

ドイツ原価理論における経営価値概念

——シュマーレンバッハ理論にみる原価計算の目的——

奥 山 茂

目 次

- 一 問題の所在
- 二 経営価値法則
- 三 経営価値計算の意味
- 四 結びに代えて
——経営価値による原価計算の意味——

一 問題の所在

所謂費用理論(die Kostentheorie)においてシュマーレンバッハ(Schmalenbach, E.)の果たした役割をここに指摘するまでもなく、その功績の偉大なることは贅言を要しないであろう。「ドイツ経営学のもたらした輝かしい成果の一つに費用理論があるが、その基礎を固めた功績が第一にシュマーレンバッハについて認められることは疑いを容れぬところである⁽¹⁾」といわれる所以である。

この費用理論あるいは費用論 (die Kostenlehre) の研究対象が「コスト (die Kosten)」であることには何人を以てしても異を立てる余地はあるまい。しかし、我が国では通常「アウフヴァント (die Aufwand)」にも「費用」なる語を当て嵌めているのであるから、「費用の一語を以て両者に当て嵌めるとすれば、この限りにおいては「コスト」と「アウフヴァント」とは同義語と解されることとなる。⁽²⁾ ハイネン (Heinen, E.) によれば、⁽³⁾ これは「コスト」と「アウフヴァント」とを同一視する考え方である。所謂費用理論と看做されている諸学説がすべてこれと軌を一にしているならば何も問題は生じない。しかし、ハイネンは、これが経営経済的「コスト」思考の一つの段階であるという。⁽⁴⁾ 更に、彼は他にも三つの段階を指摘する。いわく、⁽⁵⁾ 「コスト」と「アウスガーベン (die Ausgaben)」とを同一視する段階、「コスト」と「アウフヴァント」とを区別する段階、そして「コスト」を「アウスガーベン」「アウフヴァント」とは全く別個に論及する段階、この三つである。

尤も、これらの段階については、ハイネンの見解にみられる如き歴史的発展段階⁽⁶⁾ではなく、「三つの異なる見解と考えるべきである」⁽⁷⁾という指摘があるものの、ここで注意すべきは、「コスト」概念の規定内容に三種のものがあるということである。端的には「コスト」を「アウフヴァント (費用)」とみるのか、「アウスガーベン (支出)」とみるのか、それら以外のものとみるのか、この三通りである。⁽⁸⁾ このことから、所謂費用理論は「コスト」を「費用」とみる学説に対して付けられた呼称と考えられ得ることが明らかとなるのである。所謂費用理論の主張者達が意図すると意図せざるとに関わらず、「費用」理論なる呼称の限りにおいては、ハイネンのいう第一の段階に属する見解と——実質的にはともかく、表現上は実によく——結び付けられてしまうのである。

右の如き解釈の生ずる原因が「費用」理論なる名称にあることは明らかである。勿論、ここでは殊更に「費用」理論なる名称の適否について詮索する必要はない。しかし、ある一つの理論が何を論及対象としているのかを先ず確認

しておくことはこれを批判するためには、是非とも、必要である。ここでは、単に呼称の適否を問うているわけではないのである。しかも、「コスト」を研究対象とする学問が当然の如く存在しているのであり、その学問の名称が「コスト」それ自体に如何なる語を当て嵌めるかということと連動していることに着意すれば、少なくとも、ここでは既存の「費用」なる概念から生ずる先入観から開放されるためにも「コスト」に「費用」なる語を当て嵌めることは適当ではないといわざるを得ない。

これに対して、「コスト」の計算技術的な側面に着目すれば、それに付される金額は原価計算なる計算技法の適用によって算定されていることは明らかである。ここに「コスト」と原価計算との緊密な関係が浮かび上がることとなる。斯くの如く、「コスト」が計算上は他の何物でもなく原価計算なる計算技法によって求められているものであることを手掛かりとして、「コスト」に「原価」なる語を当て嵌めても的はずれではあるまい。その根拠は、「コスト」が原価計算の計算対象であることに在る。このことは、「コスト」を計算対象とする計算技法の名称——これを原価計算と呼ぶことに異をはさむ余地はあるまい——を「コスト」それ自体にも当て嵌めた結果に過ぎぬのではあるが、ここに到って、「コスト」つまり「原価」を研究対象とする「原価理論」の存在が認識されることとなる筈である。

その存在を認識することによって所謂費用理論と原価理論との関係が闡明となる。つまり、所謂費用理論も原価理論とともに「コスト」を研究対象としている点においては軌を一にしているとはいえ、所謂費用理論は、その呼称を手掛かりとする限り原価理論の一種として位置付けられ得るものであるとい得ることである。

かくて、シュマーレンバッハの理論は所謂費用理論ではなく先ず以て原価理論において位置付けられるべきものであるとい得る。その理論が「費用」理論と看做されるべきものであるのか否かの判断は、シュマーレンバッハの理論それ自体に沈潜し、検討した後に初めて為し得るのである。しかし、少なくともシュマーレンバッハがドイツ原価

理論において先駆的な役割を果たしたことはまぎれもない事実であろう。

そこで、ここでの課題は、原価と原価計算との関連に着目し、その原価を研究対象とする原価理論における「原価」観を援用することにより原価計算の意味を解明し得る可能性がある筈であるという観点の下にドイツ原価理論の先駆となったシュマーレンバッハ理論⁽⁹⁾を検討することである。彼の原価理論にみられる「原価」観の援用によって明らかとなる原価計算の意味は果たして如何なるものであろうか。

一 注

- (1) 溝口一雄、費用理論の発展(神戸大学会計学研究会編、シュマーレンバッハ研究、中央経済社 一九五四年、一七九—二二三頁所収)、一八一頁。
- (2) この考え方は、損益計算と原価計算との関連についても、敷衍され得る。したがって、単なる用語上の問題・原価計算領域の問題に止まるものではない重要な問題である。
- (3) Heinen, E., Die Kosten : Ihr Begriff und ihr Wesen : Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung, Saarbrücken 一九五六年、一八頁。
- (4) Heinen, E., Die Kosten : Ihr Begriff und ihr Wesen : Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung (前掲) 一八頁。
- (5) Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Auflage, Wiesbaden, 一九六五年、一九頁。
- (6) Heinen, E., Die Kosten : Ihr Begriff und ihr Wesen : Eine entwicklungsgeschichtliche Betrachtung (前掲) 一八頁。
- (7) 井上康男、原価概念の諸説について(会計 第八〇巻五号、一九六一年、八一—九九頁および第八〇巻第六号、一九六一年、一一四—一二三頁所収)、一二三頁。
- (8) 井上康男、原価概念の諸説について(前掲誌所収)、八一頁 および Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Auflage (前掲) 一九頁。
- (9) 以下のシュマーレンバッハ理論の検討は、原価計算に係る著作のうち以下の文献を手掛かりとしている。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung, I. (Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 第十二卷 一九一九年、二五七—二九九頁および二二—二三五頁所収) Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第四版, Leipzig 一九二七

