

原価理論研究

ドイツ原価理論の展開

大阪市立大学助教授

山形休司 著

中央経済社

著者紹介

1930年 大阪に生まる。
1953年 大阪市立大学商学部卒業。
1959年 大阪市立大学大学院博士過程修了。
同 年 大阪市立大学商学部助手。
1962年 同 講師。
1964年 同 助教授。原価計算論担当。
現住所 堺市中百舌鳥町7丁目白鷺団地A22—402

原価理論研究

——ドイツ原価理論の展開——

昭和43年9月15日 印刷

昭和43年9月25日 発行

定価 980円

著者 やま がた やす し
山形休司

発行者 渡辺正一

印刷者 今榮キミ

発行所 株式会社 中央経済社

本社 東京都千代田区神田 神保町1の53
(営業部) 電話・(294) 2801(代)～5
振替口座・東京 8432
(編集部) 東京都千代田区丸の内丸ビル530区
電話・(211) 4806～9

落丁・乱丁本はお取替え致します。 網干印刷／関川製本

序 文

原価理論が、経営経済的理論の中心課題の一つであることは、明白である。それは、資本制生産が大規模経営として現われ、そこでの龐大な前貸資本額と回転期間の長期化が、資本にとっては、重大な桎梏として映じたところから認識されてきたのである。その意味では、原価発生の場合たる生産が人類存立のための社会経済的基礎であるという経済学的認識との間には、大きなズレがあり、そこに経営経済的原価理論の宿命が認められる。

そこで、本書では、まずドイツ経営経済学の代表者ともみられる、シュマーレンバッハとメレロヴィッツとグーテンベルクの三人の原価理論について、それぞれ詳細な批判的研究を試みた。これは、原価問題発生の場合は生産過程にあり、そこでの資本の運動形態を知ることが必要であるとの視点から、原価理論を、生産的労働による価値移転と創出の過程の考察として、基本的なところから認識したかったがためである。そのため、それぞれの原価理論の基礎理論から考察を始めている。さらに、原価を生産的労働に限定すれば、原価の正常性なる思考が、社会的必要労働という理論的立場から説明されうるし、固定費の比例費化なる思考にも到達しうるのである。しかし、そのためには、原価概念の純化ということが必要で、殆んどの製造間接費の原価性の否定とともに、その一部の比例費化による、真の意味の原価なる概念を明確にしたかったのである。

そのため、第4章では固定費の理論を考察しているが、これは、一方では、固定費の比例費化なる思考を主張するとともに、他方では、無効費用の考察を通して、原価概念の純化なることの意義づけもしているのである。

最後の章では、原価の実証分析を通して、自己の主張の積極的裏付けをするとともに、原価分析のための基本的視角の呈示もしている。特に、原価分析のためには、基本的生産単位の析出と、そこでの生産時間比例的原価発生の認識

の必要なことの指摘は、原価管理論への展望であるとともに、今後の研究のための出発点でもある。

いかえれば、管理論への展望の出発点を、生産単位、物量計算、費消関数の型で与え、これを管理論の基底にしたいのである。そのような管理の基底的局面から、トップの非定型的な戦略的計画の局面までの道程が、今後に残された課題でもある。とはいえ、上述したような意図が、どの程度までみたされているかの判断は、大方の批判と教示にまたねばならない。好意あるご叱正を、切に期待するものである。

なお、この機会に、恩師木村和三郎博士に、心から、感謝とお礼の言葉を申し述べておきたい。学問の道にお導き下さっただけでなく、人間的にも、滋味あふるご指導を賜った。それにひきかえ、誠に乏しい研究成果であることを恥ずかしく思っている。どうか、先生ご夫妻がいつまでもご健勝であられるよう心から念じている。また、大阪市立大学商学部の先生方、特に、川合一郎・伊藤淳巳の両先生には、学生時代から、いろいろとご指導を賜った、厚くお礼申し上げておきたい。白井佐敏・伊達陽・辻厚生之三先生には、私的な面でも、何かとお世話になった。心から感謝する次第である。

