轄下に設置された戦時会社（Kriegsgesellschaften）と呼ばれた機関である。この機関は、戦時原料会社（Kriegsrohstoffgesellschaften）とも呼ばれ、通常、株式会社または有限責任会社形態をとる。この会社の経営目的は利益獲得ではなく、資本金に対する利益の割合が5%以上になるときは、その超過額を国庫に納入することになっていた。しかし、その実質は、国家による強制カルテルにほかならなかった。重工業では、製鋼連合、石炭シンジケートといった既存のカルテルが、戦時会社機能を代行していたのである。³⁶⁾

したがって、シュマーレンバッハは、部分的にせよ、強制カルテルなるものを目の前に見ていたわけである。そして、第1次世界大戦中は、原料

確保のため、垂直的結合が進んだ時期でもあった。このころすでに、経済の拘束化へむかって進んでいた。国家による強制カルテルにより、特定の価格政策を強制しようということが、必ずしも非現実的なものとはいえない環境がそこにはあった。

しかも第1次世界大戦は、ドイツ経済の能力をはるかに越える戦争であった。ドイツ経済は、まさに疲弊しきっていた。このような中であって、シュマーレンバッハが国民経済全体の救済に目を開かれたのは、当然であろう。

共同経済的経済性という言葉、とくに共同経済という言葉は、シュマーレンバッハの造語ではない。当時の流行語とでもいうべきものであろう。戦争中の城内平和の思考から生まれたものであるかもしれない。企業を労働共同体と見る見方があった。そして資本主義体制をドイツ革命から守るという意図から、共同体という言葉が好んで使われる傾向もあった。AEGのラーテナウは、1918年に『新しい経済』という本を出版して、共同経済ということを強調している。「経済は、もはや個人の問題ではなく、共同経済の問題である³⁷⁾」という。要点は、2つある。1つは浪費を防げということであり、とくに労働力を無駄にしてはいけないと強調する。材料の中には人間の労働がはいっているので、材料を無駄にするものは人間の労働を集約的に破壊しているというのである³⁸⁾。もう1つの要点は、計画的思考の推奨である。無駄の防止という思考はシュマーレンバッハの共同経済的経済性思考にも共通するものであるが、計画思考という点では、シュマーレンバッハはむしろ逆である。シュマーレンバッハは、事前にすべてを計画するのではなく、できるだけ下位の管理者に判断させることの方を好むのである。

ラーテナウの理念に基づいて提唱された共同経済性の精神は当時の経済省において支配的なものであり、それは経済の組織的組み替えと原料産業

部門の強制カルテル化を志向するものであったという。⁴⁰⁾ シュマーレンバッハもそういった時代の潮流を取り入れたのであろう。ちなみに、ラーテナウは、後に外相も務める民主党の政治家でもある。民主党というとマックス・ヴェーバーも属しており、自由主義的文化人が多く属していた政党として知られている。そして、最近のクルークの研究によれば、シュマーレンバッハもまた民主党員であり積極的な活動を行っていたことがわかっている。そして1912年には、ハーゲンにおいて、民主党の前身である進歩人民党の選挙演説まで行っていた。⁴¹⁾ そういうこともあって、シュマーレンバッハがラーテナウの思想に共感を覚えたことは十分に考えられることである。

共同経済的経済性のさらなる発展については、ドイツにおけるコンツェルン形成運動、および産業合理化運動による独占組織の再編強化が影響しているだろう。シュマーレンバッハは、産業合理化時代に、需要がないにもかかわらず生産能力が拡大していったことをよく認識していた。シュマーレンバッハは、需要がないにもかかわらず、カルテルの割当生産量を増やすために、新たな設備拡張が行われることを指摘して、憂いている。⁴²⁾ そして、生産と消費の調和がますます図られにくくなっていった。シュマーレンバッハは、なんとか価格の調整能力を復活させたいと思った。そこで、強制カルテル化を思い付くのであるが、すでに強固な独占体の形成されていた当時のドイツの状況からすると、シュマーレンバッハには、国家による独占の保証と、その代償として、価格を吊り上げるカルテルから比例率による価格政策を行うカルテルへの変容も決して不可能ではないと思えたのではないだろうか。

1928年のヴィーンの講演に象徴されるように、この時期シュマーレンバッハは、経済政策的問題を積極的に論じるようになったが、その背景としては、1920年代にシュマーレンバッハが、帝国経済評議会の役員とし

て経済政策に直接かかわった経験⁴³⁾が考えられると思う。

1928年のヴィーンでの講演は大変なセンセーションを引き起こした。国家による独占が成立するということは、当時のひとには非現実的に見えた。しかし、シュマーレンバッハのように、表面的事象に惑わされず本質を見抜く力を持った学者にとっては、けっして非現実的なことではなかった。シュマーレンバッハは1920年代後半の繁栄がいかに脆いものであるか知っていた。シュマーレンバッハは、異常な生産能力の拡大のためにいずれ私的なカルテルは破局を迎えることを、予感していた。そして、事実、大恐慌後に、カルテルは危機に陥り、1933年7月15日「強制カルテル法」が成立し、国家による強制カルテルの時代にはいる。そしてカルテルは、国家による企業統制の手段として使われることになった。国家による強制カルテルの設立というシュマーレンバッハの希望は実現したが、それはシュマーレンバッハが希望したような目的では設立されなかったのである。

また1934年の『原価計算と価格政策』第6版において、シュマーレンバッハが価格政策に景気調節機能を求めるようになった背景としては、まず、大恐慌の影響がある。恐慌からの早期脱却が、当時の経済の課題であった。また、1934年には、もう国家による強制カルテルが成立していたわけであるから、シュマーレンバッハが、その組織をうまく使って、恐慌脱却という経済政策的課題を実現しようという意図を持ったとしても不思議ではない。

第5節 共同経済的経済性とナチズム

共同経済的経済性思考は、一般に、個人の利益より全体を優先する思考であると解される傾向がある。それゆえ共同経済的経済性とナチズムの関係が指摘されることがある。

たとえば、プリオン (W. Prion) は、1933年の論文で次のようにいう。

「シュマーレンバッハは初期の立場を幾分修正して、個々の経済的経営を共同経済の経済性という観点から統制するというのを、経営経済学の任務として設定した。もちろん、個々の経済的経営の利益を共同経済的経済性の尺度としても用いると主張する時、必ずしもかれの主張は首尾一貫してはいない。しかし、ここにおいてシュマーレンバッハの目的は、共同利益が個人の利益より優先するという国家社会主義国家の目的と一致するということとはいえると思う。」⁴⁴⁾

経営経済学は、経済性・規範主義というパラダイムをファシズムの中で、もっとも明確に実現したという指摘を、フント (S. Hundt) が行って⁴⁵⁾いる。フントによると、シュマーレンバッハ自身は、個人的理由から、ファシズムの独裁を歓迎しなかったが、シュマーレンバッハの理論的著作は、ファシズムにおいて初めて制度的前提を与えられ、その意味で、シュマーレンバッハの夢が部分的に実現されたのだという。⁴⁶⁾

フントによれば、当時の経営経済学者は、一部の例外を除いて、国家社会主義に好意的であったという。たとえば、ニックリッシュ (H. Nicklisch) は、1933年に『経営経済学と国家社会主義』という論文を書いて、1920年に著した自著『向上への道、組織』の内容を紹介した後、次のように述べている。

「以上の考察から分かるように、まさに経営経済学の発展の早い時期において、国家社会主義運動と同じ方向が存在していたことが確認できる。それゆえに、経営経済学者は、国家社会主義国家において、わが家にいるように感じられるのである。」⁴⁷⁾

フントはさらに、当時の経営経済学者がいかにナチスと深くかかわっていたかを、具体的人名をあげて例証する。たとえば、ハゼナック (W. Hasenack) はナチスの突撃隊員で、コジオール (E. Kosiol) もナチス黨員であり、ブロックライター (Blockleiter) は、ナチス大学教官同盟に加盟

しており、レーマン (M. R. Lehmann) は、1932 年以来ナチス党员であった。そしてメロヴィッツは、ナチスの突撃隊員で、騎兵隊の隊長をしていた。ザンディイヒ (C. Sandig) は、ナチスの突撃隊員で、シュミット (F. Schmidt) はナチス党员であり、シュヌーテンハウス (H. R. Schnutenhaus) もナチス党员であり、かつナチス大学教官同盟に加盟していた。トムス (W. Thoms) は、1932 年以来ナチス党员であり、管区演説者であり、価格経済顧問であった。⁴⁸⁾

フントは、当時ナチスの突撃隊にはいるというだけで、それ以上の忠誠の表明をする必要がなかったという実情があり、それゆえ、ナチス党员だからといってファシズムの態度をとっていたと推定することはできないといっている。また、フントは、決して個人攻撃や密告が目的ではなく、経営経済学と国家社会主義とを結び付けるそれぞれの中心的基本的概念志向の内的関連を示すことが目的であることを強調している。⁴⁹⁾

フントがいうように、もともと経営経済学自体に、国家社会主義と結び付く基盤があったかどうかは、ともかくとしても、1933 年以降に公表された経営経済学者の著作が、かなりの程度ナチスの画一化 (Gleichschaltung) の影響を受けていることは確かである。⁵⁰⁾ たえば、メロヴィッツの著作にも、1933 年の後半以降のものには、国家社会主義を賛美する語句が並んでいる。そして、国家社会主義の考えに一致するものとして共同経済性思考が展開される。⁵¹⁾ そのような記述は、1933 年の後半になって、突然に現れるのである。それゆえ、ナチス政権下に書かれた著作を読む時は、書かれていることのうち、どれが著者の本心で、どれが著者の本心でないかを、慎重に判断する必要がある。