年(尚、この表題の第五版の邦訳として、土岐政蔵、原価計算と価格政策の原理、東洋出版社、一九二五年がある)、『Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Auflage, Leipzig 一九三四年(尚、この邦訳として、土岐政蔵、原価計算と価格政策(上下巻)、創元社 一九四一年がある)』Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Auflage, Köln und Opladen 一九六三年。

二 経営価値法則

シュマーレンバッハに倣い、ここで我々が問題とすべきは例外なく市場と結合した経営体における原価額の決定法則である。彼は斯かる経営体においては、如何にして原価額が決定されていると捉えているのであろうか。この考察に際しては、先ず彼の事例⁽¹⁾を手掛かりとして、次の二つの場合、つまり(一)市場から得られた原価財の場合⁽²⁾、(二)自己の製造から生ずる原価財の場合⁽³⁾、について、それぞれに適用されている筈の、原価額の決定法則を探り出すことから始めなければなるまい。

(一) 市場から得られた原価財の場合

シュマーレンバッハによれば⁽⁴⁾、この場合には関心の的は主として購入された財であるが、それ以外にも交換によって得られた財、あるいは贈与によって得られた財もここには含まれている。

そこでの彼の事例は次のようなものである⁽⁵⁾。或る紡績工場では綿花が使用されており、これが常に一キロあたり二マルクにて購入され得るならば、綿花の計算価値として二マルクの金額を付すことができる。しかし、綿花の購入価格が二・一マルクに上昇すれば、この金額が綿花の経営価値 (die Betriebswerte) の金額となる。逆に綿花の購入価格が一・八マルクに下落すれば二マルクではなく、この安い金額が経営価値の金額となる。

右の事例から、まず第一に、彼にあっては、購入時の時価が経営価値として捉えられていること、そして、第二に、彼のいう経営価値の金額は、常に購入価格に等しいことがわかる。ここで注意すべきは、綿花の原価額決定に際し、市場の価格動向が単に反映されているということではなく、実際に購入した綿花の購入価格、つまり実際に支出した価値がその決め手となっていることである。実際に購入していないにも拘わらず市場価格の上昇・下落に対応させて原価額が決定されているわけではないのである。このことは、受注と原料の手配とが同時におこなわれた場合を想定すれば、そこから明らかとなる。彼の事例によれば、次の如く考えられ得る。例えば、前年の十二月に綿花の相場二マルクの時点にて受注し、その時点において、当該注文に対して必要な綿花を購入していた場合、注文の履行が綿花の相場二・一マルクとなった今年三月に到って初めて為されたとしても原価額は二マルクを以て計算されねばならない。何となれば前年の十二月時点において当該注文に必要な綿花を二マルクにて既に購入していたのであるから。したがって、この限りにおいては原価額、即ち彼のいう経営価値の金額は実際の支出額に等しいといえることになる。

更にもう一つ注意すべきシュマールレンバッハの指摘がある。いわく、手許にある綿花に二マルクにて購入されたものと二・一マルクにて追加的に購入されたものがある時には、現在の注文のほんの僅かな部分のみが新たに購入された高価な綿花の使用によって履行されてもその原価額が二・一マルクを以て計算されねばならないということである。⁽⁷⁾そしてまた、彼のこの指摘からこの逆の場合も次の如く、類推され得るのである。即ち、手許にある綿花に二マルクにて購入されたものと一・八マルクにて追加的に購入されたものがある時には、現在の注文のほんの僅かな部分のみが新たに購入された低価の綿花の使用によって履行されてもその原価額が一・八マルクを以て計算されねばならぬ筈であるということである。総じて、シュマールレンバッハによれば、「或る注文に対して以前に購入した価格以外の価格にて調達せねばならぬ原料を必要とする時、この追加的に必要とする原料の価格がその部分に対してのみなら

ず履行すべき注文の全体に対して経営価値を決定する⁽⁸⁾のである。斯かる場合の原価額、即ち彼のいう経営価値の金額は、追加的に購入された原料の価値、彼によれば消費の時の価格(時価)⁽⁹⁾によって決定され、経営価値の大きさはその時点の支出額に等しいのである。

とはいえ、右の如き決定法則が常に適用されているわけではない。シュマーレンバッハは、「調達価格も消費の時の価格(時価)も付けられない場合がある⁽¹⁰⁾」という。彼によればその場合には、経営価値は他の観点から算定されることとなるのである。⁽¹¹⁾彼にあっては、これについて二つの場合が想定されている。まず第一に、原料の調達量に制限が加えられている場合がこれに該当する。彼の事例を一般化すれば次の如きものとなる。ある工場において原料A・原料Bという二種の原料を消費しており、そこでは、Aを二〇%、Bを八〇%という組み合わせによっても、Aを八〇%、Bを二〇%という組み合わせによっても作業は可能である。そして、原料Aの原価が六〇マルク、原料Bの原価が四五マルクであり、原料Aはどれだけでも購入できるが原料Bは一日につき四五〇トンしか購入できない。しかも原料Bは一〇%の仕損等が生ずるものとする。右の如き条件の下では、原料Bについて調達量が制限されている為に、実際の作業は原料Aを八〇%、原料Bを二〇%という組み合わせによっておこなわれることとなる。その際には、原料Bの経営価値の金額は購入価格たる四五マルクではなく、五四マルクと計算されるのである。この金額は、原料Aの原価(六〇マルク)を基礎として、これに仕損等の発生割合(二〇%)を乗ずることによって求められている。要するに、調達制限のない原料Aについては、その経営価値の金額は購入価格に一致するが、調達制限のある原料Bについてはその経営価値の金額は購入価格と一致しないだけでなく、原料Aの購入価格が算定の基礎となるのである。

第二に、原料の利用量に制限が加えられている場合が考えられている。シュマーレンバッハによれば、⁽¹³⁾景気判断を誤り、大量の原料を購入した場合がこれに該当する。その場合には、原料の経営価値の金額は、購入価格ではなく、

理論的には、当該原料を将来新たに購入する時の再調達価格からその時までの利息・保管料の金額を差引いた額となる。⁽¹⁴⁾

これら二つの如き、調達・利用量に何らかの制限が加えられている場合と前掲の何らの制限も加えられていない場合とを比較すれば次のことが明らかとなる。すなわち、何らの制限も加えられていない場合の原価の大きさは購入価格それ自体の大きさであり、彼はこれを経営価値の大きさとみている。この場合には購入価格と経営価値とは金額的に一致しているので、ともに原価たり得る。しかし、何らかの制限が加えられている場合の原価の大きさは、購入価格それ自体の大きさではなく、経営価値の大きさによって決まる。この場合には、購入価格と経営価値とは金額的に一致しないので、二つのうち経営価値が選択されることとなるのである。要するに、購入価格と経営価値との大きさが異なる時、彼は経営価値の大きさをもって原価の大きさと看做しているのである。このような場合に初めて経営価値の意義が認められることとなるという得る。彼が「経営価値」概念を導入した理由もそのことに求められるといえよう。とすれば、シュマーレンバッハにあっては、何らの制限も加えられていない場合の原価額についても、そこではたまたま購入価格と経営価値の大きさが一致してはいるものの、この場合にも経営価値の大きさをもって原価額と看做されるべきこととなる。

