

Schmalenbach の部分原価思考

阪 口 要

はじめに

西ドイツにおける部分原価計算論の展開を何らかの形で取り扱う以上、Schmalenbach の原価理論および原価計算論を無視することは許されないものと考えられる。というのは、彼に続くその後の論者における部分原価計算論の展開をみると、その歴史の変遷あるいは論理的展開の出発点として、Schmalenbach の原価理論ないし原価計算論を基礎にしているものが少なくないからである。

たとえば Layer は、補償貢献額計算の一形態として Schmalenbach の経営価値計算を挙げ、その研究の出発点としているし¹⁾、Mellerowicz も、「Schmalenbach は、経営における一般的評価原則として限界原理を用いることを主張した最初の人²⁾」であり、「Schmalenbach によって開発された経営価値計算は、その本質において、今日ディレクト・コストイングと呼ばれる部分原価計算システムに一致している³⁾」と述べている。また Kilger は、「ドイツにおける限界計画原価計算およびそのほかの部分原価計算システムへの移行を容易にした最も重要な基盤の1つは、Schmalenbach の原価理論であると一般に認められ⁴⁾」しており、「Schmalenbach の

1) Layer, M., *Möglichkeiten und Grenzen der Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung im Rechnungswesen der Unternehmung*, Berlin 1967, S. 22-24 u. 36.

2) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 6. Aufl., Freiburg i. B. 1977, S. 77.

3) Mellerowicz, a. a. O., S. 80.

4) Kilger, W., *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 8. Aufl., Wiesbaden 1981, S. 82.

経営価値計算は、損益分析の領域において、必然的に補償貢献額計算につながる⁵⁾』としている。さらに Böhm=Wille も、彼らのいう「標準限界価格概念は『伝統』理論の限界原価概念と一致するものであり、Schmalenbach の限界原価、あるいは限界効用はこの標準限界価格と理解できる⁶⁾』とし、また他の箇所では、「Schmalenbach の考えや提案はもっと広範にわたり、本書で主張している限界価格計算に対する手がかりを事実上完全に含んでいる⁷⁾』と述べて、その立場を明らかにしている。相対的直接原価計算と呼ばれる独自の部分原価計算システムを主張する Riebel でさえ、その基礎計算の概念は Schmalenbach に倣ったものであり⁸⁾、基礎計算が、それに続く特定の目的および問題設定に指向した特別計算のための原価基盤を提供する一種の準備計算であるという点において、Schmalenbach と同一見解だとしているのである⁹⁾。

このように、現代を代表する論者達が、直接的にせよ間接的にせよ、何らかの形で Schmalenbach の原価理論および原価計算論を取り上げている以上、西ドイツにおける部分原価計算の展開を明らかにしようとするわれわれの意図からみても、ここで彼の学説を確認しておくことが不可欠であると思われるのである。もちろん、Schmalenbach 以前の論者に、部分原価計算論の萌芽を見出そうとする立場も当然ありえようが、本稿では一応考察の対象外としたい。

ところで、Schmalenbach の業績は、周知のように会計学全般に及ぶと

5) Kilger, a. a. O., S. 83.

6) Böhm, H.-H. & Wille, F., *Deckungsbeitragsrechnung und Optimierung*, 4. Aufl., München 1970, S. 13. 溝口一雄監訳、門田安弘・谷武幸訳『直接原価計算の展開——その分権管理への適用——』白桃書房、1971年、3—4頁。

7) Böhm//Wille, a. a. O., S. 20. 訳書12頁。

8) Riebel, P., *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung; Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung*, 3. Aufl., Wiesbaden 1979, S. 149. 同様の指摘は次のものにもみられる。Riebel, P., Zum Konzept einer zweckneutralen Grundrechnung, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 1979, S. 788.

9) Riebel, a. a. O., Einzelkosten, S. 170.