最後に、出版に際しては、中央経済社の方々、特に、林茂樹氏にはたいへんお世話になった、深く感謝の意を表したい。

1968年8月 研究室にて

山 形 休 司

目 次

第1章 シュマーレンバッハの原価理論	3
第1節 シュマーレンバッハ原価理論の基礎	3
1. 立論の立脚点としての基本思考	3
2. 価値論	10
3. 経営価値論	16
第2節 原価概念	25
1. 原価計算制度論	25
2. 原価の概念	30
3. 原価と費用	35
第3節 原価性の問題	41
1. 「費用理論」——とくに「費用範疇論」を中心として	41
2. 原価性について	48
3. 総括	54
第2章 メレロヴィッツの原価理論	61
第1節 メレロヴィッツ原価理論の基礎	61
1. 基本思考	61
2. 価値論	66
3. 原価概念	71
第2節 原価理論	76
1. 原価の性格と原価展開	76
2. 原価曲線	84
3. グーテンベルク批判をめぐって	95
4. 総括——シュマーレンバッハとメレロヴィッツの違いと、 メレロヴィッツとグーテンベルクの違い	103
第3章 グーテンベルクの原価理論	113
第1節 グーテンベルク原価理論の基礎	113

1. 理論構成	113
2. 生産要素としての「基本要素」	120
3. グーテンベルク経営経済理論の特徴	126
第2節 原価理論	132
1. 生産理論	132
2. 原価理論	139
3. 総括	154
第4章 固定費の理論	157
第1節 固定費と区間固定費	157
第2節 固定費の本質	167
第3節 無効費用	176
第4節 「費用範疇論」の展開	185
第5節 原価分解の問題	192
第5章 実証的原価研究と原価分析	199
第1節 序 論	199
第2節 エールケの研究	207
第3節 ヘンツェルの原価分析	213
1. 序論	213
2. 単一品種の大量生産をする経営の場合の原価形態	216
3. 多品種の大量生産をする経営の場合の原価形態	221
4. 注文生産の場合の原価形態	223
5. 直接材料費の依存性	224
6. 直接労務費の依存性	225
7. 間接費の依存性	227
8. ヘンツェルの原価分析の総括	229
第4節 ベーメルとヘンシエルの研究	231
第5節 インテマの研究	235
第6節 デイーンの研究	240

原 価 理 論 研 究

ードイツ原価理論の展開ー

第1章 シュマーレンバッハの原価理論

第1節 シュマーレンバッハ原価理論の基礎

1. 立論の立脚点としての基本思考

ドイツ経営経済学者の耆宿シュマーレンバッハについては、ドイツのみならず世界の各国で、すでに多くの人々による勝れた研究や紹介がある。20世紀会計学に一大金字塔を打ち立てたシュマーレンバッハの理論は、あらゆる方面で論議の対象になり、問題の中心にある動的会計思考は、現代会計学の主要な潮流でもある。だからドイツ原価理論の研究のためには、どうしても欠かせることのできない人であり、シュマーレンバッハ理論の研究は、その勝れた実践性と広い問題意識のために、どのような角度からでも問題にする価値がある。ここでは、主として、原価理論の観点からシュマーレンバッハ理論を考察してみたいと思うのである。

経営経済学の「創設期」にあって、パイオニアとして、経営経済学上の困難な諸問題を開拓していったシュマーレンバッハの道は、決して平坦なものではなかった。荊棘の道にたたずむ旅人として幾度か苦しい試練に耐えたことと思うが、終始変わらぬ学問への情熱が、それを克服して一連の勝れた諸論文の発表となったのである。そしてその場合、常に、シュマーレンバッハの意識を去らなかったのは、「いかにして経営における人と物とを生産的な活動に都合よく組織しうるか、またいかにして組織上の処置によって、経営における人の協同動作を可及的生産的に形成できるかということであった」¹⁾。しかもシュマーレンバッハの意図したことは、そのような問題を「一般論的に解決せんとす