(二) 自己の製造から生ずる原価財の場合

ここでは、ある企業の経営部門間において移動する原価財が取り上げられねばならない。シュマーレンバッハによれば、⁽¹⁵⁾ そのような財は企業内部において供給する側（ある経営部門）にとっては給付であり、供給される側（別の経営部門）⁽¹⁶⁾ にとっては原価である。とすれば、ここに論及されるべき対象は、「原価財のみならず給付財である」こととなる。

しかし、この給付・原価財は、同一物を供給側と被供給側とから捉えているに過ぎぬのであり、更にシュマーレンバッハの指摘する次の二つ条件を考慮すれば給付財と原価財とを殊更に区別する必要のないことが明らかとなる。つまり、第一に、ある経営部門におけるある物の経営価値は、他の経営部門におけるそれと等しいこと、第二に、個々の経営部門における経営価値と当該企業全体における経営価値の総体とは等しいこと、この二つである。これらの条件の下では、給付財と原価財とはその金額の大きさにおいて常に等しいことが前提となっているので、給付財であれ原価財であれ、その金額の大きさの決定法則が問題の中心となっている限り、給付・原価財の区別の必要はなく、原価財についての大きさの決定法則を考察すれば充分である。

そこで、自己の製造から生ずる原価財についてシュマーレンバッハの例示⁽¹⁷⁾を参照すれば、五つの事例が想定されている。その概要は、おおよそ次のようにまとめられ得る。すなわち(一)原価財を供給する側(以下供給部門をいう)は需要に応じていくらでも対応可能であり、同一の原価財を製造する複数の供給部門における原価の大きさは全体として把握されるので、各供給部門における個々の原価の大きさが同一である場合には、製造量単位当たりの製造原価の金額が経営価値の大きさとなる。(二)複数の供給部門における個々の原価の大きさがそれぞれ異なる場合には、そのうちの最も高い金額が経営価値の大きさとなる。(三)各供給部門ではそれぞれの給付能力の限界に達するまで作業をおこなっているが、需要は増大する一方である場合には、従来の原価の大きさ(一)の如き同一の場合であろうと(二)の如き異なる場合の最高額であろうと、それらに比してより一層高い金額が経営価値の大きさとなる。(四)供給部門が完全稼働しているものの、更に製造量を増大させる可能性がある場合には、増大部分の投資に見合う原価の大きさが経営価値の大きさとなる。(五)供給部門の一つに賃借料の支払いが必要であり、しかも賃借期間が限定されており、その期間の後半には売れ行きが純化してきている場合には、賃借料を含まない原価の大きさ、または他の供給部門の原価の大きさが経営価

値の大きさとなる。

右の事例のうち(一)は、最も基本的な現象形態である。そこでは調達・使用量に何らの制限も加えられることはなく、しかも平均原価の大きさが経営価値の大きさと看做されているのである。このことは、経営価値の大きさと平均原価の大きさが代替可能な値であることを意味している。この場合には、—実際には求められてはいないものものもし求められるとすれば—経営価値の大きさを独自に求めてみても、その計算結果は平均原価の大きさと一致する筈である。要するに、ここでは平均原価の大きさと経営価値の大きさととは一致していると看做されるのである。とすれば、ここに(一)において既に明らかとなっている原価額の決定法則が想起されねばならぬ。つまり、購入価格(ここでは平均原価)の大きさと経営価値の大きさとが一致する場合には、経営価値の大きさを以て原価額と見做す、このことである。

これに対して(二)の事例は、供給部門によって原価の大きさが異なることにより、特定の供給部門に需要が集中する。その結果として特定部門の供給量に影響が生じ、したがって、調達量に制限が加えられている事例と考えられ得る。また、(三)(四)の事例は各供給部門の供給量が限界に達しており、それ故に調達量に制限が加えられている事例と考えられ得る。更に(五)の事例は、特定の供給部門の供給量の増減によって他の供給部門の供給量に影響が生ずる。為に調達量に制限が加えられている事例と考えられ得る。総じて、(二)以下の事例で調達量に制限が加えられている各種の場合が想定されているのである。とすれば、ここでも既に明らかとなっている原価額の決定法則が適用され得る筈である。すなわち、調達・使用量に何らかの制限が加えられている場合には、購入価格の大きさと経営価値の大きさととは異なることとなり、そこでは経営価値の大きさが原価の大きさと看做されるのである。

右の如く、シュマールレンバッハ理論においては原価財の原価額の決定に際し、一貫して「経営価値」法則が適用さ

れているのである。そこでは常に「経営価値」の大きさが問題となり、経営価値なる概念が重要な意味を持つことは明白である。とすれば、シュマレーンバッハいうところの「経営価値」それ自体の検討がここになされねばならぬこととなる。したがって、以下において我々は「経営価値」に関するシュマレーンバッハの見解を吟味せねばならぬこととなる。

二 注

- (1) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、二四頁。
- (2) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一三頁。
- (3) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七頁。
- (4) (5) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一三頁。
- (6) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一四頁。
- (7) (8) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一三頁。
- (9) (10) (11) (12) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一六頁。
- (13) (14) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七頁。
- (15) (16) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七頁 (括弧—奥山)。
- (17) その事例においては、ある褐炭工場では三つの炭田を所有し、褐炭を顧客に販売すると同時に、原料としてこれを二つの自己経営の練炭工場にも供給していることが想定されている。そして、炭田において練炭工場の需要と自己の販売部の需要とが全く客観的に平均化される為に、炭田が褐炭を直接には販売せず、工場に付属する販売部門を通じてこれを販売することが仮定されている。 Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七一—一八頁。

三 経営価値計算の意味

既に述べた如く、原価額の決定に際しシュマレーンバッハいうところの経営価値法則が適用されているとすれば、(総)原価それ自体の本質が明らかにされねばならぬ、何となれば、経営価値の大きさを以て原価額と観る彼の理論に

において、我々としては原価の本質規定の手掛かりを経営価値に関する彼の本質規定に求める他に途はないと考えられ得るからである。

とはいえ、経営価値の本質解明の為に、その経営価値の計数的側面に着目すれば、計算上求められた数値（これがその経営価値の大きさに他ならぬ）が何を意味しているのかを明らかにすることが必要となるのである。この数値の意味解明を俟って初めて経営価値の本質、延いてはシュマーレンバッハの「原価」観が明らかとなるのである。更にまた、その数値の意味解明の為に、それがどのように算定されているのかということも明らかにされねばならぬ、シュマーレンバッハのいう経営価値の計算についての考察が必要なる所以である。したがって、ここでの我々の課題は、彼のいう経営価値計算の意味の解明でなければならぬこととなる。

