



川口八洲雄著

# 原 価 理 論

東京 森山書店 発行

## 著 者 略 歴

昭和16年 山梨県に生る  
昭和42年 武蔵大学経済学部卒業  
昭和44年 大阪市立大学大学院修士課程修了  
昭和45年 大阪産業大学経営学部助手  
昭和47年 同専任講師  
昭和50年 同助教授 現在に至る

著者との協定  
により検印を  
省略します

## 原 価 理 論

---

1980年 6 月25日初版発行

著 者 ©川 口 八洲雄

発行者 菅 田 直 実

発行者 有限 森 山 書 店 〒 101 東京都千代田区神田小川町  
会社 1-3 小川町ビル  
電話 東京 (03)293-7061(代表) 振替口座 東京 8-32919

---

落丁・乱丁本はお取りかえします 印刷・誠之印刷 製本・永沢製本

## は し が き

本書は、会計理論はなにゆえに変化するかという、一見、何の変哲もない問題を真正面からとりあげ、これを解明するための当面の手掛かりとして、シュマーレンバッハによる原価理論を歴史的に分析したものである。

従来、原価理論にかんする研究のなかでも、とりわけシュマーレンバッハ原価理論にたいする研究は、枚挙にいとまがないほど多い。しかし、こうした研究の多くは、シュマーレンバッハ原価理論を、歴史的な変化にそくして分析したものではない。むしろ、在来の類書に共通する点は、特定の時代の原価理論でもって、かれの学説全体を位置づけようとしたことである。

しかるに、本書は、シュマーレンバッハによる原価理論を歴史的な展開過程にそくして分析しているという点において、類書とは異なっている。ここでは、なぜ原価理論は変化するのかという問題意識をふまえながら、異なる内容からなる原価理論が、4つの時期区分にしたがって分析されている。

このように、本書のなかで、原価理論の歴史的変化が客観的に考察されているのは、こうした原価理論の内容上の変化を的確に分析することによって、時代ごとに異なる理論の制度的な役割、機能が明らかになるからである。或るひとつの原価理論が、特定の時代に制度的な機能をはたしうるためには、この原価理論は、その時代にふさわしい、他の時代のものとは異なる内容でもって展開されねばならない。かくして、原価理論が変化し、従来とは異なる内容でもって展開される場合に生みだされるのは、他の制度的諸現象（会計法規、会計実務）にたいする合意化機能である。このような合意化機能を強めたり、合意化機能を回復させるという目的のために、原価理論は変化し、異なる内容でもって展開されるのである。

したがって、本書は、原価理論の変化を歴史的に分析しているけれども、だからといって、たんに、学説の変化を紹介したものではない。本書では、原価理論

の制度的な機能、役割が法制度ならびに会計実務との関連のなかで明らかにされるべきだという観点に立って、原価理論の歴史的な変化が分析されている。こうした意味で、原価理論の歴史的な変化は、法制度や会計実務との関係で生じているのではないか、という点が、本書で解明されるべき問題なのである。こんにち、原価理論は、原価理論以外の他の制度的現象との関係のなかで、理論としての役割をはたしうるのだという視点に立つことなしに、原価理論とその変化の本質にせまることは困難である。会計学説を制度現象の一環としてとらえるという本書での分析の方法をつうじて、会計学説の研究は新生面をきりひらくことが可能である。

本書は、このような問題意識と分析方法にもとづいて、ほぼ、次のような内容でもって構成されている。すなわち、まず第1章においては、原価理論の変化によって生ずる合意化機能の分析を中心に、原価理論の制度的性質が、分析的かつ総合的に会計制度の全体的な視野から明らかにされている。

第2章では、第1章での一般的な考察をふまえ、初期原価理論の歴史的な役割が分析され、第3章と第4章とにおいては、第2次大戦以前のシュマーレンバッハ原価理論の構造とその制度的な役割が明らかにされている。

第5章と第6章とにおいては、在来原価分解論にたいするシュマーレンバッハの修正意見に留意しつつ、最適有効数論ならびに分権的経営管理論の内容と制度的役割が解明されている。これに関連して、第7章においては、1956年の原価理論の概要とその制度的な機能が、新旧理論から成る多面的な論理内容にてらして明らかにされている。