るのではなくて具体的に意義のある問題」²⁾とせんとしたこと、すなわち、勝れて実践的な立場に導かれたものでもあった。

しかも複雑多岐にわたる経営経済的現象に立ち向い、それを実践的に解決せんとするのであるから、問題が広範なものになるのも当然であり、逆にいえば、シュマーレンバッハのように勝れた人にして初めてなしうる偉大な仕事であった。だから、われわれはシュマーレンバッハの理論的ならびに実践的卓越性を十分認めねばならないし、その学問的業績を高く評価するのであるが、また一面、学問の開拓者が味わねばならない悲哀をもシュマーレンバッハに認めるのである。そしてそれは「シュマーレンバッハ批判」という形で展開していった広範な諸論争の過程の中にみられるのであるが、シュマーレンバッハの場合にあっては、特に「明白な概念と、すべての部分で組織的な構成に欠けている」³⁾という点にみられる。だが、未知の領域を思考と実践の力を借りて切り開いていったシュマーレンバッハの創造的労作の偉大さの前には、そのような欠陥は小さいものであるし、後々の研究者によって補完され発展させられるために残された荒けずりの粗材がシュマーレンバッハ理論の中にみられるとしても、それは決してシュマーレンバッハの罪ではない。われわれは、そのような考えのもとに、シュマーレンバッハ原価理論の中核を摘出し、研究してみようと思う。

さて、シュマーレンバッハがどのような思考過程を辿って動的理論に到達したのであれ、彼の原価理論を考察するためには、まず、彼の理論の基礎にある基本的思考を考察する必要がある。というのは、原価理論は経営経済学における基本的問題であるが故に、そこでの理論の展開は必然的に経営経済学に対する基本的理念に支配され、それに基づいて展開されることになるからである。経営経済学をいかに把握するか、しかして国民経済との関連において経営経済

1) 2) 土岐政蔵訳「十一版・動的貸借対照表論」254頁。

3) Muscheid, W.: Schmalenbachs Dynamische Bilanz. Köln und Opladen 1957, S. 140. なお動的会計思考に対する批判としては、拙稿「動的貸借対照表論の問題点について」経営研究49号、「ハーゼナックの動的貸借対照表論の批判」(1・2完)企業会計、第10巻 2～3号、「収支計算と損益計算についての一考察」経営研究55号参照。

学をどのような立場から把えるかということが、原価理論の立脚点として原価理論の構成を決定づけるのである。だからわれわれはシュマーレンバッハの原価理論を考察する場合、彼の立論の基礎にある経営経済に対する基本的思考から始めようと思う。しかし、かかる問題意識は、シュマーレンバッハがその原価理論の中で正面から取上げ、問題の俎上にのせたものではないので、彼の理論の背後に予定され前提されている思考を摘出するということになり、その意味では困難で問題の多い仕事である。しかも、ムシャイドもいうように「シュマーレンバッハは経営経済学を純粹にプラグマチズムに把握する」⁴⁾がため、方法論的な問題や理論の体系という点では、多分に問題がある。だが、われわれはシュマーレンバッハの実践的卓越性を認めるとともに、理論構成の局面での勝れた体系化をも認めねばならぬ。しかもシュマーレンバッハの場合にあっては、抽象的な概念論争や理論でなく、「結局のところ、間接にかあるいは直接に実際の経営に役立たねばならぬ」⁵⁾ところの経営経済理論が問題であったということも、常に忘れてはならない。

シュマーレンバッハは、その「原価計算と価格政策」の序論の中でいう。「ここで主張される原価計算と価格政策の理論は、この問題を私経済的観点 (privatwirtschaftlicher Gesichtspunkt) のもとで問題とするのではない」⁶⁾と。だからシュマーレンバッハにあっては、私経済的な立場が問題でないことは明らかであり、「個々の利害そのものは」彼の興味をよばないのであり「ある工場主が多く儲けるか少ししか儲けられないかはここでわれわれの関心するところではなく、非経済的な作業によって財貨が浪費されないということだけが目標である」⁷⁾といい切っている。問題は「すべての経営ができるだけ経済的に働くということは、全体の関心事である」⁸⁾し、彼の理論的労作に方向を与えるものは「共同経済的な経済性であって、私経済的な経済性でない (die gesamt-

4) Muscheid, W., a. a. O., S. 141.