その為の手掛かりとして我々は、シュマーレンバッハにあっては、単純なる支出計算と経営価値計算との区別が前提となること⁽¹⁾に着意せねばならぬ。そして、これらの計算を、原価計算にそれぞれ組み込むことによって、一方では単純なる支出計算による原価計算、他方では、経営価値計算による原価計算が生ずるのであるが、これが我々の具体的な考察の対象となる。彼は、支出計算による原価計算を大衆的な原価計算（die Selbstkostenrechnung der großen Masse）と呼ぶ⁽³⁾。彼によれば⁽⁴⁾、この計算においては製造工程にて消費された財は、実際におこなわれた支出、すなわち調達価格によって評価される。また、彼は多くの場合において支出と経営価値とは同一であるので、この場合には単純なる支出計算による原価計算と経営価値計算による原価計算とは結果において一致するともいう⁽⁵⁾。このことは、多くの場合において経営価値計算による原価計算における消費財評価額が単純な支出計算による原価計算におけるそれと一致していることを意味している。彼によれば⁽⁶⁾、具体的には賃金・給料、更には長期にわたり価格変動のない場合または僅少な価格変動しかない場合の購入材料などの費目がこれに該当する。このような場合には、二種の計算方法

による計算結果に違いは見られず、理論的には、どちらか一方の計算方法——実際には単純なる支出計算による原価計算——を以てすれば充分であろう。

しかし、多くの場合には右の如く対応できるとしても、少数とはいえ右の如くには対応できない場合、つまり例外的な場合が存在しているとすれば、しかも、そのような場合に経営価値計算による原価計算が際立つのであるとすれば、ここでは寧ろその数少ない場合——単純なる支出計算による原価計算と経営価値計算による原価計算とに相違のみられる場合——について考察してみることが必要となる。シュマーレンバッハによれば、⁽⁷⁾「原料の価格が著しく高騰するか下落した時には、経営価値による原価計算において調達価格（購入価格）ではなく、例えば当該期間、つまりその月の市場価格の時価⁽⁸⁾」による計算がなされる。このことは、消費原料の調達価格が以前の月ののものであって、それが高価なものであっても安価なものであっても同様である。⁽⁹⁾このような場合には、調達価格は最早採用され得ず、それ以外の価格例えば市場価格の時価が経営価値の大きさとして原価計算に採り入れられることとなる。

とはいえ、右のシュマーレンバッハの指摘から明らかな如く、彼にあっては市場価格の時価が絶対的な数値と看做されているわけではない。このことは、経営価値による原価計算を時価原価計算（die Tageswertkalkulation, die Tageswertrechnung）と呼称することには否定的な彼の見解⁽¹⁰⁾からも明らかである。いわく、『時価』は多くの場合において経営価値となることは既に述べた通りである。この場合においては『経営価値計算』は『時価原価計算』と同一である。しかし、経営価値計算が時価以外の全く別の事情によって確定される多くの場合は、『時価原価計算』の概念によっては把握されないのである。⁽¹¹⁾彼によれば「時価原価計算」の概念は、綿花・銅の如き価格の著しく変動する原料にはよく当て嵌まるものの、問題の一端を把握したに過ぎぬのである。⁽¹²⁾

右の検討において我々は、単純なる支出計算による原価計算と経営価値計算による原価計算とに相違のみられる場

合の一例として、価格変動の著しい場合の消費材料の評価額に着目してみたのである。その場合には、経営価値計算による原価計算においては、評価額として時価が用いられ得ることが明らかとなったものの、それと同時にまた時価が絶対的尺度とはなり得ないことも明らかとなった。別言すれば、時価の採用は、経営価値計算による原価計算の一部に過ぎないことが明らかとなったのである。

そこで、視点を変えて単純なる支出計算による原価計算と経営価値計算による原価計算との計算結果に大きな差を生ずる場合、彼によれば、「操業度が低く、固定原価が部分的にのみ利用される場合⁽¹³⁾」に着眼すれば、その場合の経営価値計算それ自体はどのようなものとなるのであろうか、経営価値計算による原価計算において、その根幹をなす経営価値計算自体の意味が先ず解明されねばなるまい。

この考察に先立ち、原価態様との関連における彼の原価分類を概観しておくことが必要となる。何となれば、彼にあって原価態様に影響を及ぼす要因としては操業度⁽¹⁴⁾——具体的には生産量——のみが考えられているに過ぎず、他の影響は除外されており、為に操業度と原価分類とは極めて緊密に結び付けられているからである。現に彼は、「比例原価、固定原価等の概念は操業度との依存関係という観点の下においてのみ解釈されるべきものである。原価の大きさに作用する他の影響は除外して考えるべきである⁽¹⁵⁾」という。斯かる観点の下に生ずる固有の概念が経営価値計算の構造を明らかにする為の重要な手掛かりとなり得るとすれば、これらについての彼の見解を等閑に付すわけにはゆくまい。シュマーレンバッハによれば、次の例が四つの原価分類をすべて示している⁽¹⁶⁾。

年度	生産量	原価	単価	
1908	500	100,000	200	固定域
1909	800	100,000	125	
1910	1,000	100,000	100	
1911	1,200	108,000	90	遞減域
1912	1,600	128,000	80	
1913	2,000	150,000	75	
1914	2,400	180,000	75	比例域
1915	2,800	210,000	75	
1916	3,200	256,000	80	
1917	3,600	324,000	90	遞減域
1918	4,000	400,000	100	

右の例示において、一九〇八年から一九一〇年までの三年間の各年度の総原価の大きさは一定、つまり固定的である。このような現象形態の原価を彼は固定原価と呼ぶ⁽¹⁷⁾。彼によれば、ここにいう固定原価とは「操業度によって作用されない原価を意味する⁽¹⁸⁾」。それは、生産量が二倍になっても常に元の大きさのままである⁽¹⁹⁾。

次に、一九一〇年から一九一三年までの四年間の各年度の総原価の大きさは、年々増加してはいるものの、その割合を生産量の増加と比較してみると、一九一〇年から一九一一年については前者の八%に対して後者は二〇%、一九一一年から一九一二年については前者の一〇%に対して後者は二〇%、一九一二年については前者の一〇%に対して後者の三三%という具合に生産量の増加割合に比して総原価の大きさの増加割合は小さい。斯かる現象形態を彼は遞減と呼ぶ⁽²⁰⁾。彼は、このような遞減を経営遞減ともいう⁽²¹⁾。そして、彼はこのような性質の原価を遞減原価と呼ぶ⁽²²⁾。