いっても過言ではなく、本稿の考察対象である原価理論ないし原価計算論だけを取り上げても、論点の多様性のみならず、歴史の変遷という難解な要素が加わっていることもあって、その全容を明らかにすることはきわめて困難であるといわざるをえない。すでにこのような総合的研究は、西ドイツをはじめとして、わが国でも多くの先学によって試みられているところである。前述したように、本稿の目的は、このような総合的研究にあるのではなく、むしろ Schmalenbach の原価理論および原価計算論を、あくまでその後の西ドイツにおける部分原価計算論の展開とのかかわり合いの上で理解することにある。そこで以下においては、われわれの意図するところにきわめて適合した示唆を与えてくれるものと考えられる Seicht の著書¹⁰⁾を手がかりとしながら、Schmalenbach 学説における若干の基礎的概念を検討したい。

I. Schmalenbach の原価理論

Seicht によれば、Schmalenbach はすでに1899年の段階で、「従来ほとんど知られていなかった商人的計算、つまり給付単位計算という用語が取り上げられつつある¹¹⁾」という明確な立場をとり、「債権関係を取り扱う簿記¹²⁾」が管理用具として適していないことを認識した最初の1人であるとされる¹³⁾。なぜなら Schmalenbach は、「われわれは必要な場合には、簿記から何を為したかを知るが、しかし、何を為すべきかを知ることはで

10) Seicht, G., *Die Grenzbetrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens*, Berlin 1977. 題名からも明らかのように、本書は、西ドイツ原価計算における限界思考の展開をその研究対象としている。そこで取り上げられているのは、Schmalenbach の経営価値計算、Rummel のブロック原価計算、Plaut の限界計画原価計算、Böhm の標準限界価格計算であり、本稿の対象はその第1章である。

11) Schmalenbach, E., *Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschäft*, Leipzig 1928 (unveränderter Nachdruck aus der Deutschen Metallindustriezeitung, 15. Jg. 1899), S. 3.

12) Schmalenbach, a. a. O., S. 4.

13) Seicht, a. a. O., S. 15.

きない¹⁴⁾」という理由から、各々の顧客毎に、「正規の勘定 (Rechtliches Konto)」のほかに「給付単位計算上の勘定 (Kalkulatorisches Konto)」を設け、前者には規定された価格を、また後者には事実即して正確に帰属計算された原価を記入すべきことを提唱したからである¹⁵⁾。そのさい Schmalenbach によれば、複数の顧客によって同時に発生する原価は、1つの前勘定 (Vorkonto) のもとで集計され、その後で配分すべきだとされる。「顧客Ⅰの勘定は、勘定Ⅱという1つのグループと連絡し、これはさらにより大きなグループⅢと連絡している。勘定Ⅲの経費¹⁶⁾は、直接勘定Ⅰに振替計算されるか、あるいは間接的にⅡを通じてⅠに振替計算されなければならない、…、こうして結局すべての経費が、顧客の個別的な給付単位計算上の勘定Ⅰに集計される¹⁷⁾」のである。

このように Schmalenbach は、給付単位計算的簿記の最も重要な課題を、各々の顧客、商品および設備に対して、その給付単位計算上の勘定のもとで、直接的記帳、あるいは集合勘定による中継を通じた間接的記帳によって、それらを原因として発生したすべての原価を記入することにあると考えている¹⁸⁾。その目的は、商人的勘定のもとにおける達成収益との比較を通じて、利益および損失の源泉を知ることにあるとされる¹⁹⁾。

しかしながら Schmalenbach は、このようにたんに過去および現在のみを正確に記述することに満足せず、さらに将来に目を向けることの必要性を強調するのである。すなわち、「管理者がその方策の指針とする将来の状況にかんする一種の予測は、最もよく整備された勘定組織や、経費を最適に配分することだけによっては達成されず、経費を、生産の増減に対

14) Schmalenbach, a. a. O., S. 5.

15) Schmalenbach, a. a. O., S. 6.

16) 原語は Unkosten である。現代的な意味では「原価」と訳して差し支えないし、むしろその方が適切であると考えるが、Kosten との区別を示すため「経費」としておく。

17) Schmalenbach, a. a. O., S. 6.

18) Seicht, a. a. O., S. 15.

19) Schmalenbach, a. a. O., S. 7.