ところで、シュマーレンバッハの共同経済的経済性は、国家社会主義的な思考と関係があるのであろうか。

シュマーレンバッハは、フントも指摘するように、個人的に、ナチスに

好意を持っていなかった。

1933年4月7日、ナチスは非アーリア人の公職追放を命ずる法律を布告した。そして、非アーリア人とは、両親のうちのひとり、祖父母のうちのひとりが非アーリア人であるひとをいう。シュマーレンバッハの夫人は、ユダヤ人であったので、シュマーレンバッハの子息は完全なユダヤ人ということになった。ユダヤ人商人に対する非道、ユダヤ人の公職追放、ユダヤ人教授の追放などを目撃したシュマーレンバッハは、ナチスの本質を知った。そして、シュマーレンバッハ自身、彼がかつて信託業務をしていたケルン印刷所の借金の中でナチス党員に恐喝をうけていた。シュマーレンバッハは、憲法を無視し、侵害や暴力を野放しにする政府のために、自発的には、どんなこともしたくないと思うようになった。シュマーレンバッハは、まず1年間の休暇を申請し、ついで退職を申し出て、認められた。⁵²⁾

以上のような理由で、シュマーレンバッハが、個人的には、ナチスに好感をもっていなかったことは明らかである。それでは、個人的感情を度外視した場合、彼の共同経済的経済性が、果たして国家社会主義の考え方と一致するところがあるのであろうか。この点についても考えてみなければならない。第2節(3)で検討したように、シュマーレンバッハの共同経済的経済性の内容は、単に個人の利益より全体の利益を優先するというようなものではなかった。国家による独占、特に強制カルテルの設立という意図もあったことを明らかにしたが、それは国家の統制を強めること自体が目的であったわけではない。シュマーレンバッハは、経済の拘束化を回避出来ないことであると見て、本来の価格機構に代わる一種の管理価格を国民経済的価格として通用させることにより、国民経済に分権的管理を植え付けようとしたのである。まさに国民経済の分権的管理こそが、シュマーレンバッハの共同経済的経済性思考の核心であった。国家による独占と国民経済全体の分権的管理とは、ひとまとまりの思考として理解すべき

である。そして、前者は、後者を達成するための手段にはかならなかった。それゆえ、国民経済の各分野に指導者原理を導入しようとする国家社会主義の考え方とは、ちょうど正反対の行き方であるといえる。したがって共同経済的経済性という言葉から連想される全体主義的イメージから、シュマーレンバッハの共同経済的経済性と国家社会主義とを結び付けるのは間違っているといわなければならない。したがって、シュマーレンバッハの理想を実現する制度的前提が、ナチス政権下に作られたという、フントの指摘は、あながち間違いではないが、ブリオンのように、国家社会主義の目的とシュマーレンバッハの目的を同一視することは、完全に間違っているといえよう。

1934年の著書『原価計算と価格政策』第6版の序論で、シュマーレンバッハが、次のように述べていることは、注目に値する。

「この目標（全体の利益という目標）は、以前は支持者が少なかったが、ドイツにおいて1933年以降、非常な進歩を果たした。おそまきながらこの考え方を唱えるようになったものの中には、自らの考えを非常に素早く変えたものがある。彼らは、以前の立場を思い出せないのかもしれない。また私がそのような変説を必要としなかったということを認めるのを好まないのかもしれない。そのことは、無理もないとしても、そのような素早い変説が確かなものかどうか私が検証できるだけの猶予が欲しいということとは、わかってもらえるだろう。

さらに、共同の利益という言葉は、多くのひとにとって、単なるスローガンに過ぎない⁵³⁾のである。」

ようするに、1933年以降、すなわちナチスが政権を取ったあとに表明された共同経済的経済性思考とシュマーレンバッハの共同経済的経済性とは性格が異なるのだと、シュマーレンバッハはいいたいわけである。事実、シュマーレンバッハの共同経済的経済性は、ナチスが政権を取る10年以

上も前に、提唱されており、その根本思想も、むしろ国家社会主義に逆行するものであった。

- 1) E. Schmalenbach, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang, 1919, S. 25.
- 2) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 258.
- 3) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 11.
- 4) E. Schmalenbach, Gewerbliche Kalkulation, S. 212.
- 5) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittelung, S. 59.
土岐政蔵訳「原価算定の理論」, 93 ページ.
- 6) E. Schmalenbach, Die Privatwirtschaftslehre als Kunstlehre, S. 310 f.
斉藤隆夫訳「シュマーレンバッハ『技術論としての私経済学』」, 184~185 ページ.
- 7) シュマーレンバッハの共同経済的経済性の解釈については、さしあたり以下の著作を参照のこと。中村常次郎稿「共同経済的経済性の規準—シュマーレンバッハ的『経営経済学』の成立—」福島大学商学論集, 20 卷 3 号 (昭和 26 年), 35~42 ページ。中村常次郎稿「シュマーレンバッハ批判—共同経済的経済性の規準 (二) —」福島大学商学論集, 20 卷記念特集Ⅱ, 昭和 27 年, 219~222 ページ。田島壮幸「ドイツ経営学の成立」(増補版) 森山書店, 昭和 54 年, 208 ページ以下。
- 8) F. Schönpflug, Betriebswirtschaftslehre: Methoden und Hauptströmungen (Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag, 2. Aufl., 1954) S. 281. 小林喜楽監修・大橋昭一・奥田幸助訳「シェーンブルーク経営経済学」有斐閣, 昭和 45 年, 248 ページ.
- 9) D. Schneider, Schmalenbach und gesellschaftspolitische Bezug in der Betriebswirtschaftslehre, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 31. Jahrgang, 1979, S. 816.
- 10) E. Gutenberg, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre Band II Absatz (Berlin, Göttingen und Heidelberg: Springer, 1956) S. 295. 溝口一雄・高田馨共訳「経営経済学原理—第 2 巻販売論」千倉書房, 昭和 52 年, 318 ページ.
- 11) K. Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, II Kostenrechnung, Zwei-

- ter Teil : Anwendung (Berlin und Leipzig : Walter de Gruyter & Co., 1939) S. 32 f.
- 12) Gutenberg, a. a. O., S. 296. 溝口一雄・高田馨共訳, 前掲訳書, 319 ページ.
- 13) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 342.
- 14) Ebenda.
- 15) Ebenda, S. 342 f.
- 16) Ebenda, S. 284.
- 17) Th. Beste, Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung (Berlin : Springer, 1924) S. 61. Derselbe, Die kurzfristige Erfolgsrechnung : Grundriß der Betriebswirtschaftslehre Band 5 (Leipzig : Groeckner, 1930) S. 99. E. Kosiol, Kostenauflösung und proportionaler Satz, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 21. Jahrgang, 1927, S. 357.
- 18) プライザーは, シュマーレンバッハの共同経済的経済性の中に, 共同経済の器官として企業を見る思考が含まれていることを指摘した上で, それをもって国民経済学の領域に足を踏み入れていると批判している. (E. Preiser, Gestalt und Gestaltung der Wirtschaft (Tübingen : Verlag von J. C. B. Mohr, 1934) S. 78.)
- 19) E. Schmalenbach, Grundlagen dynamischer Bilanzlehre (Leipzig : G. A. Gloeckner, 3. Aufl., 1925) S. 67.
- 20) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 344 f.
- 21) Ebenda, S. 351-356.
- 22) Ebenda, S. 345.
- 23) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 242. 土岐政蔵訳「新経済組織の関門における経営経済学」, 141 ページ.
- 24) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 243. 土岐政蔵訳「新経済組織の関門における経営経済学」, 142 ページ.
- 25) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 245. 土岐政蔵訳「新経済組織の関門における経

営経済学」, 146 ページ.

- 26) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 249. 土岐政藏訳「新経済組織の関門における営経済学」, 152 ページ.
- 27) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 249 f. 土岐政藏訳「新経済組織の関門における営経済学」, 153 ページ.
- 28) W. Minz, Eugen Schmalenbach über Wirtschaftsgeist und Wirtschaftspraxis, Der praktische Betriebswirt: Die aktive betriebswirtschaftliche Zeitschrift, 13. Jahrgang, 1933, S. 249.
- 29) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, S. 134. 平田光弘稿「オイゲン・シュマーレンバッハ—その人間・教師像」一橋大学研究年報 商学研究 27 (昭和 62 年), 100 ページ参照.
- 30) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 100. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 193 ページ. この引用文は, 最初の 1 行を除いて, 『原価計算と価格政策』の第 6 版では削除されている. 6 版が出た 1934 年には, 1933 年 7 月 15 日の「強制カルテル」が成立しており, もはや強制カルテルの設立を説得する必要はなくなっていたからである.
- 31) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 100 f. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 194~195 ページ.
- 32) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 105. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 159 ページ.
- 33) L. Brentano, Nationalökonomie und Privatwirtschaftslehre, Bank-Archiv, XII. Jahrgang, 1912/1913, S. 1-6. なお, 「第 1 次方法論争」とシュマーレンバッハの関係については, さしあたり, 市原季一「西独経営経済学」森山書店, 昭和 34 年, 27 ページ以下を参照のこと.
- 34) R. Ehrenberg, Keine „Privatwirtschaftslehre“!, Bank-Archiv, XII. Jahrgang, 1912/1913, S. 55-57.