また、一九一三年から一九一五年までの三年間の各年度の総原価の大きさは年々増加しており、その割合を生産量の増加割合と比較してみると、初年度から二年度目についてはともに二〇%の増加であり、二年度目から三年度目にはそれと同一量・額の増加がみられ、総原価の大きさと生産量との増加の度合いは一致している。彼は、このような現象形態の原価を比例原価と呼ぶ⁽²³⁾。彼によれば、ここにいう比例原価とは「操業度に対して比例的関係にある」⁽²⁴⁾原価を意味している。それ故に、これは「増減する生産量に応じて増大したり、減少したりするもの」⁽²⁵⁾であることとなる。

更に、一九一五年から一九一八年までの四年間の各年度の総原価の大きさは年々増加しており、その割合を生産量の増加割合と比較してみると、一九一五年から一九一六年については前者の二一%に対して後者の一四%、一九一六年から一九一七年については前者の二六%に対して後者の一二・五%という具合に生産量の増加割合に比して総原価の大きさの増加割合は大きい。斯かる現象形態を彼は通増と呼ぶ⁽²⁶⁾。彼によれば、これは「過大操業の場合の典型的な現象である」⁽²⁷⁾。彼は、このような性質の原価を通増原価と呼ぶ⁽²⁸⁾。

以上の四種のもものは、操業度、具体的には生産量との関連においてみられる総原価の態様である。とはいえ、「総原価は個々の原価によって構成されている」⁽²⁹⁾。そして、「これらの個々の原価もまた比例性、固定性、通減性および通増性を備えている」⁽³⁰⁾。つまり、総原価の構成要素たる個々の原価についても、それぞれが四種の態様のいずれかを示すのである。尤も、彼も指摘している如く、「総原価が通減する場合に、すべての個々の原価が通減的であり而も均等に通減的な性質を有していなければならぬわけではない」⁽³¹⁾。例えば、個々の原価が比例的なものと固定的なものとの二種の原価から構成されているとすれば、総原価は通減的なものとなる⁽³²⁾。あるいは、個々の原価が通減的なものと通増的なものことから構成されていれば、総原価は通減的か通増的か比例的なものとなる⁽³³⁾。更には、個々の原価が通増的なものと比例的なものことから構成されていれば、総原価は弱い通増的なものとなる⁽³⁴⁾。要するに、四種の原価態様は個々

の原価において発現しており、総原価の態様はその一体化したものと現れていると考えられ得るのである。

原価の態様が個々のものとしてであれ、総原価としてであれ、特定の操業度において特定の姿を見せるとしても、ここで注意すべきは、シュマレーンバッハにあって原価態様に着目した原価分類より寧ろそのような特徴を備えた原価——具体的に固定原価、逓減原価、比例原価、逓増原価なる四種の原価——の生ずる操業度（生産量）に関心が寄せられていることである。つまり、彼は、固定原価、逓減原価、比例原価、逓増原価よりもこれら四種の原価を生み出す特定の操業度（生産量）に着目しているのである。その特定の操業度（生産量）とは、総原価が固定的となる操業度（生産量）、総原価が逓減的となる（生産量）、総原価が逓増的となる操業度（生産量）に他ならない。ここに既述の如く彼が操業度（生産量）との依存関係において固定原価、比例原価等の概念を解釈すべきであるという理由があるといえる。

右の四つの操業度（生産量）のうち、総原価が比例的となる操業度（生産量）と総原価が逓増的となる操業度（生産量）の下では、総原価が比例的に増大する程度あるいは総原価がそれ以上に逓増する程度の操業がおこなわれている筈である。これに対して、総原価が固定的となる操業度（生産量）、あるいは総原価が逓減的となる操業度（生産量）の下では、総原価が変動しない程度または総原価が少しずつ増大する程度の操業しかおこなわれていない筈である。

とすれば、我々はここに一つの手掛かりを得たこととなる。即ち、彼のいう操業度が低く、固定原価が部分的にしか利用されていない場合とは、具体的には右の四つの操業度（生産量）のうちの総原価が固定的となる操業度（生産量）と総原価が逓減的となる操業度（生産量）であると考えられ得るのである。しかし、彼の指摘にみられる如く、「すべて固定原価のみにて操業する経営体は現実には存在しない⁽³⁵⁾」のである。また仮に、多種の固定原価・比例原価・逓減原価・逓増原価部分の混合物たる総原価が結果として、純固定原価たり得るとしても、それは単なる偶然か一時的な現

象に過ぎぬ⁽³⁶⁾のである。とすれば、総原価が固定的となる操業度（生産量）は現実にはあり得ない筈の、あるいはあり得ても極めて稀な水準であると言わざるを得ない。したがって、ここに殊更にこの水準までも考慮するに及ばず、彼のいう操業度の低い場合として具体的には総原価が通減的となる操業度のみを考えれば十分であることが明らかとなる。

しかも、シュマーレンバッハによれば、総原価が通減的となる操業度（生産量）において、例えば通減が非常に強い場合⁽³⁷⁾——これは、例えば鉄道、運輸、倉庫などの流通経営にみられる現象である⁽³⁸⁾——には、総原価は「固定原価に類似する」⁽³⁹⁾様相を示すのである。逆に、通減が弱い場合⁽⁴⁰⁾——これは、織物、木製品、金物製品、皮革、紙器などの工業においてみられる現象である⁽⁴¹⁾——には、総原価は「比例原価に近似する」⁽⁴²⁾様相を示すのである。このような特徴が、総原価の通減的な操業度（生産量）において見出され得るが故に、我々はこの操業度（生産量）を好個の分析対象と看做し得るのである。

それでは、斯かる操業度（生産量）の下での経営価値計算とは果たして如何なるものであろうか。この操業度（生産量）において、通減原価の生ずることは、既述の通りである。シュマーレンバッハによれば、これは、操業度（生産量）との関連において固定的部分と比例的部分とに分解され得る⁽⁴³⁾。逆に言えば、彼は通減原価を固定部分と比例部分とから成る混合原価と捉えているのである⁽⁴⁴⁾。例えば、前掲の事例より通減原価の生ずる操業段階、つまり総原価が通減的となる操業段階のみを抽出すれば、次の如くなる⁽⁴⁵⁾。

年度	生産量	原価	単価
1910	1,000	100,000	100
1911	1,200	108,000	90

1912	1,600	128,000	80
1913	2,000	150,000	75

「この例では、原価の態様は完全に均等というわけではない。最初は遞減が著しいが、操業度（生産量）が増大するにつれて次第に輕減している。⁽⁴⁶⁾」しかし、「この不均等が大きくはあり得ない⁽⁴⁷⁾」ので、これを全く無視すれば、一九一〇年と一九一一年とについて、次の計算がおこなわれ得る。⁽⁴⁸⁾

生産量	原価
1,000 単位	100,000
1,200 単位	108,000
差異 200 単位	8,000: 1 単位あたりの原価 40

この計算は、前年比二〇〇単位の追加生産に要した原価が八、〇〇〇となることを示している。つまり、生産量が増加（二〇〇単位）したことにより、これに比例して原価も増加（八、〇〇〇）したと看做されているのである。したがって、この場合には生産量一単位あたりの原価四〇は比例的部分と考えられ得るのである。とすれば、操業度（生産量）一、〇〇〇—一、二〇〇単位の間は、次の如く分解され得る。⁽⁴⁹⁾