するその関係にてらして、より正確に調査することによってはじめて達成されるのである¹⁹⁾。なぜなら、「たんなる利益計算は、それに基づいて何らの方策を講じることができないため、ほとんど役に立たない。というのは、生産の増減によって、経費は異なる状況に変化する²⁰⁾」からである。Seicht はこの文脈から、「原価計算と共に原価理論が必要であり、それによってはじめて原価計算のデータを合理的に判断し、そこから適切な結論を導き出すことができる²¹⁾」という認識を読み取っている。これは、いわゆる原価理論と原価計算の交渉というきわめてドイツ的な考え方を端的に表わすものといえる。

ところで Schmalenbach は、すでに1899年の段階において、全体原価を、個々の顧客を原因として直接的に発生する原価と、経営全体を原因として発生する原価とに区別している。前者は第1次的経費、後者は第2次的経費と呼ばれている²²⁾。ただし、Seicht によれば、Schmalenbach がこの種の原価分解を行った最初の人というわけではない²³⁾。たとえば Dorn の研究では、すでに1869年に Courcell-Seneuil が、原価費目を特別原価と一般原価とに二分しており、そこでは、特別原価は供給される商品に対して正確に比例的な態様を示すのに対し、一般原価は一定限界内では全く、あるいはほとんど不変であるとされている²⁴⁾。

それはともかくとして、次に Seicht の述べるところに従って、1899年における Schmalenbach の原価分類を確認しておきたい。

Schmalenbach によれば、経営の原価が比例的であるとき、そこでは第1次的経費だけが発生する。ここで比例的経費とは、原価が操業と同程度

20) Schmalenbach, a. a. O., S. 5.

21) Seicht, a. a. O., S. 16.

22) Schmalenbach, a. a. O., S. 8ff.

23) Seicht, a. a. O., S. 16.

24) Courcell-Seneuil, J. C., *Theorie und Praxis des Geschäftsbetriebes in Ackerbau*, Stuttgart 1869, S. 208; Dorn, G., *Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland*, Berlin 1961, S. 30f. 久保田音二郎監修, 平林喜博訳 『ドイツ原価計算の発展』同文館, 1967年, 19頁。

に増減するさいに与えられる。Schmalenbach は、このような原価態様を、次のように表わしている²⁵⁾。

$$X \text{ 商品} = Y \text{ 経費}$$

$$2 X \text{ 商品} = 2 Y \text{ 経費}$$

逆に、経費の全体の原価が固定的であるとき、そこでは第2次的経費だけが発生する。固定原価は、「原価を増大せずに生産を上昇させることが可能なき²⁵⁾」に与えられる。これは、次のように表わされている²⁵⁾。

$$X \text{ 商品} = Y \text{ 経費}$$

$$2 X \text{ 商品} = Y \text{ 経費}$$

また、原価の増加程度が操業より小さい場合、経費は通減的なものとなる。このことを Schmalenbach は、次のように表わしている²⁵⁾。

$$X \text{ 商品} = Y \text{ 経費}$$

$$2 X \text{ 商品} > 2 Y \text{ 経費}$$

これに対して、原価の増加程度が操業より大きい場合、経費は通増的なものとなる。これまでの表現法によれば、それは次のように表わされる²⁶⁾。

$$X \text{ 商品} = Y \text{ 経費}$$

$$2 X \text{ 商品} < 2 Y \text{ 経費}$$

さて、Seicht によれば、Schmalenbach は、第1次的経費および第2次的経費という当初の範疇が、ほとんどの場合において代替的にではなく同時的に発生することを認識していたので、このような2分類から、4分類（すなわち第1次的経費、第2次的経費、通減的経費および通増的経費）が生じたとされる²⁷⁾。その後の出版物においては、第1次的経費および第2次的経費という用語は放棄されるのであるが、このような推移をも含めて、Schmalenbach の原価理論を続いて検討したい。

すでにみたように、Schmalenbach は当初、比例原価とは、操業度ゼロから生産と同程度に上昇していくような全体原価、すなわち純粹の第1次

25) Schmalenbach, a. a. O., S. 8.

26) Schmalenbach, a. a. O., S. 9.

27) Seicht, a. a. O., S. 19.