- 35) 加藤栄一「ワイマル体制の経済構造」, 89 ページ.
- 36) 加藤栄一「ワイマル体制の経済構造」, 90~91 ページ.
- 37) W. Rathenau, Die neue Wirtschaft (Berlin: S. Fischer Verlag, 1918) S. 5.
- 38) Ebenda, S. 35.
- 39) Ebenda, S. 28.
- 40) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, S. 82. 平田光弘稿「オイゲン・シュマーレンバッハーその人間・教師像」一橋大学研究年報 商学研究 27 (昭和 62 年), 68 ページ参照.
- 41) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, S. 78 f. 平田光弘稿「オイゲン・シュマーレンバッハーその人間・教師像」一橋大学研究年報 商学研究 27 (昭和 62 年), 109~111 ページ参照.
- 42) E. Schmalenbach, Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle der neuen Wirtschaftsverfassung, S. 247 f. 土岐政蔵訳「新経済組織の関門における経営経済学」, 148~150 ページ.
- 43) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach: Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, S. 81 ff. 平田光弘稿「オイゲン・シュマーレンバッハーその人間・教師像」一橋大学研究年報 商学研究 27 (昭和 62 年), 67~74 ページ参照.
- 44) W. Prion, Schmalenbach — und die Betriebswirtschaftslehre: Eine Betrachtung aus Anlaß Schmalenbachs Geburtstags am 20. August d. J., Der praktische Betriebswirt: Die aktive betriebswirtschaftliche Zeitschrift, 13. Jahrgang, 1933, S. 588 f.
- 45) S. Hundt, Zur Theoriegeschichte der Betriebswirtschaftslehre, (Köln: Bund-Verlag, 1977) S. 125.
- 46) Ebenda, S. 93.
- 47) H. Nicklisch, Betriebswirtschaft und Nationalsozialismus, Die Betriebswirtschaft, Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 26. Jahrgang, 1933, S. 307.

- 48) S. Hundt, a. a. O., S. 95 f.
- 49) Ebenda, S. 96.
- 50) ナチスの「画一化」の1つの例として、1934年12月13日の帝国文部省省令「大学教授資格授与規定」があげられる。今まで、教授資格請求論文を提出し、その試験に合格すれば、私講師として、教壇に立つことができた。ところが、この文部省省令によって、教授資格請求論文の審査に合格するだけでは私講師にはなれず、ナチ国家の大学教授としての教授能力と思想的基盤がチェックされることになった。教授資格申請者は、論文審査と口頭試験に合格の後、9週間の軍事教練キャンプまたは共同キャンプと3週間の大学教官アカデミーに参加し、ここで、運動能力と世界観志向がナチ政権にふさわしいかどうかチェックされた、また、応募者には、本人および妻がアーリア人であることの証明が、要求されたという。(山本尤「ナチズムと大学—国家権力と学問の自由」中央公論社、昭和60年、159ページ参照。)
- 51) K. Mellerowicz, Zur betriebswirtschaftlichen Verkehrslehre, Der praktische Betriebswirt : Die aktive betriebswirtschaftliche Zeitschrift, 13. Jahrgang, 1933, S. 679-680. Derselbe, Kosten und Kostenrechnung, II Kostenrechnung, Erster Teil : Grundlagen und Verfahrensweise (Berlin und Leipzig : Walter de Gruyter & Co., 1936) S. 6-10.
- 52) M. Kruk, E. Potthoff und G. Sieben, Eugen Schmalenbach : Der Mann - Sein Werk - Die Wirkung, S. 150 f.
- 53) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 2. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 3ページ。

第6章 客観的原価現象の説明理論としての原価理論の発展

第1節 はじめに

シュマーレンバッハの場合、原価現象を客観的に研究する存在論的研究よりは、原価現象の研究から得た知識を使って、合理的な意思決定を可能にする原価計算システムを設計することの方に重点がある。初期の論文は

どその傾向が強い。1899年論文において、純粹に存在論的研究といえるところは、遞減費、固定費、比例費、遞増費の原価の4範疇を論じたところぐらいであり、それさえもわずか半ページの記述にとどまっている。しかし、時代が進むにつれて、シュマーレンバッハの原価範疇論は、次第に充実していき、1919年以降は、操業度以外の原価作用因を論じた新たな存在論的研究が付け加わるのである。原価範疇論の充実過程を第2節で、操業度以外の原価作用因と原価との関係に関する研究の発展過程を第3節で検討してみることにする。

第2節 原価範疇論の充実

(1) 1919年以前の原価範疇論

シュマーレンバッハは、1899年論文において、原価の総額と生産量の関係を観察して、原価を遞減費、固定費、比例費、遞増費の4つの範疇に分類した¹⁾。これは、客観的な原価現象の記述であり、存在論的研究である。しかし、すでに第2章第1節で見たように、1899年論文においては、原価範疇論は非常に貧弱であった。そして、1899年論文においては、原価範疇論は、「第1次原価と第2次原価」という表題のもとに論ぜられた²⁾。したがって、この段階では、原価範疇論は、形式的にも実質的にも、数学的原価分解論に従属していたのである。

また、1899年論文で問題になっている原価範疇は、経営全体の原価の範疇が個々の費目の範疇かという点もあいまいであった。ただ、どちらかというとう経営全体あるいは部分経営全体の原価の範疇というふうに解される。

もちろんいかに記述があいまいであったとしても、またいかに記述が簡単であったとしても、そのことでシュマーレンバッハが1899年で行った原価範疇論の展開の価値が失われるものではない。というのは、それ以前

は、原価計算論においては、原価は、給付単位に関係させて考察されるのが通常であり、原価の総額と生産量の関係について論ずるということとはなかったからである。そして、1919年論文以降の著作の中でシュマーレンバッハ自身がやっているように、原価を給付単位に分割する考察方法は、重大な欠点があり、重要な経済的現象を隠蔽し、現実には存在しない原価の比例性を、現実³⁾に存在するかのように見せるのである。原価を総額で観察するという立場を明確にしたことだけでも、シュマーレンバッハのドイツ原価理論に対する重要な貢献であるといわなければならない。

1902年論文になると逓減費の説明の際に、ボイラー炭とか給仕賃金といった具体的費目名が出てきて、費目の範疇⁴⁾を志向しているという印象を与える一方で、逓増費については、部分経営の原価の範疇という印象を与えており、いかなる観点からの原価の範疇⁵⁾なのかということについて、必ずしも明確ではなかった。

しかし、1902年論文で重要なのは、逓増費が生ずる原因について分析が加えられていることである。シュマーレンバッハは、次のように逓増費を説明する。「ある種の機械を過度に使用したり、過密状態で空間を利用したり、旧式の機械や目的に適合しない機械を使った時、補助動力設備を使わざるを得なかった時、残業、夜業の際に逓増費が生ずる。これらはすべて、一時的現象であるのが普通である。とくに好況で操業度が高い時に、逓増費が現れる。逓増費は、注文の引受可否を判断する時に重要であるので、逓増費が現れた時点で、それを認識し、正しく処理することが必要である。しかし、このような逓増費は、継続的にも発生しうる。経営内のすべての生産部門を最適規模に保つことは不可能であり、不完全操業の部分経営と過剰操業の部分経営が併存するのが普通である。部分経営に能力以上の仕事をさせると、給付単位当たりより高い原価で操業することになる。もしその部分経営の生産能力拡大が不可能であるならば、逓増費は継続的

に発生する。」⁶⁾このような認識は、客観的な原価現象の研究の深化として評価されるべきものである。

1908年論文では、各原価範疇に属する費目が数多くあげられるようになる。比例費に属するものとして、主要材料費、直接賃金があげられ、さらに補助材料、工場消耗品費、動力費も比例費的性格を持つとされる。固定費に属するものとして、減価償却費、経営管理者の固定給をあげ、状況によっては、照明費、暖房費、監視の費用が固定費に属することがあるとする。逓減費の例は工業では数多くあり、いわゆる一般費（間接費）に属する費目が逓減費になるといっている。しかし、具体的費目はあげられていない。⁷⁾

このように、比例費、固定費、逓減費については、個々の費目の範疇であるような印象を受ける。しかし、逓増費に関しては、石切場の例をあげており、経営全体あるいは部分経営全体の原価の範疇が問題になっている。⁸⁾このように、1908年論文においても、経営全体の原価の範疇か個々の費目の範疇かという問題が明確に分離されていない。

また、1908年論文で重要なのは、固定費に生産準備の原価という性格づけを行っていることである。⁹⁾

1908年論文においては、原価範疇論と原価分解論が、明確に分離されていない。すなわち、逓減費や逓増費について論じている時に、同時に逓減費や逓増費の比例的部分と固定的部分への分解も論ぜられるのである。¹⁰⁾これは、原価現象の客観的研究としての原価理論が未だ充分に発達していないことを示している。

(2) 1919年論文における原価範疇論

1919年論文では、原価範疇論の著しい発展が見られる。以下いくつかの発展を検討してみることしよう。

①原価範疇論の独立

1919年論文では、原価の4範疇を論ずる部分と原価分解を論ずる部分が分離する。1919年論文では、原価範疇論と原価分解論は、第5章「原価の操業度に対する依存性」の中で展開されている。¹¹⁾この章は、10節で構成されている。初めの6節が原価範疇論である。すなわち、a) 比例費、b) 固定費、c) 逓減費、d) 逓増費、e) まとめ、f) 個々の費目の操業度に対する依存性、の6節である。次の2節が原価分解で、その次の1節において、比例率が原価計算価値として原価財評価論に組み込まれることを主張し、最後の1節において経営規模と原価との関係、それに基づく最適経営規模の問題が論ぜられる。原価範疇論という名の独立した章があるわけではないが、原価範疇の説明の中に、原価分解の説明が割り込んでくることはなくなった。しかも、a) 比例費、b) 固定費、c) 逓減費、d) 逓増費という独立した節が設けられ、それぞれの記述も詳細になった。このことは、原価範疇論が、原価分解論とは独立した理論として確立したことを意味する。

②業種に特徴的原価態様という観点からの原価範疇論

1919年論文においては、経営全体の原価の範疇と個々の費目の範疇とが、一応形式的に分離される。経営全体の原価の範疇の方では、ある経営の原価展開の一部というよりは、経営に特徴的原価態様が問題になっているといえる。どういう種類の経営がどういう原価態様をとるかといった問題意識である。このような問題意識は、1919年論文で初めて明確にされたもので、シュマーレンバッハの原価範疇論の発展である。

完全に比例費だけの経営は存在しないとした上で、原価が生産量に近似的に比例的に経過する経営の例としてマニュファクチュアをあげている。¹²⁾

また、固定費だけを有する経営はほとんど存在しないとした上で、原価が近似的に固定的になる経営の例として、橋梁（を所有し管理する）経営、劇場、コンサートホール、博物館、図書館、交通業をあげている。¹³⁾