第8章では、原価理論の成立する基盤が、一方では会計実務の側面から、他方ではいわゆる近代税制の成立する要因としての租税現象の側面から、それぞれ分析されている。

最後の第9章においては、シュマーレンバッハ原価理論を限界価値思考にもとづく主観的な学説であるとして批判した、仮説形成と現代論理学に依拠する収支的原価概念が分析されるとともに、新しい型の原価理論の性質が明らかにされている。

本書の内容は、たんなる学説の研究を、制度としての学説の研究としてとらえ直すという所期の目標にてらしてみた場合、決して満足すべきものではない。これは、いぜんとして筆者に課せられた問題であって、今後の研究によってはたしたい。

本書を上梓するにあたり、10有余年にわたる研究の過程で御指導を賜った大阪市立大学名誉教授 宮上一男先生にたいして、衷心より深い感謝の意を表したい。宮上先生には、大学院在籍の時代から今日にいたるまで、筆紙に尽くしがたい御世話になったばかりでなく、こうして貧しい成果ではあるが、どうにか本書をまとめることができたのも、ひとえに先生の常に変わらぬ御指導の賜物である。また、大阪産業大学 遠藤一久教授からは、筆者が同大学へ奉職して以来、公私の面で御教示を賜わるとともに、研究の面でも懇切丁寧なる御助言をいただいた。心から御礼申しあげる。さらに、同志社大学 加藤盛弘教授はじめ、企業会計制度研究会の方々には、平素、研究会をつうじて大変御世話になった。紙上をかりて厚く御礼申しあげたい。

最後に、本書の出版のために一方ならぬ御配慮を煩わした森山書店にたいし、深甚なる謝意を表する。とりわけ、本書の出版に際して格別の御配慮を賜った小梅弥一氏にたいして厚く御礼申しあげるとともに、出版にいたるまで、終始、御協力を惜しまれなかった菅田直文氏ならびに土屋貞敏氏にたいして心から感謝する次第である。

昭和55年 4 月

川 口 八 洲 雄

## 目 次

|                                                |    |
|------------------------------------------------|----|
| 第1章 原価理論の性質                                    | 1  |
| 第1節 原価理論の変化と合意化機能                              | 1  |
| 第2節 原価理論の制度的役割                                 | 11 |
| 第2章 シュマーレンバッハ原価理論の生成                           | 25 |
| はじめに                                           | 25 |
| 第1節 初期カルクラチオン論の構造                              | 26 |
| 第2節 初期カルクラチオン論の歴史的役割                           | 33 |
| 第3章 限界原価理論の成立                                  | 35 |
| はじめに                                           | 35 |
| 第1節 原価概念と計算価値                                  | 36 |
| 商人簿記と経営簿記(37) 原価計算と損益計算(38) 原価と費用(43) 計算価値(46) |    |
| 第2節 原価と操業度                                     | 52 |
| 操業度に対する原価の依存性(52) 通減原価の分解(62) 通増原価の分解(64)      |    |
| 比例率としての計算価値(66) 経営規模増大および操業度増大による通減・通増(69)     |    |
| 第3節 原価と価格                                      | 75 |
| 原価と価格(75) 原価通減(通増)の価格に対する作用(79)                |    |
| 第4節 原価計算の目的                                    | 84 |
| 原価統制(84) 価格計算(86)                              |    |
| 第5節 限界原価理論と原価分解論の機能                            | 89 |
| 第4章 経営価値計算論の展開                                 | 93 |

|                                                 |     |
|-------------------------------------------------|-----|
| は じ め に .....                                   | 93  |
| 第1節 経済することと経営価値 .....                           | 94  |
| 第2節 操業度と原価分解の理論 .....                           | 102 |
| 第3節 国民経済的価格 .....                               | 113 |
| 第4節 原価種類と原価計算の方法 .....                          | 116 |
| 第5節 経営価値計算論と経営収益概念の機能 .....                     | 122 |
| 第5章 最適有効数の論理 .....                              | 125 |
| は じ め に .....                                   | 125 |
| 第1節 経済するという概念 .....                             | 126 |
| (1) 物質交換としての経済 .....                            | 126 |
| 物質交換の性質(126) 人間経済における物質交換(127) 物質交換の混乱(128)     |     |
| 最適有効数(130)                                      |     |
| (2) 選択過程としての物質交換過程 .....                        | 131 |
| 原価と原価(131) 効用と効用(132) 原価と効用(134)                |     |
| 第2節 最適有効数の概念規定 .....                            | 134 |
| (1) 目的, 前提および方法 .....                           | 135 |
| 目的(135) 前提(135) 方法(135)                         |     |
| (2) 有 効 単 位 .....                               | 136 |
| (3) 規定基礎としての原価 .....                            | 137 |
| 比例原価(137) 通増原価と限界原価の基準性(138) 通減原価と限界原価の基準性(141) |     |
| (4) 規定基礎としての効用 .....                            | 150 |
| 計算可能な効用(151) 計算不能な効用(158)                       |     |
| (5) 交 点 .....                                   | 163 |
| (6) 特殊例における最適有効数 .....                          | 164 |
| 連産品(164) 結合品(166)                               |     |
| 第3節 最適有効数論と差異損失概念の機能 .....                      | 168 |