生産量	総原価	比例的部分	固定的部分
1,000 単位	100,000	$40 \times 1,000 = 40,000$	60,000
1,200 単位	108,000	$40 \times 1,200 = 48,000$	60,000

尤も、「この計算は操業度（生産量）一、〇〇〇—一、二〇〇単位の間においてのみ正しく、またここでは均等な遞減が生ずるという前提の下にのみ正しいのである。⁽⁵⁰⁾」このことは、次の操業段階について、同様の計算をおこなえば明らかとなる。そこで、操業度（生産量）一、二〇〇—一、六〇〇単位の間での計算を示せば次の如くなる。⁽⁵¹⁾

年度	生産量	原価
1911	1,200 単位	108,000
1912	1,600 単位	128,000
差異 400 単位		20,000: 一単位あたりの原価 50

この計算は、前年比四〇〇単位の追加生産を要した原価が二〇、〇〇〇となることを示している。つまり、生産量が増加（四〇〇単位）したことにより、これに比例して原価も増加（二〇、〇〇〇）したと看做されているのである。したがって、この場合には、生産量一単位あたりの原価が五〇が比例部分と考えられ得るのである。故に、操業度（生産量） $1,1100-1,600$ 単位の間の総原価（ここでは通減原価）は次の如く分解され得る⁽⁵²⁾。

生産量	総原価	比例的部分	固定的部分
1,200 単位	108,000	$50 \times 1,200 = 60,000$	48,000
1,600 単位	128,000	$50 \times 1,600 = 80,000$	48,000

この計算も、操業度（生産量） $1,1100-1,600$ 単位の間においてのみ正しいに過ぎない。このことは、更に次の操業段階においても同様である。因に、操業度（生産量） $1,600-2,000$ 単位⁽⁵³⁾の間の計算結果だけ示せば次の如くなる。

生産量	総原価	比例的部分	固定的部分
1,600 単位	128,000	$55 \times 1,600 = 88,000$	40,000
2,000 単位	150,000	$55 \times 2,000 = 110,000$	40,000

以上の計算例から、通減原価を比例的部分と固定的部分とに分解する際に、最終的な追加生産量とこれに要した原価が生産量全体の総原価に占める比例的部分の基準となっていることがわかる。しかも、この考え方が、二・において明らかとなった経営価値法則、就中注文履行の為に追加的に購入した原価財の価格をもって経営価値の大きさと看

做すことと軌を一にしていることを我々は看過してはならぬ。ここでも、経営価値法則と同様の考え方が適用されているのである。

右の如く、逓減原価の分解に際し、経営価値法則と同様の考え方が適用されているとすれば、経営価値計算の意味解明の手掛かりを得る為には、この計算と関わりのありそうなこの分解について更に検討を加えることが必要かつ有効であると考えられ得る。そこで、斯かる問題意識の下にこれに関するシュマーレンバッハの説明に着目してみると前掲の逓減原価の分解の計算例における一単位あたりの原価は、彼が以前「⁽⁵⁴⁾比例率」と呼称していたものに他ならないことがわかる。そして、これにある年度の生産量に乗ずることによって求められたものが、既に明らかな如く、総原価に占める比例的部分の大きさである。彼によれば、この大きさが経営価値の大きさを意味しているのである。⁽⁵⁵⁾したがって、経営価値とは総原価に占める比例的部分であるとい得る。

経営価値の意味が右の如く規定され得るとすれば、経営価値の計算は、比例率に年度生産量に乗ずることによってなされていること、そしてその比例率は最終的な追加生産に要した原価の大きさをその生産量にて除することによって求められていることが明らかとなる。

かくて、ここに経営価値計算の意味が明らかとなる。すなわち、経営価値計算とは総原価に占める比例的部分の計算であるとい得る。つまり、経営価値計算は、逓減原価の分解に際して適用されている計算それ自体に他ならぬのである。シュマーレンバッハにあっては、逓減原価の分解の際に、先ず以て比例率が求められ、次にこれを基準として総原価に占める比例的部分が求められ、最後に総原価に占める比例的部分以外の部分が固定的部分として把握されているのである。

そこで、経営価値計算の意味が右の如く考えられ得るとすれば、経営価値計算による原価計算の意味は果たして如

何なるものか、何故総原価に占める比例的部分の把握がなされているのか、そしてこの部分の把握が原価計算上いかなる意味を持っているのか、このことが更に究明されねばならぬこととなる。

三 注

- (1) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七一頁。
- (2) これら二種の原価計算は純粹なものとしては現実には存在していない。これらは、いわば理念的なものである。シュマレーンバッチにあつては、現実の原価計算において、これらの原価計算の一部がそれぞれ顕現していると考えられているのである。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七八—一七九頁および Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、二九〇—二九二頁。
- (3) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七一—一七二頁および Kostenrechnung und Preispolitik, (前掲)、二八二頁。これは、本書の前の版では全部原価計算と呼ばれていたものである。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七一頁、および Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、二七六頁。
- (4) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七一頁、および Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、二七六頁。
- (5) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七二頁、および Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、二八二頁 (傍点—奥山)。
- (6) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一九四頁。
- (7) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一九四頁 (傍点—奥山)。
- (8) (9) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一九四頁。
- (10) (11) (12) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七三頁、および Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、二八三頁。
- (13) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、一七頁。
- (14) 厳密には反応度というべきか、井上教授によれば、固定原価、比例原価、遞減原価、遞増原価なる分類は反応度による分類である。その反応度 (r) は、原価の変動率を操業度の変動率にて除することによって求められ、固定原価は $r=0$ 、比例原価は

「 π 」、通減原価は「 π 」の、通増原価は「 π 」となる。井上康男、管理原価計算論、森山書店、一九六八年、一四—一五頁。また、シュマレーンバッハにあっては、操業度が具体的には生産量を意味していることは以下の検討における彼の見解より明らかである。この見解に対して、例えば溝口教授は「操業度と生産量が無反省に同一視されている」という。同教授によれば、「多品種生産とか個別生産の経営においては、統一的な測定数値として生産量を用いることができないにもかかわらず、それらの場合についての説明を行わずに漠然と一般的に生産量をもって操業（度）をみているところに問題がある」のである。溝口一雄、経営費用と生産量（会計、第七五巻第三号、一九五九年三月、一四—二〇頁、および第七五巻第五号、一九五九年五月、五〇—六三頁所収）、一七頁。