的経費と理解していた。彼はその例示として、家内労働工業的な経営を挙げているが、「近代的な工場の発達によって、この種の経営が著しく減少しており、…、比例原価は、従来の家内労働工業システムが支配的であった時代には通常のものであり、いわゆる古典的国民経済学では、原価の比例性が典型的なものと仮定されていたが、このような賢明な観察者は、近代的経営形態における異種の原価関係も見逃さないであろう²⁸⁾」としている。このように、本来の意味における比例原価は、個々の給付単位について同額追加的に発生し、したがってまた、固定原価を全く発生させずに操業度に対して比例的な態様を示す全体原価であると考えられる。しかしながら、いうまでもなく近代的工業経営においては固定原価が発生するのであるから、Seicht は、Schmalenbach の比例原価を、個々の給付単位について固定原価に加えて追加的に発生し、したがってまた操業の1次関数となるような原価であると理解しているのである²⁹⁾。

これに対して、「経営の操業がその全体原価に影響を及ぼさないと、その経営は固定的経費を有していることになる³⁰⁾」。なぜなら、「固定原価の特徴は、それ自体、高い操業度の場合と同様に、最も低い操業度のもとでも同額発生することにある³¹⁾」からである。したがって、この時点でのSchmalenbach は、固定原価としていわゆる絶対的固定原価を考えていたものと思われる。Seicht は、その傍証として、次の文章を引用している。「完全な操業休止のもとでも、経営設備は、減価償却費や支払利子、維持費などを必要とするのであるから、当然、経営休止によっても根本的な原価節減は達成されない³¹⁾」。

しかしながら Seicht によれば、Schmalenbach は1930年の段階で、「固定原価の一部分は、操業度に伴って強く変動する」という立場をとり、そ

28) Schmalenbach, E., *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 2. Aufl., Leipzig 1925, S. 21. 周知のように、この書の初版は、1919年に ZfhF 誌で公表されている。

29) Seicht, a. a. O., S. 20.

30) Schmalenbach, a. a. O., *Grundlagen*, 2. Aufl., S. 21.

31) Schmalenbach, a. a. O., *Grundlagen*, 2. Aufl., S. 22.

の固定原価概念を修正している。すなわち Schmalenbach は、「生産活動あるいは何らかの給付活動を行おうとすれば、経営には、増々その範囲を増大する形で、経営準備という特性が与えられる³²⁾」として固定原価の上昇を説明し、固定原価は絶対的に固定したものではなく、より長期の範囲内に限定されるとしても、処理決定に規定されるものであることを認識したのである³³⁾。また Schmalenbach はそのさい、経営準備の概念を、死せる経営準備と生ける経営準備とに区別し、前者を機械、建物などの準備、後者を労働力等の維持、保全としていることを付言しておく³⁴⁾。

次に Schmalenbach は、逡減原価とは、操業度の上昇に伴って増大するが、「その上昇度が生産の上昇度より少ない³⁵⁾」ような全体原価であると理解している。Schmalenbach によれば、それは、経営が固定原価あるいは比例原価の一方のみを発生させるのではなく、両者の混合物 (Gemenge) を発生させる場合に得られるとされる。すなわち Seicht も指摘するように、Schmalenbach のいう逡減原価は、固定原価と比例原価からな

表一 1

年	生産量(P)	原価	1 P 当り原価	
1908	500	100,000	200	} 固定的
1909	800	100,000	125	
1910	1,000	100,000	100	
1911	1,200	108,000	90	} 逡減的
1912	1,600	128,000	80	
1913	2,000	150,000	75	
1914	2,400	180,000	75	} 比例的
1915	2,800	210,000	75	
1916	3,200	256,000	80	} 逡増的
1917	3,600	324,000	90	
1918	4,000	400,000	100	

32) Schmalenbach, E., *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 5. Aufl., Leipzig 1930, S. 35.

33) Seicht, a. a. O., S. 21.

34) Schmalenbach, a. a. O., *Grundlagen*, 5. Aufl., S. 35.

35) Schmalenbach, a. a. O., *Grundlagen*, 2. Aufl., S. 23.

る一種の混合原価であって、操業度が上昇するさいには、固定原価の逓減効果によって平均原価が低下することを示すものと考えられる³⁶⁾。次にこのことを、Schmalenbach の示した例示によって確認しておきたい。

Schmalenbach の数値例は、表—1³⁷⁾で示されている。そこでは、1908年、1909年および1910年にそれぞれ500P、800Pおよび1,000P が製造されているにもかかわらず、原価はいずれの場合にも100,000であり、したがってそれは固定的であるとされている。また1911年、1912年および1913年にはそれぞれ1,200P、1,600P、2,000P が製造され、原価は108,000、128,000および150,000に増加している。この3ヶ年間の原価の推移をみれば明らかなように、製品単位当りの追加的原価が逓増的な経過を示しているにもかかわらず、全部平均原価は固定原価の逓減効果によってさらに低くなっているので、Schmalenbach はこれを逓減原価と呼んでいるのである。