|                                                  |     |
|--------------------------------------------------|-----|
| 第6章 分権的経営管理論の役割 .....                            | 173 |
| は じ め に .....                                    | 173 |
| 第1節 分権的経営管理と集権的経営管理 .....                        | 174 |
| 第2節 経営の評価の要求 .....                               | 181 |
| 機能領域における評価(181) 組織された評価(191)                     |     |
| 第3節 組織された評価の形成 .....                             | 195 |
| 組織された評価の目的と形態(195) 事例(201)                       |     |
| 第4節 分権的経営管理論と管理価格概念の機能 .....                     | 213 |
| 第7章 シュマーレンバッハ原価理論の新展開 .....                      | 219 |
| は じ め に .....                                    | 219 |
| 第1節 財務簿記と経営簿記 .....                              | 220 |
| 原価—支出—費用(221) 原価要素—原価場所—原価負担者(223) 経営統制(224)     |     |
| 価格計算(226) 経営管理(227) 財務簿記と経営簿記(229)               |     |
| 第2節 原価と操業度 .....                                 | 233 |
| 比例原価(236) 固定原価(236) 通減原価(238) 通増原価(239) 原価分解の方   |     |
| 法(240) 固定原価の増大(245)                              |     |
| 第3節 経済するということ .....                              | 249 |
| 経済するということは選択することである(249) 最適有効数の内容(251)           |     |
| 第4節 経営価値と経営価格 .....                              | 252 |
| 経営価値(253) 限界原価(253) 限界効用(255) 経営価格(257) 原価価値と原価価 |     |
| 格(261) 利子(263) 設備の減価償却(264) 減価償却の原因(265) 減価償却価値と |     |
| 減価償却額(265) 場所原価(265) 補助経営部門の給付(265) 中間生産品(266)   |     |
| 第5節 戦後原価理論の制度的機能 .....                           | 268 |
| 第8章 シュマーレンバッハ原価理論の成立基盤 .....                     | 273 |
| は じ め に .....                                    | 273 |
| 第1節 棚卸資産の会計実務 .....                              | 274 |

|                                                                                                            |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 第2節 会計実務と近代税制 .....                                                                                        | 291 |
| 1891年までの租税制度(291) 1890年プロイセン所得税草案(292) 国会における<br>審議経過(294) 純利益と剰余金との関連性と行政裁判所判決(303) 近代税制と<br>租税現象の変化(306) |     |
| 結 び .....                                                                                                  | 312 |
| 第9章 現代原価理論の展望 .....                                                                                        | 317 |
| ——H・コッホ収支的原価概念の再検討——                                                                                       |     |
| は じ め に .....                                                                                              | 317 |
| 第1節 コッホによる価值的原価概念批判 .....                                                                                  | 318 |
| 第2節 仮説形成と収支的原価概念の構造 .....                                                                                  | 324 |
| 第3節 収支的原価概念の論理的性質 .....                                                                                    | 327 |

## 第1章 原価理論の性質

### 第1節 原価理論の変化と合意化機能

なぜ、原価理論は変化するのであろうか。こうした一見、単純にみえる古くて新しい問題を、シュマーレンバッハによる原価理論の分析をつうじて解明しようとするのが、本書の意図するところである。