逓減的原価経過を示す経営はたくさんあるが、逓減費には、固定費に近い逓減費と比例費に近い逓減費とがあるという。前者の例は溶鋁炉のような量産経営や交通業に多く、後者の例は、織物業、木製品工業、金属製品工業、皮革工業、紙製品工業のような完成品工業に多いという。¹⁴⁾

逓増費は、過剰操業の際に生ずる。通常は、一時的現象であり、能力拡大により、逓増は止まる。しかし、炭坑や石切場などでは、採掘権上の問題もあり、必ずしも能力拡大が可能ではなく、継続的に逓増費が生じうるという。¹⁵⁾

③業種による不況対策の相違について

シュマーレンバッハは、逓減費の説明のところで、固定費に近い逓減費を持つ業種と比例費に近い逓減費を持つ業種があることを述べているのであるが、それぞれの不況に対する対処の違いに言及しているのは興味深い。たとえば、固定費に近い逓減費を持つ経営の代表的例である溶鋁炉は、不況の際に輸出によって操業低下を防ごうとするのに対し、紡績工場や機織工場は、一部の紡績機械や織機を停止することにより、不況に対応するというのである。¹⁶⁾

④操業度以外の原価作用因の捨象

1919年論文では、原価範疇論展開の際に、操業度以外の原価作用因に基づく原価の変動を捨象して考察するのだという重要な仮定が繰り返し強調されている。¹⁷⁾とくに、経営の規模を一定にした時の操業度による原価の逓減と規模拡大による原価の逓減を峻別するよう要求している。¹⁸⁾この点も原価範疇論の厳密化といえよう。

⑤固定費の細分類

固定費を有する経営でも、給付提供能力に限界がある。ただし、適当な処置により給付提供能力を高めることができる企業があるとして、劇場経営の例をあげる。(夜の公演のほかに) 午後の公演を行うことにすると、

原価は飛躍的に増加するが、そのあとは、観客数にかかわらず原価は固定的になるという。¹⁹⁾ここでは、いわゆる準固定費が問題になっている。このような原価を、シュマーレンバッハは、後に「飛躍費」(Sprungkosten)²⁰⁾と呼んでいる。

さらに、操業を完全に停止した場合に、発生しなくなる固定費があることを指摘している。たとえば、郵便業は、郵便物配達業務を迅速性を失わずに実行しようと思えば、配達人と配達車両の組織を維持しなければならないので、郵便物の多少によって原価はあまり影響を受けない。しかし、業務を停止してしまえば、原価の発生はなくなるという。²¹⁾シュマーレンバッハは、このようなことがいえるための条件を明示していないが、基本的にここでは現代の回避可能原価と同様の概念が提示されているとみることができる。

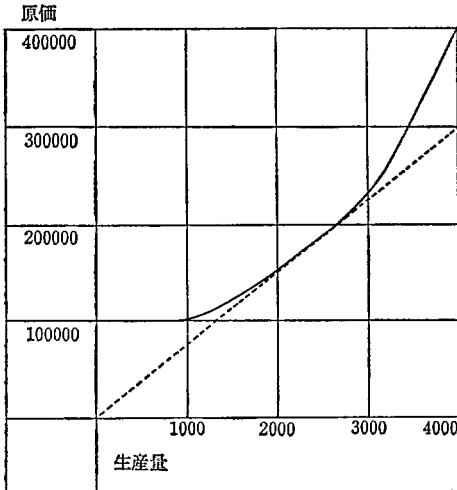
このように、固定費にもいろいろ種類のあることを明らかにしたことは、シュマーレンバッハの原価範疇論の厳密化といえる。

⑥個々の費目の原価範疇

1919年以前の論文では、経営全体の原価の範疇と個々の費目の範疇が明確に分けられていなかった。しかし、1919年論文では、少なくとも形式的には、両者が区別されて論じられるようになった。この点は進歩である。

シュマーレンバッハは、個々の費目レベルでも、比例費、固定費、逓減費、逓増費の4範疇があるという。そして、どのような費目の組み合わせから、経営全体としてどのような原価範疇が生ずるかを論じている。もし、経営にただ2種類の費目しかないとする、比例費と固定費からは、逓減費が生じ、逓減費と逓増費からは、逓減費か逓増費か比例費が生じ、逓増費と比例費からは²²⁾より弱い逓増費が生ずるという。

経営全体の原価と個々の費目とが分けて考察されるようになったものの、



(図4)

とめ」²³⁾として、固定、逓減、比例、逓増の順で変化する連続的原価経過の仮設例を提示する。そしてその仮設例をもとにグラフも描かれる(図4)。これをシュマーレンバッハは、一般的妥当性を持った原価法則として提示したわけではないが、その中に原価の展開経過を研究する原価法則論の萌芽を認めることができる。

(3) 1930年以降の原価範疇論の発展

1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版以降、シュマーレンバッハの原価範疇論はますます充実してくるが、ここではそのいくつかの特徴を指摘しておく。

①固定費と資本費の区別の強調

シュマーレンバッハは、固定費と資本費が同じものであるという誤解が根深いとして、両者が違うものであることを強調する。シュマーレンバッハは、資本費を減価償却費と利子と考えるわけであるが、固定費はそれだけに限らず、労務費も固定費となることがある。たとえば、帝国郵便にお

個々の費目の範疇について実質的説明がなく、個々の費目にも同じく比例費、固定費、逓減費、逓増費の4範疇があるとしているにすぎず、個々の費目の範疇の研究は不充分であるように思える。

⑦原価法則論の萌芽

1919年論文で初めて、経営全体の原価の範疇を一通り説明した後、「ま

いては、固定費は、全支出の 80%~90% にもなるが、資本費はその 5%²⁴⁾ にもならないという。

②低下費の研究

シュマーレンバッハは、1930 年以降、比例費、固定費、逓減費、逓増費の 4 範疇のほかに、低下費という 5 つ目の原価範疇を追加した。低下費とは、原価が生産量の増加とともに総額において低下する原価をいう。操業の減少が、耐熱煉瓦に損傷を与えるような場合に生じるが、ほとんど実践的意味はない。²⁵⁾ シュマーレンバッハが低下費という概念を持ち出してきた理由は、逓減費を低下費と比較することによって、逓減費の意味を正しく理解させることにある。すなわち、逓減費は、操業度の上昇とともに、総額では上昇していくが、平均原価が減少していく原価である。それに対して、低下費は、操業度の上昇とともに、平均費が減少するのみならず、総額で減少していく原価をいう。

第 3 節 操業度以外の原価作用因の考慮

(1) 1919 年論文で導入された操業度以外の原価作用因——経営規模

1919 年論文において初めて、経営規模という操業度以外の原価作用因が考慮された。シュマーレンバッハは、ここで最適操業度の問題を扱っている。経営規模が大きくなると、相対的に減少する原価がある一方で、経営規模が大きくなると、絶対的に増加するのみならず、相対的にも増加する原価がある。²⁶⁾

大規模経営のメリットは、規模増大による原価の逓減の恩恵を受けられるということである。大規模経営の場合には、小規模経営では引き合わない大型機械や特殊機械を導入できる。大規模な宣伝活動を行ったり、費用のかかる試験研究を行うことができる。これらは規模の増大とともに、相

対的に減少する原価である。

他方、経営規模が大きくなると、作業管理、賃金管理、在庫管理、原価計算、損益計算など管理に関する原価が、絶対的にも相対的にも増大する。²⁷⁾

規模拡大による原価の逓減と原価の逓増の均衡がとれるところが、最適経営規模ということになる。

(2) 1930年『原価計算と価格政策の原理』第5版で新たに導入された原価作用因——給付強度とロットサイズ——

①給付強度

シュマーレンバッハは、「加速による原価の逓増」という見出しのもとで論じているが、これは現代のドイツ原価理論という給付強度の問題である。たとえば、急ぎの注文が飛び込んできて、それを定められた期日までに納入する場合には、通常の場合より、原価が逓増的になる。そのような注文を断ることができないのは、経営が弱い立場にある時で、それゆえ操業度の低い時に多い。このような原価の作用は、臨時計算で調査すべきであるという。²⁸⁾

②ロットサイズ

シュマーレンバッハは、これを「刷部数による原価の逓減」と呼んでいる。この現象が典型的に現れるのが、印刷の場合だからである。特別の便箋を印刷するという注文を受ける場合に、1000部の注文を受けた時の方が、3000部の注文を受けた時より、単位当たりの原価が高くなる。同様のことは、注文ごとに作業準備が必要な場合に生ずる。²⁹⁾

このような現象に対処するため、以下のような処策がとられる。

1. 注文量によって価格を差別化し、できるだけ大口の注文を得るようにする。³⁰⁾
2. 一度に大量の同種の製品を生産し在庫を倉庫に保管する。³¹⁾
3. 同種注文をまとめて生産できるようプログラムを作る。³²⁾

(3) 1934 年『原価計算と価格政策』第 6 版で新たに導入された原価作用因——収益性——

一般に収益性が上昇すると、あまり儉約的でなくなる。特に固定費が増大する傾向があるという。不景気の時に比べて、給与の引き上げ、新人の採用、設備投資が十分な検討なしに、行われやすい。逆に、不景気の時は、³³⁾経営は儉約的になるという。また、好況の時に増大した固定費は、不況になっても簡単には減少しないという重要な指摘もなされている。³⁴⁾

(4) シュマーレンバッハによる操業度以外の原価作用因の考慮の問題点

シュマーレンバッハは、自らの経験から帰納する形で、非常に記述的に操業度以外の原価作用因を論じている。したがって、個々の原価作用因の影響について、実証的研究によって裏付けているわけではない。また、シュマーレンバッハは、個々の原価作用因をバラバラに取り扱い、原価作用因の体系化という思考がなかった。それに、操業度以外の原価作用因と原価との関係の関数関係を解明するという意図もなかった。それゆえ、シュマーレンバッハの操業度以外の原価作用因についての研究は、そのままで、実際に原価を予測するという目的には役立たない。