このことは、表—2³⁸⁾の成層原価的考察による数値例や、図—1³⁹⁾にか

表—2

	生産量(P)	原 価	各成層内の 1 P 当り原価
1. 成 層	500	100,000	200
2. 成 層	300	—	—
3. 成 層	200	—	—
4. 成 層	200	8,000	40
5. 成 層	400	20,000	50
6. 成 層	400	22,000	55
7. 成 層	400	30,000	75
8. 成 層	400	30,000	75
9. 成 層	400	46,000	115
10. 成 層	400	68,000	170
11. 成 層	400	76,000	190
	4,000	400,000	

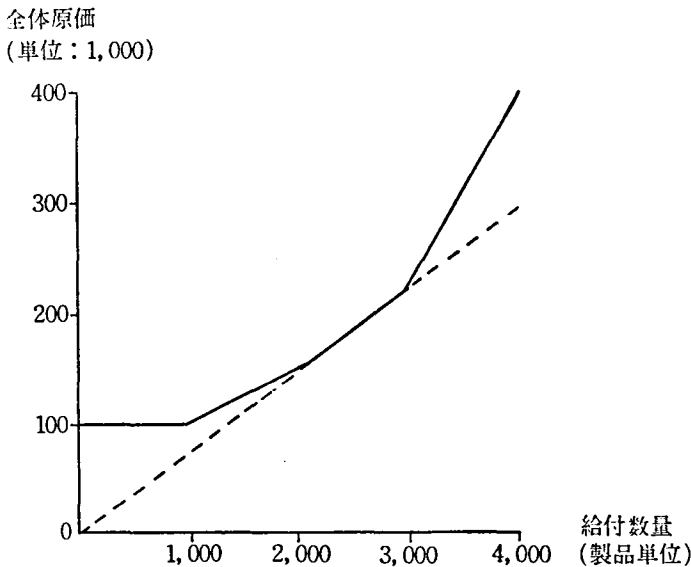
36) Seicht, a. a. O., S. 22.

37) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 26.

38) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 27.

39) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 26.

んする Schmalenbach 自身の次のような説明からも明らかであろう。すなわち、「2,000トンから2,800トンの操業区間は、正常生産である。そこでは、原価がしばらくの間比例的な経過を示す。この生産量の上方および下方では、原価は相対的に高い。生産量の小さいところでは逡減のため、また大きいところでは逡増のためである。このことを示すために、比例線を点線で上方および下方に延長する。それは、図の座標軸の生産ゼロ、原価ゼロのところから始まり、生産4,000P、原価300,000のところまで終わっている³⁹⁾」。



図—1

このような Schmalenbach の説明をみれば、彼のいう逡減原価とは、生産増加によって上昇する原価が比例的かあるいは逡増的かにかかわらず、固定原価の逡減効果が平均原価の減少をもたらす限り生じるような原価であると考えられるのである⁴⁰⁾。

最後に逡増原価であるが、これは、Schmalenbach によれば超過操業時

40) Seicht, a. a. O., S. 24.

に典型的に現われるとされる。つまりそれは、超過利用を表わすメルクボールであり、彼は、「操業度が低いときに逓減原価が強く現われる経営においては、超過操業時の原価の逓増が強くなる⁴¹⁾」という一般原則をうち立てている。Seicht によれば、この「強く逓減する原価」は、全体原価に対する固定原価の割合が大きいときに発生し、この固定原価の利用度が増大して生産をさらに拡張するためには、さらに進んで新たな固定原価を導入する必要が生じ、これによって「設備の硬直化 (Schwerfälligkeit) が両面から現われる⁴¹⁾」ために逓増効果が生じるものと説明されている⁴²⁾。

以上、きわめて簡略ながら、Schmalenbach 学説の原価理論の側面を概観してみた。いうまでもなく、Schmalenbach の原価理論に対しては、従来数多くの論者による批判・検討が加えられてきている。それらの詳細は本稿の対象外としなければならないが、当時の Schmalenbach の独自の用語法とその内容をここで確認しておくことは、決して無意味ではないであろう⁴³⁾。

なお、これまでの論述の主たる対象としてきた第2版とは異なり、Schmalenbach は、1930年の「原価計算と価格政策の原理」第5版において、

表-3

売上高(P)	固定原価	比例原価	合計
1,000	18,000	20,000	38,000
1,200	18,000	24,000	42,000
1,400	18,000	28,000	46,000
1,600	18,000	32,000	50,000
1,800	18,000	36,000	54,000
2,000	18,000	40,000	58,000

41) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 25.