5) Ebenda. S. 149.

6) Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. erweiterte und verbesserte Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 2, 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」3頁。

7) 8) Ebenda. S. 2, 邦訳3頁。

wirtschaftliche, nicht die privatwirtschaftliche Wirtschaftlichkeit)]⁹⁾ のである。したがって、共同経済的な立場から財や用役が経済的に利用され、共同経済的な経済性の遂行という見地、それがシュマーレンバッハ理論の立脚点である。

シュマーレンバッハはこのように自己の理論的立場を明確に表現するのであるが、さらに進んで、自己の共同経済に対する見方を積極的に展開しようとはしていない。彼が共同経済を、どのような機構をもち、どのような法則性に作用されるものとみるのか、ということについての積極的な説明はない。しかし、「動的貸借対照表論」の7版でシュマーレンバッハは「地上の生物は自己ならびにその種族を維持するためには、もろもろの力や材物を必要とする。またそれらのものが与えられれば必要以上にもろもろの力や材物を消費する傾向がある」¹⁰⁾ といっている。するとここから推察すれば、彼が経済をゴットル流に「欲望と充足の持続的調和を目指した人間の共同生活様式」とみなしているようである。すなわち、消費ならびに生産的消費の過程の全体が、経済することであるとみているのである。しかもそのような過程が経済的行なわれ浪費がないということ、すなわち「経済することは選択することである (Wirtschaften ist Wählen) 」¹¹⁾ というのである。

人間の社会的な生活様式の基礎には常に生産ということがあり、財や用役の生産的消費と生みだされた給付の最終的消費により人間生活を維持するということは、およそ人類がその生活を維持するためには不可欠のことであり、人類の発生以来不断に繰り返されてきたところである。しかも、今後も、人類の生存の続く限り続けられていくことがらでもある。したがって、かかる超歴史的で疑いえない事実から出発し、それを基礎にしているところがシュマーレンバッハ理論の特徴でもあろうが、逆に、超歴史的な考察に墮する危険をも含んでいる。重要なのは、資本主義的商品生産機構の中での分析であることを明確にすることである。

9) Derselbe, a. a. O., S. 2, 邦訳3頁。

10) Derselbe, Dynamische Bilanz, 7. Aufl., Leipzig 1939, S.1, 邦訳1頁。

11) Derselbe, Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 126, 邦訳9頁。

次にシュマーレンバッハが共同経済と私経済との関係をどのように把握しているかという点を考察してみると、彼の立論の基礎がより明確になってくる。彼は、自分の関心事は共同経済的な経済性であり、私経済的な経済性でないというが、しかれば、共同経済的な経済性と私経済的な経済性はどのような関係にあるかという点になると、解答を与えていない。しかし、シュマーレンバッハは「私経済的利益と共同経済的利益とがしばしば別々に生じない時にはこの区別をすることを必要としないであろう」¹²⁾ といっている。とすると、ここでは、私経済的利益と共同経済的利益といっているので経済性の問題ではないようであるが、とにかく、私経済的なものと共同経済的なものは、しばしば別々に生じない時には区別をする必要がないというのである。だがシュマーレンバッハは「多数の場合において私経済的利益と共同経済的利益の一致しないことがある」¹³⁾ ともいっている。そこで、私経済的なものと共同経済的なものは、完全に一致するものではなくて別のものであるようにも思えるのである。しかし、そのような場合についてシュマーレンバッハの例示している事柄を詳細にみると、どうやら私経済的なものと共同経済的なものが一致しないということは、例外的な事例に属することらしい。というのは、「ある商人がたまたま軍需品を安く買入れ、しかもそれによって一財産儲ける」とか、「価格を釣り上げるカルテルはその組合員達に大きな利益をもたらす」し、「高い関税を維持することに賛成するある経済部門は、そのことによって、その所属者に利益と財産の増加を与えるか維持せしめるであろう」¹⁴⁾。しかしながら、これらの場合は、すべて、たまたま (zufällig) 起こることか、ないしは特別な経済的条件に基づくことによってのみ発生しうるのである。だから私経済的にはそれらの人々に大きな利益をもたらすとしても、共同経済的には有害な作用をすることになる。逆にいえば、自由競争という前提がなんらかの事情によって妨げられ、その結果として、かかる事態が生じたのである。そこで自由な競争によ