そもそもシュマーレンバッハは、正確な原価の予測のために、操業度以外の原価作用因の研究を行っているわけではないようである。むしろ、そのような原価現象があることに注意を喚起し、適切な処置をとらせることを目的にしている。収益性という原価作用因の場合、初めから儉約的でなくなることを見越して原価を予測するということはなかろう。収益性が高くなると、儉約的でなくなる傾向があることに注意を喚起して、原価の管理に注意させようとするのが、収益性の原価への影響を論ずる意図であったと思われる。事実、シュマーレンバッハ自身、「タイムリーに適切な措置をとることによって、不利な原価形成を抑えることができるように、

原価変動の原因を突き止めなければならない」と³⁵⁾いっているのである。

- 1) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 8.
- 2) Ebenda, S. 8-11.
- 3) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 284.
- 4) E. Schmalenbach, Gewerbliche Kalkulation, S. 154.
- 5) Ebenda, S. 154 f.
- 6) Ebenda.
- 7) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 42 f.
土岐政藏訳「原価算定の理論」, 71~72 ページ.
- 8) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 45 f.
土岐政藏訳「原価算定の理論」, 75~76 ページ.
- 9) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 43.
土岐政藏訳「原価算定の理論」, 72 ページ.
- 10) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 43,
45 f. 土岐政藏訳「原価算定の理論」, 72~74 ページ, 75~76 ページ.
- 11) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 284-299, 321-331.
- 12) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 285.
- 13) Ebenda, S. 286 f.
- 14) Ebenda, S. 288-290.
- 15) Ebenda, S. 290 f.
- 16) Ebenda, S. 290.
- 17) Ebenda, S. 287 f.
- 18) Ebenda, S. 290.
- 19) Ebenda, S. 286.
- 20) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 36.
土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 55 ページ.
- 21) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 287.
- 22) Ebenda, S. 293.
- 23) Ebenda, S. 291 f.
- 24) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 34. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 68 ページ.

- 25) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 40. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 80 ページ.
- 26) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, I., S. 327 f.
- 27) Ebenda, S. 328.
- 28) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 73 f. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 144~146 ページ.
- 29) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 74. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 146 ページ.
- 30) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 74. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 146 ページ.
- 31) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 74 f. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 146~148 ページ.
- 32) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 75. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策の原理」, 148~149 ページ.
- 33) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 66. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 100~101 ページ.
- 34) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 67. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 100~101 ページ.
- 35) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 66. 土岐政藏訳「原価計算と価格政策」, 100 ページ.

第7章 原価分解論の意味の変遷とその背景

第1節 はじめに

シュマレーンバッハのいわゆる数学的原価分解とは、最終生産層の平均増分原価を算出し、それに全生産量をかけて、「比例費」(第1次原価)を

計算し、それを原価総額から差し引いて「固定費」（第2次原価）を算出する手続きをいう。シュマーレンバッハは、原価範疇論で分類した比例費、固定費、逓減費、逓増費の4範疇のうち、逓減費と逓増費について、それぞれを比例的部分と固定的部分に分解することを主張している。そして、その比例的部分を比例費と呼び、固定的部分を固定費と呼んだために、多くの誤解を呼び、シュマーレンバッハ自身も、原価分解により計算された「固定費」が現実の固定費であるという錯覚に陥ってしまった。

シュマーレンバッハの数学的原価分解の本来の意味は、われわれが今日考えるような実際の全体的原価態様確定の手段という意味での原価分解ではなさそうである。シュマーレンバッハのいわゆる数学的原価分解を、実際に全体的原価態様を確定する技法と捉えるならば、それは、われわれが今日いう高低点法の前原価分解に近い。しかし、高低点法が比較的離れた2点間の生産量と原価の関係から、全体的原価態様を推定しようとしているのに対し、シュマーレンバッハの数学的原価分解は、かなり接近した2点における生産量と原価の関係を基準にして、比例費と固定費に分解しているところが異なる。高低点法による前原価分解の欠点は、たった2点のみで、全体的原価態様を推定しようとしているため、正確な原価分解ができないということである。それゆえ、接近した2点間のみで全体的原価態様を推定しようとすれば、その誤差はさらに広がることになる。もし、シュマーレンバッハの数学的原価分解によって、全体的原価態様を推定しようとするれば、かなり不合理な結果になることを覚悟せねばならない。

それでは、シュマーレンバッハの数学的原価分解とは、一体何を目的にして行うものなのであろうか。換言すれば、シュマーレンバッハの前原価分解の本質は何か。この問題を検討するのが、本節の課題である。この点を正しく理解するためには、シュマーレンバッハの前原価分解論を歴史的に追跡していく必要がある。シュマーレンバッハの前原価分解論の意味は、時代

によって異なるからである。その際、一つの手掛かりとなるのが、原価分解をした結果生ずる比例的部分と固定的部分に付けられた名称の変化、および原価分解の過程で計算される最終生産層の平均増分原価に付けられた名称の変化である。たとえば、最終生産層の平均増分原価の名称は、第1次原価計算価格→比例率→限界原価というふうに変化していく。

またシュマーレンバッハは、今日われわれがいう費目別精査法に相当するいわゆる帳簿技術的方法という原価分解方法も論じており、それをいわゆる数学的原価分解と対置している。帳簿技術的原価分解とは、費目別に検討していき、比例費に近い逓減費を比例費に入れ、固定費に近い逓減費¹⁾を固定費に帰属せしめる方法である。

帳簿技術的原価分解は、実際²⁾の原価計算に適用することを意図した技法であると思う。それでは、数学的原価分解は、そもそも帳簿技術的原価分解と対置できるような、実際に適用できる技法として提唱されたのであろうか。数学的原価分解の本質を知るために、このような角度からも分析を行うことにする。

数学的原価分解の歴史的変遷の追跡、帳簿技術的原価分解との比較を通じて、数学的原価分解の本質がわかれば、数学的原価分解がシュマーレンバッハ原価計算論において果たしている役割も自然に明らかになるものと思う。

第2節 シュマーレンバッハの数学的原価分解の本来の意味

われわれは、第2章において、1899年論文におけるシュマーレンバッハの数学的原価分解論の意味を検討した。そこで重要なことは、シュマーレンバッハの1899年論文における数学的原価分解が、比例費と固定費への分解ではなく、第1次原価と第2次原価への分解であったこと、そして、数学的原価分解において重要な役割を果たす最終生産層の平均増分原価を、

第1次原価計算価格といていたことである。これはまさに、1899年論文における数学的原価分解が、原価補償と密接な関係を持っていたことを象徴している。すでに本章第2節で明らかにしたように、1899年論文においては、利益最大化の観点から第1次原価計算価格を価格下限として注文選択することにより、回収が保証される原価が、第1次原価とされ、全部原価補償のために、2次的に回収されなければならない原価が第2次原価とされた。

1899年論文では、数学的原価分解の結果生じた比例的部分と固定的部分を比例費・固定費と呼んでいないので、原価範疇論でいう比例費・固定費と混同される恐れはなかった。1899年の数学的原価分解は、第1次原価と第2次原価への分解であったから、分解が補償順位の観点からなされたものであることが名称の上に正しく反映されていたのである。

1899年論文における数学的原価分解は、私見によれば、利益最大化思考と全部原価補償思考を結合する1つの原価計算モデルにほかならない。原価計算システムを作る時、第1次原価と第2次原価を分離して処理すべしという思考をモデル的に示したものにほかならない。シュマーレンバッハの数学的原価分解で示された基本思考は、実際にもシュマーレンバッハの原価計算システムの中に反映させられることになる。

原価計算モデルとしての原価分解の説明は、シュマーレンバッハの場合、経営の原価総額から出発する。それも、すでに生産量に対応する原価がわかっていることが前提になっている。しかし、実際には、経営の原価の総額から原価を分解するわけではない。1899年論文では、第1次原価と第2次原価への分解は、個々の勘定レベルで行われることが、明らかにされている。したがって、技法としての原価分解が、潜在的には存在していたと考えることもできる。しかし、その場合、具体的にどのような仕方で分解を行うかという重要な点に触れられていない。ただ、原価計算システム

を導入した最初のうちは、費目ごとに比例費に属するか、固定費に属するかを決めておくのがよいと勧めている。すなわち、簡便法として、費目別精査法に相当する²⁾方法の使用を勧めている。しかし、この方法では、価格下限の意味を持つ真の限界原価の近似値としての第1次原価計算価格を計算することはできない。その目的には、数学的原価分解のアイデアを活かした原価分解技法が開発されねばならない。しかし、数学的原価分解のアイデアを生かした原価分解技法については、なんら説明されていない。

このようにシュマーレンバッハの数学的原価分解は、実際に原価を比例的部分と固定的部分に分解する技法として提唱されたものではなかった。シュマーレンバッハの数学的原価分解を実行に移すには、さらになんらかの統計的手段が用意されなければならない。しかし、具体的技法という点で、シュマーレンバッハの説明は不充分であった。

1899年論文においては、原価計算モデルとしての数学的原価分解があり、原価分解の具体的技法としてはまず帳簿技術的原価分解が適用され、さらに進んだ段階として1つの費目を、あるいは1つの部門の原価総額を第1次と第2次に分解する技法が潜在的に存在していたが、その具体的手続きをシュマーレンバッハは明らかにしなかったというのが、実情であろう。

シュマーレンバッハの数学的原価分解が、提唱された当初において技法ではなくて、原価分解モデルであったという解釈に対し、それなら、シュマーレンバッハはなぜ、厳密な意味での限界原価概念、すなわち原価関数の微係数としての限界原価を使わなかったのかという批判があるかもしれない。すなわち、実行可能性ということを考慮しないのであれば、利益最大化の観点から注文選択の基準となるべき価格下限の計算のためには、厳密には生産層を無限に小さくとした限界原価でなければならないからである。そうしなかった理由としては、いろいろ考えられようが、シュマーレ