- (15) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、二九—三〇頁。
- (16) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二九—三〇頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、四—五頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、七—八頁。
- (17) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二八—二九頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、四—五頁。彼は「これが「定着した原価（die feste Kosten）」と同じではない」。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁。
- (18) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二八—二九頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、四—五頁。
- (19) Schmalenbach, E., Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, (Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 第三巻、四—五頁所収）、四—五頁。
- (20) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二九—三〇頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、六—七頁。
- (21) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二九—三〇頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、六—七頁。土岐教授によれば「これは操業増進による通減である」。土岐政蔵、原価計算と価格政策（上巻）（前掲）、九五頁。
- (22) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I（前掲誌所収）二九—三〇頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版（前掲）、三—四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版（前掲）、六—七頁。この通減原価を給付単位当たりに計算す

れば、操業度の増大に応じて単位価格は小さくなる。為に、固定原価にも見られるこの特徴に着目して、人あってこれを変動原価とす。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二八八頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三三頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 六三頁。

(23) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二八四頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三〇頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 四七頁。シュマーレンバッハによれば、古い文献では、これは時には「恒常原価 (die konstante Kosten)」といわれている。なぜならば、それが給付単位当たり計算すれば常に同一額となるからである。今日では、この概念は用いられていない。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三二頁。

(24) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三〇頁。

(25) Schmalenbach, E., Theorie der Produktionskosten-Ermittlung, (前掲誌所収) 四二頁。

(26) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九一頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三九頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 六九頁。

(27) (28) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九〇頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三九頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 六九頁。

(29) (30) (31) (32) (33) (34) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九三頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 四三頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 七六頁。

(35) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三二頁。

(36) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 五二頁。

(37) (38) (39) (40) (41) (42) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二八九頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 三八頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 六四頁。

(43) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九五頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲) 四五頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲) 七九頁。後藤教授は、シュマーレンバッハが原価を比例的部分と固定的部分とに分解するという場合の固定的部分が前述の固定原価とは無関係であるという。後藤幸之助、経営費用論の一節 (会計、第五一卷第六号一九四三年二月、一一一—一八頁所収) 一六頁。

- (44) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九四頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四四頁。この二つは、通増原価についても同様である。
- (45) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九四頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七八頁。
- (46) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九四頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七八頁。(括弧—奥山)
- (47) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九四頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七八頁。
- (48) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九五頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四四頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七八頁。
- (49) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 二九五頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四五頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七九頁。この引用では、表示形式を変更している。
- (50) (51) (52) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I (前掲誌所収) 二九五頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『四五頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七九頁。
- (53) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I (前掲誌所収) 二九六頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『四五頁、Kostenrechnung und Preispolitik, 第八版 (前掲)、『七九頁。
- (54) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 三二二頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『五三頁。
- (55) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung. I. (前掲誌所収) 三二二頁、および Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版 (前掲)、『五三頁。尤も、前者においては計算価値 (die Kalkulationswerte) なる概念が後者においては経営価値に置き換えられているのではあるが、『シューマレーンバッハ』にあっては両者は同義に解されているのである。

四 結びに代えて

——経営価値による原価計算の意味——

これまでの検討において、我々はシュマーレンバッハ理論に基づき原価財の原価額の決定に際して経営価値法則の適用されていること、また経営価値計算が比例率の算定と総原価に占める比例的部分の算定とから成り、経営価値計算の意味が総原価に占める比例的部分の把握にあることを明らかにした。

とはいえ、経営価値法則と経営価値計算とが如何なる関係にあるのかということについてはその全容は未だ明らかにはなっていない。既に二、において明らかな如く、原価財の原価額の決定に際し、特に調達量・使用量に制限の加えられている場合には調達価格と経営価値とはその大きさにおいて一致せず、そこでは経営価値の大きさが原価の大きさと看做されているのである。このような原価額の決定法則が経営価値法則に他ならぬのであるが、その場合の経営価値の大きさが購入価格、(再調達)時価ではないことは明らかとはいえ如何なるものであるかは不分明のままである。それではそのような経営価値をも含むこの法則と経営価値計算とはどのように結び付くのであろうか。このことがまずここに明らかにされねばならぬ。

そこで、経営価値法則と経営価値計算との関連性を探るべく、シュマーレンバッハの示す次の計算例⁽¹⁾に着目してみると、経営価値それ自体の持つ別の意味が明らかとなる。

支出主義による計算		経営価値主義による計算	
一単位の比例原価	110	一単位の比例原価	110
一単位の固定原価	160		

一単位の原価	270		
純利益 10%	27	総利益 100%	110
提供価格	297	総提供価格	220

これらの計算において最終的に求められているものは提供価格であるので、両計算は価格計算と呼ばれ得るものである。ここでは、これらの計算が支出計算による原価計算の結果および経営価値計算による原価計算の結果をそれぞれ含んでいることを我々は看過してはならぬ。この場合には、操業度（生産量）および個々の原価の発生状況は両計算において全く一致しているものと仮定され⁽²⁾、しかも支出原価と経営価値とはその大きさにおいて一致している。両者の相違は、彼のいう固定原価⁽³⁾が計算上表面に現れているか否か、そして純利益付加か総利益付加かという二点において見出され得る。

彼は、この計算例によって「純然たる支出を以て計算しても、ここでは比例原価と同じ大きさの経営価値のみを以て計算しても修正が利益付加によってなされるのであるから、その製品の価格水準は大体において同程度となる⁽⁴⁾」ことを示そうとしたのである。しかし、我々にとってはそのことよりもむしろこの計算例に係る次の指摘が興味深いのである。いわく、経営価値を以て計算する場合には純利益率ではなく、総利益率が付加される⁽⁵⁾。この総利益の付加は単に利益のみならず、固定原価をも補填しなければならぬが故に、純利益の付加よりも高くなければならぬのである⁽⁶⁾。とはいえ、総利益を如何なる大きさにするのかということは市場の状態如何によるのであり、通常の状態であれば総利益率は一〇〇%となるが、更に大きくすることもあり得るし、逆により小さくせざるを得ないこともある⁽⁷⁾。ただし、それが〇%を下回することは決してない⁽⁸⁾。何となれば、価格が原価額以下になること、端的には限界原価を下回ること⁽⁹⁾は許されないからである。

右の彼の指摘から先の計算例における経営価値の持つ意味が明らかとなる。つまり、彼の計算例では比例原価の大きさが経営価値の大きさを示しているのであるが、それは同時に彼のいう限界原価の大きさでもあるのである。彼によれば、「経営価値を以て計算された原価は、通常の場合における価格の最低限度となる⁽¹⁰⁾」のである。この限りにおいて、経営価値は限界原価と特徴づけられ得る。とすればここに、総原価に占める比例的部分の把握の意味が限界原価の把握にあることが明らかとなる。

この限界原価について、シュマーレンバッハは次の如く述べている。すなわち、「限界原価は各種の調達方法によって生ずるのみならず、各種の異なる操業度においても生ずる。前者のうち通常は最も高価なものが限界原価を生み出すと考えられている⁽¹¹⁾」。また、これに対して異なる操業度においては通減原価の場合に限界原価はもっとも安くなる⁽¹²⁾。とすれば、この観点から二における経営価値法則の適用例、特に購入価格、時価以外の大きさが経営価値の大きさと看做されている場合を考察してみると、市場から得られた原価財についても自己の製造から生ずる原価財についても経営価値の大きさと看做されていたものはこの限界原価の大きさであると考え得ることとなる。