12) Derselbe, a. a. O., S. 2, 邦訳3～4頁。

13) Ebenda. S. 3, 邦訳4頁。

14) Ebenda. S. 3, 邦訳4頁。

って各人がその利益を追求しようという条件の満たされている場合には、私経済的利益と共同経済的利益は一致するということになる。それが一致しないのは、たまたまある事情によって、そのような作用が妨害されたからであるとみるならば、私経済的利益と共同経済的利益は一致すべきものであるというのが原則であって、一致しない場合が例外であるともいえるであろう。したがって、シュマーレンバッハ自身も次のようにいっている。「国民経済が一度私経済的原則の上に建設され、それで私経済的利益が共同経済的福祉にとにかく一致するものであるという原則が根本的に取入れられたならば、この仮定を経営の評価過程に適用しても矛盾したものではない。……われわれがその前提を創り出したのではなく、経済機構の状態がわれわれにそれを規範として与えるのである」¹⁵⁾。

だから、シュマーレンバッハは、原則として経済機構の状態がわれわれに与えるところの規範としては、私経済的利益が共同経済的利益に一致するとみているのである。私経済的なものと共同経済的なもの、それは自由競争の行なわれている社会では、原則として、一致するというのであるが、シュマーレンバッハは、さらに積極的に、私的な利益の追求が公共の利益にもなるといって、私的な利益を追求する活動に重要な意義を認めているのである¹⁶⁾。

個別経済的なものと社会経済的なものが原則的に一致するとし、各人がそれぞれ自己の得意とする分野で私的な利益のために活動することが、ひいては、社会経済的な発展をもたらすというアダム・スミス流の調和論的思考——みえざる神の手 (invisible hand) に導かれた自由競争の高唱に通ずる思考をシュマーレンバッハの中に認めるのは、余りにも牽強附会であろうか。少なくともシュマーレンバッハは、ある前提のもとでは、私経済的なものと社会経済的なものの一一致を認めている。いな、むしろ、それを原則としているともいえるであろう。とすれば、個別経済的均衡が社会経済的均衡に通ずるとする均衡理論の構想に通ずる理論構成をとるとみるのは、決して間違いでないと思う。後述する

15) Derselbe, Dynamische Bilanz, 7. Aufl., S. 95, 邦訳76頁。

16) Derselbe, Dynamische Bilanz, 5. Aufl. Leipzig 1931, S. 361, vgl.