ンバッハが1899年論文を載せたのが、『ドイツ金属工業新聞』という新聞であり、対象読者は実務家であったことが、影響しているといえよう。実務家相手に説明するのに、数学的厳密性は適切ではないと感じたのではないだろうか。シュマーレンバッハは、常に実務家を意識して著作を著しているので、実務家が直観的に納得できるような表現方法を選んだと考えられる。

また、もう1つの理由としては、次のようなことが考えられる。1899年論文では、原価計算モデルとしての数学的原価分解のほかに、原価分解技法としての数学的原価分解が潜在的に存在していた。ただその具体的説明がなかっただけである。シュマーレンバッハは、モデルとしての数学的原価分解と技法としての数学的原価分解を、必ずしも明確な意識をもって分離していない。それゆえ、モデルとしての原価分解を論ずる時にも、技法としての原価分解が満たすべき実行可能性の条件が紛れ込んだとも考えられるのである。

第3節 シュマーレンバッハの数学的原価分解の意味の変遷

(1) 1919年以前の数学的原価分解の意味の変遷

1899年論文では、数学的原価分解は、基本的には原価計算モデルであって、具体的な原価分解技法ではなかった。しかし、1908年論文では、少し事情が異なる。そこでは、数学的原価分解によって、通減費を比例費と固定費に分解すると、原価状況の概観が容易になると述べられている。³⁾ 原価状況の概観が容易になるということは、結局、生産量の変化に従って原価がどのように変化するかを容易に知ることができるようになるということであろう。それゆえ、1908年論文では、数学的原価分解を原価態様の確定のための実際的な技法として考えていることになる。これは数学的原価分解の意味の変化といえる。原価計算モデルから原価分解技法への変

化である。その場合でも、数学的原価分解に必要な2つの生産量に照応する原価総額のデータをどうやって入手するのかといった重要な問題には触れられていない。

また、全体的原価態様の確定に数学的原価分解を使うと、先に指摘したように高低点法の欠点を増幅したような欠点が生ずる。シュマーレンバッハも、この点を意識しており、数学的原価分解は、通減が不規則に進行する時には、正しいものではない⁴⁾ということを認めている。すなわち、原価が直線的に経過する時以外は、原価状況の概観を得るという目的には数学的原価分解は使えないというような理解を示している。

1909年論文においては、内部振替価格に比例価格を適用することが主張されたのであったが、その比例価格の決定方法には、2通りあるとして、数学的原価分解と帳簿技術的原価分解とを並列的に位置づけた。

「比例価格計算の技術は、様々な諸原則を利用しうる。とりわけ比例価格の決定に関しては、2つの方法が利用できる。

1) 比例価格を数学的に決定することができる。それは、われわれが銑鉄の例において、いくらか原始の方法で適用したような単純な数学的分解によって行われる。通減費あるいは通増費の固定費と比例費へのこの数学的分解は、操業が変化する時の生産費の変動について正確に知っていることを前提とする。現代の生産設備は、連続的に変化しているので、このような仮定が完全に当てはまるということはほとんどない。それゆえ著しい見積もり違いが生じうる。

2) いかなる場合にも比例的である原価（通常は主要材料費と直接賃金）が一方に集められ、他方に通常固定的な原価が集められる。前者は、すべて振替価格に算入され、後者は全額、販売諸部門や他の主要収益勘定の借方に振り替えられる。正確に比例費・固定費といえない原価でも、大きな誤差が生じない限り、比例費・固定費として処理する。それでもなお残る

原価は、固定費のように振り替えることができるが、その場合、経営の操業に応じて変化する部分を比例価格に追加する。このようにして、原価計算上の基礎を傷つけたり、数字を無理に引き裂いたりすることなく、比例価格による振り替えの要求を満たすことができる。⁵⁾

ここで重要なのは、シュマーレンバッハが数学的原価分解を原始的方法とか、単純な数学的分解といていることである。数学的原価分解が、実際に比例価格を計算する方法であり、しかも帳簿技術的方法より原始的方法として位置づけられていることは、注目に値する。数学的原価分解を、原始の方法というところをみると、原価計算を行わず、商的工業簿記を行っていて、過去における生産量データとそれに相当する原価総額のデータから、比例価格を計算することを考えていた可能性が高い。事実、1909年論文でシュマーレンバッハが数学的原価分解を適用しているのは、溶鋸⁶⁾炉の例である。溶鋸炉のように単純な生産過程では、必ずしも原価計算を必要としないので、商的工業簿記だけを行っていたかもしれない。その時には、原価総額から出発する数学的原価分解が、実際に比例価格計算の技法として役立ちうると考えられる。

さらに、1909年論文で注目すべきは、数学的原価分解と帳簿技術的原価分解を、比例価格決定の方法と考えていることである。原価分解手続きは、最終生産層の平均増分原価を計算する過程と、それを使って原価総額を比例的部分と固定的部分に分ける過程の2つの過程からなっている。前半の過程は、利益最大化に関係し、後半の過程は、全部原価補償に係する。比例価格の計算というのはその前半の過程だけに係する。したがって、1909年論文では、原価の補償より、利益最大化の観点から重要な限界原価の計算が重視されているといえる。

(2) 1919年以降の数学的原価分解の意味の変遷

1919年論文になると数学的原価分解は、再びモデルとしての位置を回

復する。これは、1919年論文が理論的体系化を志向していたことと関係があるだろう。

数学的原価分解がモデルとしての機能を再び持つようになったといっても、1899年論文の場合とは、かなり違った意味でモデルなのである。1899年論文においては、原価計算モデルと考えられるのに対し、1919年論文では、現実の原価現象に対して知見を得るというような意味でのモデル、すなわち現実の原価現象の説明モデルとしての役割を期待されているのである。

シュマーレンバッハは、わざと原価が曲線的に経過する仮設例、生産量の増加とともに限界原価が段々上昇していくような仮設例を設定し、それに数学的原価分解を適用する。当然のことながら、その場合、生産量の増加にともない、原価分解の結果計算される固定費は、減少していくことになる。それを見てシュマーレンバッハは次のようにコメントを加える。

「このような原価の関係を直観的に理解できるように、私はかつて固定費を経営準備の原価とし、それに対し、比例費を業務執行上の原価といった。このような言い方は、長所もあるが、短所もある。固定費が、すべての操業度において固定したままとどまるならば、このイメージは素晴らしいものであろう。しかし、この前提も多くの場合正しくない。固定費は常に固定的ではない。固定費は、隣接する操業度と比較する場合においてのみ固定的であるのであって、離れた操業度と比較する時は、固定的とはならない。このイメージを利用しうするためには、操業度が異なれば、経営準備⁷⁾の程度も異なると仮定しなければならない。」

シュマーレンバッハはこのようにいっているが、シュマーレンバッハの仮設例において、固定費が生産量の増加とともに減少していくのは、あくまでも原価分解の結果計算される固定的部分が生産量の増大とともに減少しているに過ぎないのであり、決して実際の固定費が減少しているわけで

はないことに注意しなければならない。それにもかかわらず、シュマーレンバッハは、それを実際の経営準備が減少していると説明しているのである。すなわち、原価総額の経過から、シュマーレンバッハは数学的原価分解によって、現実の経営準備を反映する固定費総額の変化を導き出そうとしているのであり、その意味で、数学的原価分解は、説明モデルとしての性格を付与されているといえる。もっとも、数学的原価分解に、そのような現実の現象を説明する能力はもともとないのであり、シュマーレンバッハは、1919年論文において、数学的原価分解に、間違った意味づけをしてしまったのである。

逓増費の場合、シュマーレンバッハは負の固定費が計算されるとする。⁸⁾このような表現は、非常な反論を引き起こした。現実問題として、負の固定費というのは考えられないからである。実体に合わないということからすれば、先程の生産量が増加するにもかかわらず経営準備が減少していくという説明も実体に合わない。その点に気が付いたシュマーレンバッハは、1934年の『原価計算と価格政策』第6版で、先程の文章を削除している。その代わりに、操業度の上昇とともに固定費が減少しても、これを以て経営準備が減少したと考えるべきではなく、経営収益の影響で固定費が下がったように見えるにすぎないと、1919年論文における説明を打ち消すコメントを加えている。⁹⁾

このような修正からするとシュマーレンバッハが陥った誤り、すなわち原価分解の結果生じた固定費部分の推移から実際にはわからないはずの経営準備の推移を類推するという誤りが完全に克服されたかに見えるが、そうでもない。1930年の『原価計算と価格政策の原理』第5版において、操業度の上昇とともに限界原価が上昇していく例のほか、限界原価が下降していく例が付け加わっている。この場合、原価分解の結果生ずる固定費は、操業度の上昇とともに上昇する。これは必ずしも経験的事実と矛盾

しない。それゆえ、これは実際の経営準備を表すと解されている。¹⁰⁾ この説明は、1934年の第6版でも修正されなかった。¹¹⁾

シュマーレンバッハは、1948年の著作『価格による経済管理』第2巻『経営の価格による管理』において、自分がかつて間違いを犯したことを認めることになる。

「限界原価は、限定された生産量の原価であるにすぎないにもかかわらず、ある経営部門の全生産量をその限界原価で計算する。われわれは、原価が完全に比例的であるという考えから、そうするのではなく、『限界原価の優越性』、この場合『限界原価の優越性』を認識しているのでそうするのである。

この計算方法の正当性は、第1巻の電力部門の例で説明したのであるが、この方法によると、生産能力が完全に利用されていない場合には、原価総額の一部が消費部門に賦課されるにすぎない。残りは、消費部門によっては補償されない。この補償されない原価は、部分的には固定費かも知れないが、部分的にそうであるにすぎない。限界価値計算は、差別的利益ないし差別的損失を生ぜしめる。そして、これが補償されない原価を減少させたり、増加させたりするのである。それゆえ、概念的には、未補償の原価と固定費は等しくない。