このことから、経営価値法則の適用には三種の型のあることが明らかとなる。即ち、時には購入価格（調達価格）、またある時には（再調達）時価、更に別の時には限界原価がそれぞれ経営価値の大きさと看做されているのである。したがって、シュマーレンバッハのいう経営価値の実体は一義的に規定され得るものではないといわざるを得ない。

経営価値の実体が右の如く考えられ得るとすれば、経営価値計算もまた、その実体は一義的に規定され得ない筈である。それは、ある時には購入価格による計算であり、またある時には（再調達）時価による計算であり、更に別の時には限界原価による計算となるのである。したがって、経営価値計算にも三つの型が考え得る。斯くの如く、経営価値法則と経営価値計算とがそれぞれの実体において共に三つの型を備え、それらが互いによく対応しているとすれ

ば、ここに経営価値法則と経営価値計算との関係が明らかとなる。つまり、経営価値法則に基づく経営価値計算がおこなわれていると考えられ得るのである。したがって、これらが相俟って、購入原価あるいは(再調達)時価、あるいは限界原価に基づく原価財の評価計算がおこなわれているといい得る。とりわけ、限界原価に基づく評価計算において経営価値法則と経営価値計算との特徴が最もよく顕現しているのである。

彼は、このような経営価値法則に基づく経営価値計算を原価計算に組み込むのであるが、それが右の如き性質を有しているとするれば、時価原価計算なる名称も、あるいは限界原価計算⁽¹³⁾なる名称も、更には比例原価計算⁽¹⁴⁾なる名称もすべて経営価値法則に基づく経営価値計算の組み込まれた原価計算のある一面を表現しているに過ぎぬことは明白である。彼が、購入価格と(再調達)時価と限界原価とをすべて包含する「経営価値」なる概念を導入し、経営価値計算なる名称に固執した⁽¹⁵⁾所以に他なるまい。

これまでの検討において、経営価値計算は経営価値法則に基づいておこなわれていること、しかも経営価値法則に基づく経営価値計算には三つの型のあることが明らかとなった。それでは、この経営価値法則に基づく経営価値計算の組み込まれた原価計算、端的には経営価値による原価計算—シュマーレンバッハのいう経営価値計算による原価計算—is、如何なる意味を持つのであろうか。

右において既に明らかな如く、経営価値法則に基づく経営価値計算に三つの型があるとすれば、これが組み込まれた原価計算、即ち経営価値による原価計算にも三つの型が考えられ得る筈である。第一の型としては、経営価値による原価計算の実体が購入原価による原価計算である場合、第二の型としてはその実体が(再調達)時価による原価計算である場合、第三の型としてはその実体が限界原価による原価計算である場合が、それぞれ考えられ得る。

右の如く、経営価値の実体を手掛かりとすれば、経営価値による原価計算として三つの型の存在が考えられ得るの

である。この経営価値による原価計算が三つの型を包摂している理由は、既に明らかな如く、経営価値の実体が単一ではなく、三種のものによって形成されていることにある。このことは、「経営価値」概念が広義に適用されていることを意味しているのである。

しかし、ここで注意すべきは、経営価値の実体として三種のものがあるとはいえず、これらは並列的に位置づけられるものではないということである。つまり、購入価格と（再調達）時価とは個々の原価項目の金額の性質、即ち個々の原価項目の評価に係る観点から捉えられており、限界原価はこの評価に係る観点のみならず、これとは異なる基準、即ち原価項目の計算範囲に係る観点からも捉えられたものであることに我々は、留意せねばならぬ。彼にあっては、限界原価が原価項目の評価の観点とその計算範囲の観点の二つの側面から捉えられているのである。しかも、既に明らかな如く、限界原価を実体とする経営価値による原価計算は、まさに原価計算の一つの方式に他ならぬのである。

とすれば、経営価値による原価計算として考えられていた三つの型が、評価・計算方式を基準として更に二つの型にまとめられ得ることとなる。つまり、購入価格または（再調達）時価による評価に基づく原価計算と限界原価による原価計算との二種である。前者は原価項目の評価のみに関する計算であり、後者はそれ自体が一つの独立した原価計算となるものである。これらが一体となって経営価値による原価計算を構成しているとすれば、経営価値による原価計算の意味は、三種の評価計算とこれに基づく比例原価の計算にあることが明らかとなる。前掲の計算例においては、経営価値主義による計算の唯一の要素たる比例原価―その評価を三種のうちのいずれのものにするのかは、経営環境に依存するとしても―の大きさの決定に経営価値による原価計算の使命が存するといえる。

以上の検討において、我々は原価と原価計算との関連に着目し、その原価を研究対象とするシュマーレンバッハの原価理論の援用、具体的には彼の拠って立つ「原価」観に立脚することにより、原価計算の意味解明を試みたのであ

る。その結果として、彼の「原価」観の下では、つまり彼のいう「経営価値」概念の下では、評価基準として購入価格、(再調達)時価、限界原価の三種が、また計算範囲として限界原価(比例原価)が考えられ得るのである。そして、斯かる観点の下に、原価計算の一つの目的として限界原価(比例原価)の計算という目的の存在が明らかとなるのである。彼によれば、⁽¹⁶⁾この計算によってのみ下層管理者の給付能力が測定され得るのである。

ここではシュマールレンバッハの原価理論が「経営価値」概念の導入をその特徴とする理論であることは明らかとなったものの、彼の原価理論が所謂「費用理論」であるのか否かの検討にまでは至っていない。周知の如く、彼の原価理論は時代背景との関わりから価格政策にまで言及しているのみならず、我が国の会計理論に今尚強い影響力を有する「動的貸借対照表」の理論とも関連している筈であるが、ここでは専ら経営価値による原価計算にのみ焦点をあてて、その本質解明に及んだのである。為に、ここには彼の原価理論の一端が詳らかにされたに過ぎない。彼の原価理論の更なる検討、延いてはその援用による現実説明は後日を期されなければならない。

四 注

(1) 厳密には、彼の計算例では製品一、製品二という二種の製品についてのそれぞれの計算が示されているのであるが、ここでは製品一についての計算のみを取り上げた。Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)、一七五頁。

(2) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)、一七四頁。

(3) これは、総原価に占める固定的部分ではなく、製品一単位あたりの原価に占める固定的部分を意味していると考えられ得る。

(4) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)、一七五頁。

(5) (6) (7) (8) (9) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)、一七五頁。

(10) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)、一九五頁。

- (11) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)五五頁。
- (12) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)五六頁。
- (13) (14) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)一七三頁。
- (15) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)一七三頁。彼は何れの場合にも適用され得る「経営価値計算」なる語を用いることとしたといふ。
- (16) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 第六版(前掲)三頁。