原価理論が歴史的に変化し、異なる理論内容でもって展開されているという場合に、シュマーレンバッハ、グーテンベルグ、コジオール、およびコッホといった別々の人による原価理論が、それぞれ異質の原価理論として展開されているということは自明のことがらであり、何人も否定しえない事実であるといわなければならない。しかしながら、シュマーレンバッハ原価理論という学説を、同じ提唱者による理論であるという理由でもって、同種の内容からなる原価理論を歴史的に展開したものとみることは許されるであろうか。従来、このような視点に立って、シュマーレンバッハ原価理論に対する一般的な位置づけとして、要するに、彼の理論は、原価分解に依拠した比例原価計算であるとか、限界原価計算であるとか、あるいはまた経営価値計算であるというように評価がなされてきたし、こんにちもなお、こうした評価が行われていることは周知のとおりである。なるほど、このような評価は、特定の時期のシュマーレンバッハ原価理論をとりだして、それに対する個別的な評価を与えているという点では妥当しているといえるかもしれない。しかしながら、あらゆる時代をつうじての、シュマーレンバッハ原価理論全体に対する一般的な評価という点では、きわめて問題のある評価であるといわなければならない。というのは、シュマーレンバッハ原価理論の性質は、歴史的にその理論が変化し、その時代時代において原価理論の内容を変えてゆくという点にあるからである。

たとえば、経費の段階的補償計算論を展開した1899年の処女作と1919年の限界

原価理論とが異なる論理内容からなりたっているように、1934年の経営価値計算論と1948年の分権的経営管理論とは根本的に異質の原価理論として展開されているのである。

その場合にとくに注目される点は、シュマーレンバッハは、分権的経営管理論を展開するなかで、経営価値計算論の論理枠を形成している原価分解論に批判の鋒先を向けるとともに、みずから提唱した固定原価概念から訣別するという意思表示を行っているということである。よく知られているように、シュマーレンバッハの経営価値計算論においては、原価分解論をつうじて比例原価と固定原価に原価が2分され、比例原価に計算的収益を加えたものが経営価値であるとされる一方、他方では、本来的な固定原価に飛躍原価を加えたものが経営準備原価であると主張されるのである。しかし、シュマーレンバッハは、こうした固定原価概念に対する従来の自説は誤まりであったとして固定原価を中心的な概念の座からひきずりおろし、これに代わるまったく新しい概念として、補償されない原価 (ungedekte Kosten) を提起する一方、他方においては、経営価値概念に代わる概念として管理価格 (Lenkungspreis) を設定し、これでもって最適有効数 (optimale Geltungszahl) であると合理づけたのである。こうした固定原価概念と原価分解論とに基礎をおく伝統的な経営価値計算論を真正面から否定し、分権的経営管理論の新展開をつうじて、会計実務の新しい局面に対し理論的合理性を与えようとするのが、かつて経営価値計算論と固定原価概念を提唱したシュマーレンバッハという同一の人物なのである。

このように、同じ人による学説のなかにあってさえ、金科玉条とされた自説をみずから葬り去ることによって、新しい異質の原価理論が展開されるのである。まして、別々の人物による学説のあいだで、相互に本質的に異なる原価理論が展開されるというのは、きわめて当然のことといわなければならない。

本書では、こうした学説、理論の歴史的な変化の役割を明らかにするという一般的な問題意識のもとに、さしあたりシュマーレンバッハによる原価理論をひとつの典型としてとりあげ、その歴史的変化の役割を解明しようとするものである。

そこでまず、こうした研究課題の本格的な解明にたち入るまえに、原価理論の歴史的変化と流行理論との基本的な関係について簡潔に明らかにしておくとともに、そのような原価理論の変化の制度的な役割についても一般的な考察をしておきたいと考える。

さて、あとでくわしく分析するように、1919年のいわゆる限界原価理論におけるシュマーレンバッハの重点は、原価分解をつうじて原価を比例原価と固定原価とに区分するという点におかれていたといえよう。つまり、この場合には、生産量の増分に対して消費されるところの原価が総費用のなかの比例原価のみであるという論理を前提にして、生産量の増分でもって原価の増分を除し、その結果得られる限界原価と各操業度における生産量との積によって、原価は比例原価と固定原価とに2分されるのである。したがって、この場合には、比例原価は、操業度との関係において総費用に対し比例的な部分であり、固定原価は総費用に対し固定的な部分であると合理づけられるため、固定原価はつねに安定性を有するのに対し変動性がなく、比例原価は安定性がないのに対し変動性を有するというように主張されるのである。

次に特徴的なことは、共同経済性の原則と限界価値理論によって比例原価の拡大が論理化されていることである。そのため、比例原価と固定原価は、それぞれ計算価値と経営準備原価におきかえられている。すなわち、計算価値は、たんなる実際原価としての比例原価ではなくて、限界効用に裏づけられた比例原価であるとされる。このような限界効用に裏づけられた計算価値を経済的に選択するということが原価計算の課題であるということになる。それゆえ、計算価値は、共同経済的経済性を実現にみちびくための目的概念であって実際上の貨幣支出ではないと主張されるとともに、限界価値をつうじて引上げられるべき計算上の原価として合理づけられる。