この事実は、正常操業度以上の操業をし、それによって遞増費が生じ、そのため差別的収益が、著しく高くなり、未補償の原価がなくなり、代わりに過剰補償が生じた時にとくに明確になる。私の原価計算論の初期の著作では、その時、固定費がマイナスになるといつていた。それは間違った解釈である。というのは、未補償の原価と固定費の間には差異があるからである。それは、私自身が陥った誤解であった。この誤解は、あとの版で¹²⁾修正された。」

このように、シュマーレンバッハ自身が、誤解をしていたことを告白し

ているのである。

しかし、シュマーレンバッハは、1899年論文では、数学的原価分解の結果生じる比例的部分と固定的部分を実際の比例費・固定費とは考えず、第1次原価と第2次原価と呼んで、その意味を正しく認識していた。したがって、シュマーレンバッハは、もともと数学的原価分解を正しく解釈していたと主張する権利を持っていると思う。

シュマーレンバッハが誤解していたことが重要なのではない。シュマーレンバッハが、後にその誤解を訂正したことが重要なでもない。重要なのは、もともと数学的原価分解を正しく理解していたシュマーレンバッハが、どうして途中から、計算上の固定費を実際の経営準備を反映する固定費であるかのように錯覚してしまったかということである。ここに、シュマーレンバッハの数学的原価分解の意味の変遷を見なければならない。

1899年論文では、数学的原価分解の2つの過程が、それぞれ独自の意味を持っていた。第1次原価計算価格の計算は、利益最大化の観点から必要であり、第2次原価の計算は、全部原価補償の観点から必要であった。

ところが、1902年以降、次第に内部振替価格の問題が前面に出てきて、全部原価補償の問題は、相対的に重要性が低下していった。その段階では、もう数学的原価分解は、第1次原価と第2次原価への分類ではなくなり、比例費と固定費への分類になっていた。そして、最終生産層の平均増分原価の名称も、第1次原価計算価格ではなくなり、比例価格、比例率と呼ばれるようになった。

1919年になると数学的原価分解論は、原価財の評価論の一環として、位置づけられた。すなわち、原価分解論を論じたすぐあとに、「比例率と原価計算価値」(Der proportionale Satz und der Kalkulationswert)という節が設けられて、数学的原価分解の途中に出てくる比例率が、中間的給付の評価に使われることが明示されている。¹³⁾ それゆえ、1919年論文で

は、数学的原価分解の2つの過程のうち前半部分のみ、すなわち比例率を計算する部分のみが重要なのであった。そのため、比例率に全生産量をかけて、それを原価総額から差し引いて、固定費部分を算出するという手続きの意味がなくなってしまった。そこで、シュマーレンバッハは、計算上の固定費になんらかの存在意義を与えようとして、数学的原価分解の結果として算出される固定費が実際の経営準備を反映するという解釈を試み、自ら錯覚の世界に陥ることになったのではないだろうか。

数学的原価分解の2つの過程の最初の過程を重視するという傾向は、1930年以降ますます強くなる。1919年に比例率という名称に統一された最終生産層の平均増分原価は、1930年以降限界原価という名称に変わる。¹⁴⁾

限界原価といっても、けっして原価関数の微係数としての限界原価ではない。ただ、限界原価という名称は、非常に経済学的名称であり、経済学における限界原価の意味といったものを連想させる。事実、シュマーレンバッハは、1930年以降、原価財評価論を経済学的な限界概念によって統一的に説明しようとしている。すなわち、再調達原価による原価財の評価も限界概念の適用と見ているし、¹⁵⁾機会原価による原価財の評価を限界効用による原価財の評価と説明している。¹⁶⁾このように、シュマーレンバッハにとって、限界概念こそは、原価財評価論の中心概念となった。それゆえ、数学的原価分解の前半の過程から算出される最終生産層の平均増分原価に対して、比例率という名称に変えて、限界原価という名称を採用したことは、数学的原価分解論と原価財評価論のヨリ密接な結び付きを暗示している。と同時に全部原価補償思考のさらなる後退を意味している。

さらに1934年の『原価計算と価格政策』第6版になると、今までの「原価の操業度に対する依存性」(Die Abhängigkeit der Kosten vom Beschäftigungsgrad)という章の表題を改めて、「経営価値の操業度に対する依存性」(Die Abhängigkeit des Betriebwertes vom Beschäftigungs-

17) grade) とした。経営価値とは、それまで原価計算価値と呼ばれているものである。操業度と原価総額の関係に重点があるのではなく、操業度と経営価値すなわち原価計算価値の関係が重要なのであるという主張が、このタイトルの中に暗示されている。この変化は、数学的原価分解論と原価財評価論のヨリ密接な結合を示すものである。

第4節 数学的原価分解の意味の変遷の背景

第3節において、数学的原価分解の中に、もともと利益最大化と全部原価補償という2つの思考が含まれていたのが、次第に全部原価補償思考が後退して、利益最大化の観点からの原価財評価論への結び付きが強調されるようになったことを見た。それでは、そのような変化の歴史的背景は何かであろうか。

1つには、混合企業の発達を背景とする内部振替価格論の展開である。内部振替価格は、原価の補償ということを一応度外視して、決定することができる。とくに、シュマーレンバッハのように意思決定の観点からの内部振替価格を考えている場合は、とくにそうである。

そして、1919年以降の全部原価補償思考の後退は、シュマーレンバッハが共同経済的経済性を主張したこととも関係がありそうである。シュマーレンバッハは、第1次世界大戦中の戦時会社からヒントを得て、国家による強制カルテルの必要性を認めるにいたった。さらにシュマーレンバッハは、ドイツ経済全体を、水平的のみならず、垂直的にも結合して1つの経営のように考えて、そこに価格による分権的管理の原則を応用しようとした。その場合、個々の企業は、内部経営の地位に転落することになる。

シュマーレンバッハが1902年論文でいっているように、内部経営は、すべての原価を補償する必要はなく、損失を出しながらでも操業することができる。企業全体で利益が獲得できればよいからである。内部経営の地

位に転落した個別企業の場合も同様に、損失を出しながらも操業することができる。原価計算価値で価格設定することを強制される代わりに、一定額の補助金を受けられることになるはずだからである。それゆえ、原価の補償という問題は、重要性を失うと解せられる。

- 1) シュマーレンバッハ自身は、1908年論文の中で、「数学的分解」という言葉を使っているだけで、「数学的原価分解」とか「帳簿技術的原価分解」という名称を使っていない。1930年の「原価計算と価格政策の原理」第5版以降、「限界原価による分解」とか、「分類による分解」という表現を使っている。(E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 48, 50. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」, 94, 99ページ。)しかし、「数学的原価分解」・「帳簿技術的原価分解」という名称は、シュマーレンバッハの原価分解の2つのタイプを表す言葉として、一般化しているので、その名称を使うことにする。
- 2) E. Schmalenbach, Buchführung und Kalkulation, S. 26.
- 3) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 44. 土岐政蔵訳「原価算定の理論」, 73ページ。
- 4) E. Schmalenbach, Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, S. 44. 土岐政蔵訳「原価算定の理論」, 73ページ。
- 5) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 184. 土岐政蔵訳「計算価格に就いて」, 167～168ページ。
- 6) E. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, S. 177 f. 土岐政蔵訳「計算価格に就いて」, 159～160ページ。
- 7) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 297 f.
- 8) Ebenda, S. 298.
- 9) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 51. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」, 77ページ。
- 10) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 49. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」, 96ページ。
- 11) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 50. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」, 76ページ。

- 12) E. Schmalenbach, Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 2: Pretiale Lenkung des Betriebes (Bremen-Horn: Industrie- und Handelsverlag Walter Dorn G. m. b. H., 1948) S. 54.
- 13) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung I, S. 321.
- 14) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 52. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」, 101~102 ページ.
- 15) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 18 f. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」, 39~40 ページ.
- 16) E. Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Aufl., S. 24 f. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策の原理」, 48~50 ページ.
- 17) E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., S. 29. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」, 46 ページ.

第 8 章 シュマーレンバッハ原価理論の構造

第 1 節 シュマーレンバッハの原価理論展開の意図

シュマーレンバッハは、原価理論という名称を使わず、原価計算論の中で、原価理論を論じた。そして、原価理論の内容を明らかにしなかった。原価理論を客観的な原価現象の説明理論と解するならば、シュマーレンバッハの場合、原価理論といえる部分は、いわゆる原価範疇論の部分と操業度以外の原価作用因と原価との関係を論じた部分である。シュマーレンバッハ理論の歴史的研究を通じて明らかになったことは、そのような客観的原価現象の研究は、当初シュマーレンバッハ原価計算論のほんの小さな部分を占めるにすぎなかったが、次第に内容が充実していったということである。とくに、1899 年論文においては、原価範疇論は、「第 1 次原価と第

2 次原価」という章の中で、原文でわずか半ページにわたって展開されているにすぎず、あとは、その知識をどうやって原価計算システムの展開に應用するかという議論を行っていたのである。

そのことからわかるように、シュマーレンバッハの意図は、合理的な原価計算システム形成に奉仕するような原価理論を展開することにあった。

それでは、シュマーレンバッハは、どのような原価計算システムを形成しようとしたかといえば、それは時代時代によって変遷がある。1899 年論文で提唱された原価計算システムは、利益最大化の達成にとって重要な第 1 次原価計算価格を計算しながら全部原価補償の達成をも確認するというものであった。そこで考えられている利益最大化は、第 1 次原価計算価格と実現可能価格を比較することによって、自動的に達成されることが期待されていた。すなわち、価格政策による利益最大化の誘導の思考があった。そのような発想の源泉となったのは、当時のカルテルの差別価格政策やカルテルが崩壊した時に始まる激烈な価格競争であった。シュマーレンバッハは、価格政策の重要性を一早く察知したのであった。