ように、シュマーレンバッハ原価理論の中にある比較性の原則に導かれる諸種の会計理論¹⁷⁾、その芽蒔はすでにここに認められるのである。だから、その意味でも、彼が私経済的利益と社会経済的利益の関係についてとった立場、それには深い注意を払う必要がある。

シュマーレンバッハは「共同経済の一機関としての経済的経営にのみ」興味を有するのであり、しかも、その学問的精神は「ただ、いかに、そして、どのような方法で経営がその共同経済的生産性 (gemeinwirtschaftliche Produktivität) を示すかを研究するにある」¹⁸⁾。だから、共同経済的な立場からの経営の経済性の問題が、彼の理論の立脚点である。しかも「経営の所有者は、一般に、共同経済に最もよく奉仕するために働くのではなく、概して利益なるものが問題になる限り、自分の利益のために働くのである」¹⁹⁾から、私経済的な利益追求が動機となって、それが共同経済的な利益の追求に通じ、私経済的利益が共同経済的利益と一致するという規範を与える経済機構の状態の中での経済性の達成ということ、それが彼の理論の基本的前提条件である。かくしてシュマーレンバッハにあっては、その経営経済学の出発点は「経済的経営」であり、それは共同経済の一機関として「共同経済的生産性」を示すものであり、しかもそのような経営の追求する私経済的な利益が、共同経済的利益に一致するとみるのであるから、私経済的利益の追求が全体として共同経済的経済性の達成をもたらすということになる。そこで、彼の理論は経営なるものを共同経済の一機関として前提し、その立場から原価理論への接近を計るのであるが、彼の思考を貫く経済性なる一本の糸は、もともと理論の立脚点として与えられた経営、それが同時に共同経済的経済性に通ずる機関であるとする彼の理論構想の中に内在していること、それを、まず、ここで指摘しておきたいのである。

17) シュマーレンバッハの動的会計論の中心命題に、成果の比較可能性のあることを、非常に強調しているのは、フォイエルバウムである。Feuerbaum, E.: Die polare Bilanz, Berlin 1965, S. 45 ff. 立花得雄・山形休司訳「両極的貸借対照表論」42頁以下参照。

18) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 7. Aufl., S. 94, 邦訳74～5頁。

19) Ebenda. S. 95, 邦訳76頁。

2. 価値論

原価なる概念は、一般に、経済価値の費消であると解されるのであるが、とすると、原価理論を解明するためには、まず、価値なる概念を明らかにすることが必要であろう。最近問題になっている、計画設定における代替案選択のための原価概念、たとえば、機会原価 (opportunity cost) とか埋没原価 (sunk cost) などは別であるが、一般に原価なるものは、経済価値を有する財または役の消費ないしは費消の過程において発生するものであるので、原価理論考察の前提として、価値についていかなる理論をもっているかを知っておくことは、どうしても必要である。しかして、かかる考察は、一面では、経営経済学の基本思考に対する立場を知るためにも、重要な意義をもっているのである¹⁾。その意味で、次には、シュマーレンバッハの価値論をみてみようと思うのである。

「生物が消費的な目的にしる、生産的な目的であれ、とにかく利用しうるところの材物は“利用性” (“Nützlichkeit”) という特性をもっている」²⁾、しかるに「利用しうる材物は全く有り余って存在しているものではない。これらの有用な材物が常に新しく生産されない限り、月日の経つに従って多くは地上から失われていくであろう。材物が絶えず生産されていても、それを消費するものの増加によってその豊富さが減少してゆくのである」³⁾。そして豊富さの不足しているという性質を“稀少性” (Seltenheit) という。

「利用性は積極的な性質であり、稀少性は消極的な性質であるようにみえる。

利用性と同時に稀少性を有するものは、“価値” (“Wert”) なる特性をもっている。

-
- 1) シュマーレンバッハは「原価計算と価格政策」の中で「経営経済的思考の違いとは、最も本質的な部分においては、価値思考における違いである。それで価値問題が理論的国民経済学にとっての中心問題であるということが正しいならば、そのことはまさに経営経済学にも妥当する」(Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., 1956, S. 141 vgl.) といって、価値論の経営経済学における基底性を認めている。なお、シュマーレンバッハの価値論に対する批判は、拙稿「原価概念について」(経営研究31号)を参照されたい。
 - 2) Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 7. Aufl., 1939, S. 1, 邦訳1頁。
 - 3) Ebenda. S. 2, 邦訳2頁。