このように、計算価値は、限界効用や稀少性という論理によって合理づけられているのである。しかし、こうした限界効用にもとづく原価理論は、1919年のいわゆる限界原価理論のなかでのみ展開されているわけではない。それは、1899年の最初の論文や1934年におけるいわゆる経営価値計算論においても展開されるの

である。たとえば、シュマーレンバッハは、1899年に、国民経済的効用に奉仕することを原価計算の目的にすべきであるという観点から、潜在的需要を充足するために経費の差別的処理が必要になるとして、第1次経費、第2次経費という用語でもって、それぞれ比例的経費と固定的経費を合理づけるのである。その場合に、得意先の製品に対しては、比例的経費が第1次的に配賦されるべき経費であり、得意先の需要の強さと負担力に応じて差別的に配賦されるべき固定的経費が、第2次経費であるというのである。つまり、国民経済的効用と潜在的需要の充足というこの時代に最も合意を得やすい流行理論をカルクラチオン論展開の前提にして、経費の分割が合理づけられるのである。

このように、1899年のカルクラチオン論は、国民経済的効用と潜在的需要の充足という当時流行の理論に合理づけられた原価理論であるが、経費分解の論拠を操業度との関係で説明し、最終生産層において追加される原価を比例的経費とする点では、第3版の限界原価理論と根本的に異なるものではない。

ところで、1934年の第6版の経営価値計算論も、こうした限界価値理論に基礎をおく原価理論であるといえよう。第6版においては、第3版の計算価値が経営価値に変えられるとともに、第3版の経営準備原価もその内容が拡大され、本来の固定原価に飛躍原価を加え、その合計額から限界原価が通増する場合に生ずる計算的収益をさし引いた残りの原価として合理づけられているのである。ここでは、最終の生産層において追加される原価のみを、生産のために消費される原価と前提したうえで、いわゆる原価分解が限界原価に依拠して行われるのである。

ただ、第6版が第3版と根本的に異なる点は何かといえば、限界原価が漸増する場合と漸減する場合とに区別されている点である。

これとともに、第6版においてとくに留意すべきことは次の点である。すなわち、第6版の経営価値計算論を方向づける流行理論が共同経済的経済性と限界効用であるため、この原価理論の重点は、どちらかといえば、比例原価を拡大するという点におかれている。そのため、前述のように、限界原価が漸増する場合と漸減する場合とに区別されているにもかかわらず、限界原価の漸減する場合は度外視され、漸増する場合のみが考慮されるという原価分解論になっているのであ

る。だから、この場合には、差異収益が特別に考慮されるのに対し、差異損失は度外視されるという原価分解の結論になっているのである。

以上のように、経営価値計算論は、これを第3版の限界原価理論と比較してみた場合、原価を比例原価と固定原価とに2分し、比例原価を拡大するという点では、第3版と同一の内容をもつのであるが、その反面で、飛躍原価という概念を設定し、これを固定原価として取り扱うことにより、経営準備原価の拡大を合理づけているという点では、第3版とまったく異なる内容でもって展開されているのである。

それでは、分権的経営管理を前提とする最適有効数論の特徴は何か。ここでは、戦前の経営価値計算論は根底から否定されている。この場合にとくに留意されねばならないのは、原価理論を方向づける理論が根本から変化し、分権的経営管理と意思決定という従来の流行理論とはまったく異質の理論が展開されているという点である。ここでは、分権的経営管理を原価理論の目標とすることによって、部門管理者による自由な意思決定の重要性が合理づけられるとともに、自主的かつ自由な意思決定はこうした分権的経営管理を前提にしてはじめて保証されうるといように主張されている。したがって、この場合には、従来の限界効用と操業度変動による原価分解の理論は強調されないのである。すなわち、分権的経営管理に方向づけられた最適有効数論は、経営価値計算論のように、原価分解論と限界効用に重点をおく原価理論ではなくて、分権的経営管理と意思決定に論理の重点をおいた原価理論なのである。したがって、比例原価と固定原価は原価分解の結果としてでてきた原価ではないのであって、これらを所与の原価として前提したうえで、比例原価、固定原価という用語じたいと、その用語の意味内容が根本から変えられているのである。つまり、用語を変えることによって、用語の内に秘められた会計数値の変化を合理づけるための新しい用語が、一方の最適有効数であり、他方の補償されない原価なのである。分権的経営管理における最適有効数は、もはや共同経済的経済性や限界効用などの流行理論によって合理づけられた経営価値ではなく、むしろ管理価格なのである。したがって、最適有効数は、限界効用というより、むしろ管理価格としての限界原価をつうじて合理づ