さらに、1902 年論文において、価格政策のみならず、生産方法・原価財の選択の意思決定に役立つ原価計算システムを作るという意図も重視されるようになった。この傾向は、分権的経営管理思考と結び付き、内部振替価格論成立として結実した。そこでは、内部振替価格といういわば人工的な価格によって、利益最大化を誘導しようとしている。このような発想が生まれた背景には、鉄工業における混合企業の発展がある。

1919 年になると第 1 次世界大戦の原料不足の経験から、稀少資源の最適配分の問題がクローズアップされ、原価財評価論の体系化が図られた。と同時に、実質的に強制カルテルの性格を持った第 1 次世界大戦中の戦時会社の経験と戦後の経済復興という課題に直面して、共同経済的経済性思考が成立した。共同経済的経済性思考の本質は、国民経済全体を 1 つの大

きな経営に見立て、そこに分権的経営管理の技法を適用しようとするものであった。そのために、国家による強制カルテルの必要性を主張し、個別企業に原価計算価値による価格設定を強制する代わりに、一定額の補助金を交付するという構想を抱くにいたった。ここにいたり、シュマーレンバッハが当初持っていた全部原価補償思考が大幅に後退し、利益最大化の観点からの原価財評価論が前面に出てくるようになった。ただし、シュマーレンバッハ自身は、利益最大化とはいわず、共同経済的経済性といったのである。

このように、シュマーレンバッハの原価計算論は、ドイツにおける特殊な社会的経済的状况を背景として生成し発展してきたものである。しかも、シュマーレンバッハ原価計算論を貫く基本的思考である価格的手段（価格政策、内部振替価格）による利益最大化の誘導という発想の生成には、カルテルによる差別価格とか、カルテル崩壊時の激しい価格競争といった経験的事象が影響を与えていると思われる。したがって、そのような原価計算論に奉仕すべく展開された原価理論もまた、その当時の社会的経済的状况によって規制されているといえるのである。

第2節 シュマーレンバッハの研究対象と研究方法

意思決定の観点からの合理的な原価計算システムの形成に役立てるために、シュマーレンバッハは2つの問題に取り組んだ。第1の問題は、原価現象を客観的に研究することであり、第2の問題は、そうして得た現実の原価現象についての認識をどうやって原価計算システムに結び付けるかということを考えることである。シュマーレンバッハの場合、この2番目の問題がとくに重視される。第1の問題も、時代とともに次第に地位が高まっていくが、現実の原価現象の認識を原価計算システムにどのように活かすかという問題意識も、常に存在している。そのような方向づけは、まさ

に 1899 年論文以来一貫しているのである。

第 1 の問題は、まさに厳密な意味での原価理論の問題であるが、シュマーレンバッハは、この問題に、自らの経験を帰納する形でアプローチした。そして、操業度と原価の関係という観点から、原価の 4 範疇という概念を構築し、さらに操業度以外の原価作用因の原価に与える影響について、論じたのである。

第 2 の問題に対し、シュマーレンバッハは、数学的原価分解という非常に抽象度の高い原価計算モデルを構築することにより、アプローチした。シュマーレンバッハは、数学的原価分解により、実際原価現象がどうなっているかという問題と、意思決定の観点から原価財をどう評価しなければならないかという原価計算システムを設計する上で重要な問題とを結合した。数学的原価分解のような抽象度の高いモデルを作ったことによって、現実原価現象についての認識をどのように実際の原価計算システムに活かすかといった原理的問題の解決が容易になったといえる。1899 年論文における数学的原価分解は、利益最大化を志向しつつ、全部原価補償を達成していくような原価計算システムというアイデアを凝縮して表現した原価計算モデルであった。このような原価計算モデルが、1899 年論文の中で提唱された具体的原価計算システムの設計に重要な役割を果たしたことは想像にかたくない。

・ 第 3 節 シュマーレンバッハ原価理論の構造的特徴

シュマーレンバッハは、原価現象自体の客観的研究と、その研究成果の実際の原価計算システム形成への応用という 2 つのテーマに取り組んだが、この 2 つのテーマは、シュマーレンバッハにおいては、それぞれ独立したテーマとして論じられるというよりも、連続した 1 つのテーマとして扱われている。このような原価理論と原価計算との密接な関連の中に、シュマ

ーレンバツハ原価理論の最大の構造的特徴がある。

原価現象の客観的記述としての原価範疇論は、原価分解論の前提となっており、原価分解論が、原価計算モデルとして、実際の原価計算システムの形成に役立つ。後に、原価分解論と実際の原価計算システムの形成の間に、原価財評価論が挿入されるが、それでも、原価理論と原価計算の基本的関係は変わらない。原価財評価論は、実際の原価計算システムの形成に深くかかわっており、原価分解論は、原価財評価論の不可欠な部分であり、原価分解論は、原価範疇論を前提とするのである。原価範疇論と原価分解論と原価財評価論、そして具体的原価計算システムの形成が、論理的に一本の糸でつながっているのである。

シュマーレンバツハの場合、原価現象の研究は、ヨリよい経営管理に活かされることが、目的であるが、その活かされ方が、原価計算システムの形成を通じてなされるところに特徴があるのである。

第9章 結論と残された問題

——シュマーレンバツハ原価理論の評価——

第1節 シュマーレンバツハ原価理論自体の評価

シュマーレンバツハの原価理論を評価する時、シュマーレンバツハ原価理論自体の評価とシュマーレンバツハがドイツ原価理論の発展に対して行った貢献の評価に分けて考えるべきであろう。まず、シュマーレンバツハ原価理論自体の評価から行う。

シュマーレンバツハ原価理論の長所は、その原価計算論との密接な関係である。シュマーレンバツハの場合、第8章でも見たように、原価理論は、原価計算論の中に含まれている。事実としての原価現象の研究によって得られた結論が、そのまま、経営政策の指針になるのではなく、合理的な原

価計算システムの形成ということを経由して、具体的な経営管理に活用されている。しかも、原価計算システムから得られた情報をトップの経営者が見て、経営政策を選ぶというよりも、原価計算システムから得られた情報が、部分経営の管理者に提示されることにより、各部分経営の経営管理者の意思決定によって、全社的に最適な状態が、自動的に導かれるということを期待している。すなわち、価格による管理を考えている。

事実としての原価現象の研究と分権的経営管理に必要な内部振替価格の計算や価格下限の計算は、原価分解論によって結合されている。このように、原価分解論が、シュマーレンバッハ原価理論と有機的に結び付いていることは、シュマーレンバッハ原価理論のユニークな所であり、長所として、高く評価すべきである。

第2節 シュマーレンバッハのドイツ原価理論発展に対する貢献

シュマーレンバッハは、原価計算論を、原価計算手続きの解説に終わらせず、事実としての原価現象を研究対象として取り上げ、ドイツ原価理論の発展の基礎を築いた。この点が、シュマーレンバッハのドイツ原価理論の発展に対する第1の貢献である。

シュマーレンバッハの意図としては、合理的な原価計算システムの形成に奉仕させる目的で、客観的原価現象の研究に取り組んだ。そのため、初期の論文においては、事実としての原価現象についての知識をどうやって具体的原価計算システムの形成に役立てるかに重点があり、事実としての原価現象自体の研究は、相対的に貧弱なものであった。しかし、合理的な原価計算システムの形成に役立たせるためには、目的とは遮断された原価現象の客観的観察と分析が必要なことが、シュマーレンバッハにもわかってきた。シュマーレンバッハの原価範疇論は、次第に充実していき、1919年論文においては、原価範疇論と原価分解論は、形式的に分離し、原価範

嚮論の記述が詳しくなった。と同時に操業度以外の原価作用因として経営規模が加わった。このような客観的原価現象の記述の拡充と深化は、原価理論が、独立した研究領域として成立しうるものであることを暗示するものであった。シュマーレンバッハ自身は、原価理論を独立した研究領域とは考えなかったけれども、後に続く論者が原価理論を原価計算とは独立した領域として確立するための道を開いたともいえる。このような側面があったからこそ、シュマーレンバッハは、ドイツ原価理論の発展の基礎を築きえたのである。

シュマーレンバッハのドイツ原価理論の発展に対する第2の貢献は、原価理論の経営管理への応用の1つの可能性を示唆したことである。シュマーレンバッハの場合は、合理的な意思決定を可能にする原価計算システムの形成を通じて、原価理論が経営管理に役立ったのである。

第3節 シュマーレンバッハ原価理論の限界と残された問題

(1) シュマーレンバッハ原価理論の限界

シュマーレンバッハの場合、生産量の変化が原価に与える影響をどのように原価計算システムの中に反映させるかに関心があった。その前提として、客観的原価現象の研究が必要であったわけである。シュマーレンバッハの場合、原価分解論の前提としての原価範疇論にとどまっていたのである。それゆえ、部分的原価経過が問題になるにすぎず、全体的な原価態様には、あまり関心が払われなかった。すなわち、原価法則論的發展がなされなかったのである。この点がシュマーレンバッハの限界である。

また、シュマーレンバッハは、自分の経験から帰納する形で、いくつかの重要な原価現象の記述を行っているが、その結論を実証的に裏付けようとはしなかった。この点も、シュマーレンバッハの短所である。

(2) 残された問題

原価法則論的研究の未発達，実証的な裏付けの努力の欠如が，シュマーレンバッハ原価理論の限界であった。これらの限界を，後の原価理論の論者が，どのように克服していくかを検討するのが，今後の課題である。さしあたり，メレロヴィッツ（K. Mellerowicz）において，シュマーレンバッハの限界がどのように克服されていくかを検討する必要がある。また，メレロヴィッツにおける原価理論と原価計算の関係，メレロヴィッツ原価理論がドイツ原価理論発達史において果たした役割も分析しなければならない。

これらの問題を総合して，シュマーレンバッハからメレロヴィッツへの発展を明らかにする研究を本論文の続編として予定している。

——1987. 9. 10——