けられている。

ところで他方では、経営準備原価という1919年以来使用されている用語が補償されない原価という新しい用語に変化したというのが、分権的経営管理論のもうひとつの基本的特徴である。補償されない原価というのは、本来の固定原価に飛躍原価を加えた合計額から差異収益をさし引いた残りの原価に差異損失を加えたものとされる。また、ここで新しく提唱された差異損失というのは、限界原価が漸減する場合に、最終生産層における低い方の限界原価を生産量全体に適用することによって生ずる原価差異であると主張される。すなわち、限界原価が漸減する場合には、実際原価とそれを下まわって適用される管理価格とのあいだに生ずる原価差異が差異損失であるというのである。

ところで、第6版の経営価値計算論の原価分解においては、すでに明らかにしたように、限界原価の漸増する場合と漸減する場合とが理論的に区別されていたにもかかわらず、漸減する限界原価の適用によって生ずる差異損失はまったく問題にされておらず、むしろ差異収益のみが問題にされているのである。一体これはなぜであろうか。

それは、経営価値計算論が、共同経済的経済性と限界効用という流行理論に重点をおく、価格政策論に方向づけられた原価理論であるからである。なぜなら、共同経済的経済性に奉仕することを目的とする経営価値計算論においては、限界効用をつうじて比例原価の拡大を合理づけるという点に、経営価値計算論の重点があるからである。そのため、経営価値計算論においては、差異収益は、実際の比例原価とそれを上まわって評価される経営価値との差額だけ、経営準備原価に対しマイナスの作用をおよぼす収益として論理化されるのに対して、経営準備原価に対するプラス作用をおよぼす差異損失は、論理化の埒外にあるものとして考慮されないのである。いいかえれば、限界効用や稀少性の理論にもとづいて、比例原価を上げるべきだというのが共同経済的経済性の目的であるため、比例原価の高い評価によって生ずる差異収益は、論理化の対象になるのに対して、比例原価の低い評価によって生ずる差異損失は、その時代の論理化の対象になりえないものとして、度外視されるのである。

このように、分権的経営管理論を前提とする最適有効数論においては、限界原価を部門管理者の責任になる管理価格に関連させることによって、最適有効数論が合理づけられているのである。

これに対して、固定原価という概念も、根本的に変化せしめられている。というのは、分権的経営管理論においては、固定原価は、つねに変動性を有する原価であるとして、根本から修正されるとともに、従来の規定であった固定原価の不変性、安定性が否定されているからである。こうして、伝統的な固定原価概念のせまい枠組をうちやぶることによって、補償されない原価という新しい概念が、経営準備原価に代わって、戦後原価理論の中心的な概念の座についたのである。そこでは、原価を操業度変動との関連において分解するという伝統的な見解は強調されない。むしろ、ここで強調されるのは、固定原価は、変動性を有する原価であるという点である。

このように、固定原価は操業度変動に依拠しない不変的な原価であるという経営価値計算の論理枠を打破するために、分権的経営管理と意思決定という流行理論を媒介にして展開されるのが、包括的な補償されない原価という概念である。したがって、比例原価に対して管理価格を適用することによって生ずる原価差異を、飛躍原価のような変動性を有する固定原価とともに、補償されない原価のなかへ包摂しようという理論が、分権的経営管理のための最適有効数論であるといえる。

それでは、このようなシュマーレンバッハ原価理論の変化は、どのような理論を媒介にして展開され、合理づけられるのであろうか。原価理論の変化の役割を原価理論以外の理論との関連で明らかにしようとする場合に、この点を理論的に分析しておく必要がある。

この問題は、これまでの考察をつうじて示唆されるように、その時代時代の原価理論を特徴づける論理の環となり、またその原価理論の社会的な合意化機能を高めるような流行理論の問題である。この点をシュマーレンバッハ理論にそくして時代的にみた場合に明らかになることは、こうした一般的な流行理論は、国民経済的効用（潜在的需要の充足）→共同経済的経済性（限界効用）→分権的