42) Seicht, a. a. O., S. 26.

43) Schmalenbach の用語法と、その概念内容については、さしあたり次の文献が参照されるべきであろう。Heinen, E., *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band 1; Grundlagen*, Wiesbaden 1959, S. 130-148. 溝口一雄監訳, 宮本匡章・小林哲夫訳『原価理論』中央経済社, 1964年, 52-72頁。

表—3⁴⁴⁾のような線型1次の原価経過の例示を挙げている。この表を説明するさいに彼は、重要なのは、「明らかに一般的に起る場合であり、そこでは、操業開始のために一定の変更不能な原価が必要とされ、各単位についてのその他すべての原価は一定額ずつ発生する⁴⁵⁾」としている。Schmalenbach が「しばしば起る事例」と呼ぶところの、均一の経過を示すこのような^減減のもとでは、固定原価は絶対額(表—3では18,000)として与えられており、また比例原価は文字通り比例的(表—3では単位当り20)である。したがって限界原価はすべての操業度のもとで等しく、比例率は不変である⁴⁶⁾。前述の数値例とは異なり、ここで示されている事例は、明らかに最も単純な部分原価計算形態を表わしており、「比例原価計算」という名称を与えるのにふさわしい内容を備えているのである。

Ⅱ. Schmalenbach の計算価値

Schmalenbach は、1919年に次のように述べて、原価計算のもつ用具的品格を指摘している。すなわち、「経済するということは、選択するということである。そして、選択するということは、比較するということである。ただし、比較するためには第三者の存在が前提とされており、われわれの場合、それは原価である⁴⁷⁾」。しかしながら、原価の基盤となっている価格はきわめて偶然に左右されやすいものなので、Schmalenbach は、このような原価を、「特別な計算価値(Kalkulationswert)によって代替し、この概念を比較可能性の原則から展開する⁴⁸⁾」ことが必要であると主張する。この計算価値は、次のように理解されている。「計算価値を数値的に確定することは、経営における経済的選択過程を合理的に導くという目的をもつ。この目的に役立つためには、数値的に確定される計算価値が、経

44) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 48.

45) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 49.

46) Seicht, a. a. O., S. 30.

47) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 9.

48) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 12.

営にとっての対象物が有する価値と等しくなければならない⁴⁹⁾」。

続いて、このような計算価値の具体的評価について Schmalenbach は次のように述べている。「生産を通じて惹起される経営の消費要求が満たされうる限り、計算価値は限界原価率である。生産が何らかの形で制約され、それにもかかわらず経営の消費要求がさらに増大する場合には、限界効用率を用いなければならない⁵⁰⁾」。明らかにこの時点で Schmalenbach は、計算価値が、経営のおかれた状況のいかに応じて、限界原価率（ないしは比例率）とも限界効用率ともなりうることを認識していたのである。以下では、Seicht に従って、これら2つの概念を検討しておきたい。

限界原価率

Schmalenbach のいう限界原価率ないし比例率の萌芽は、すでに彼の最初の出版物⁵¹⁾において認められる。すでにふれたように、この時点での Schmalenbach は、固定原価としていわゆる絶対的固定原価を考えていたものと思われる。さらに Schmalenbach は、一方で「逓減的経費」が生じる原因を、絶対的固定経費がもつ逓減効果に求め、他方においては、「逓増的経費」は農業の場合とは異なり、「工業においては稀である⁵²⁾」という前提をおいている。Seicht は、これらの諸点を総合して、1899年の Schmalenbach は、全体原価を、通常は線型1次であると仮定していたと主張するのである⁵³⁾。このことから、当時の Schmalenbach は、いわゆる数学的原価分解を通じて、全体原価を実際の固定原価部分と比例原価部分とに分解することが可能であると考えていたとする推論が導き出されるのである。少なくとも、Schmalenbach が示した次のような例示⁵⁴⁾をみる限りでは、Seicht の推論を否定する根拠は見出しえない。

$$X \text{ 商品} = 1 Y \text{ 経費} (\frac{1}{2}y + \frac{1}{2}y)$$

49) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 15.

50) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 27.

51) Schmalenbach, a. a. O., Buchführung.

52) Schmalenbach, a. a. O., Buchführung, S. 8.

53) Seicht, a. a. O., S. 32.

54) Schmalenbach, a. a. O., Buchführung, S. 8.

$$2 X \text{商品} = 1 \frac{1}{2} Y \text{経費} (\frac{1}{2} y + 1 y)$$

固定的 比例的

ところが Schmalenbach は、1919年の著書においては、この数学的原価分解を、操業に伴って逡増的に上昇する原価の数値例を用いて行っている⁵⁵⁾。明らかにこの場合には、全体原価における実際の固定的部分および比例的部分は正しく表示されない。なぜなら、原価の逡増を前提として、最終生産成層の原価で全体の生産量を評価すれば、たとえば帳簿技術的原価分解によるものとは全く異なった結果が導かれざるをえないからである。

以下においては、このような経過を、Schmalenbach の数値例に従って、いま少し詳しく検討しておきたい。

表—4は、Schmalenbach の数値例を基にして Seicht が作成したもの

表—4

生産量	全体原価	全体差額	製品単位 当り差額	全体比 例原価	全体原価と比例 原価の差額とし ての固定原価
1,000	100,000	—	—	—	—
1,200	108,000	8,000	40	48,000	60,000
1,400	118,000	10,000	50	70,000	48,000
1,600	128,000	10,000	50	80,000	48,000
1,800	139,000	11,000	55	99,000	40,000
2,000	150,000	11,000	55	110,000	40,000

であり、いわゆる逡減領域を示している⁵⁶⁾。そこでは、逡減がその作用を徐々に弱めながら比例領域に達するまで進行してゆく。この現象は、各成層の原価曲線の接線の動きによって表わされる。この接線と縦軸上の交点は、Schmalenbach のいう「算出固定原価 (verrechnete fixe Kosten)」にほかならない。このことは、図—2⁵⁷⁾によってきわめて明確に表わされる。

続いて比例領域に達すると、算出固定原価はゼロになる。この領域のも

55) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 26.

56) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 29; Seicht, a. a. O., S. 34.

57) Seicht, a. a. O., S. 35.

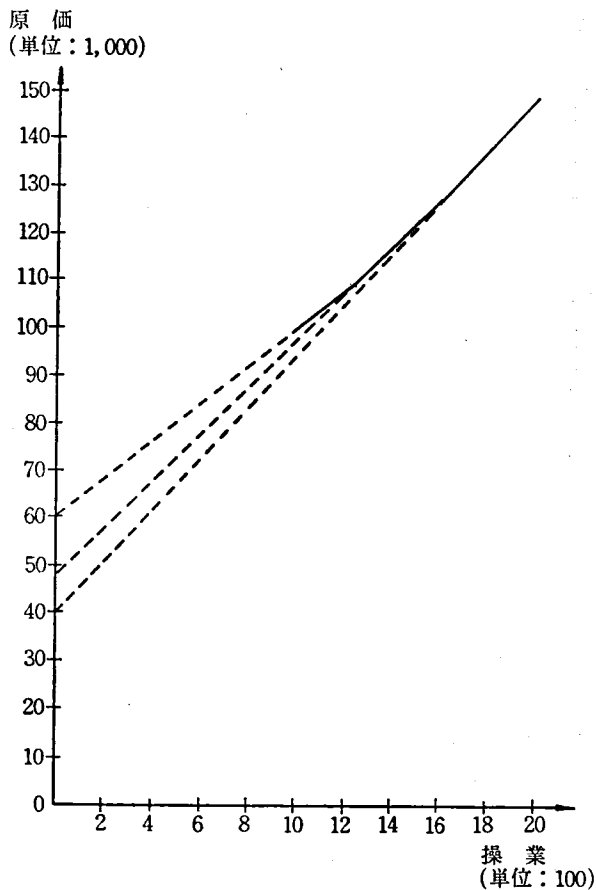
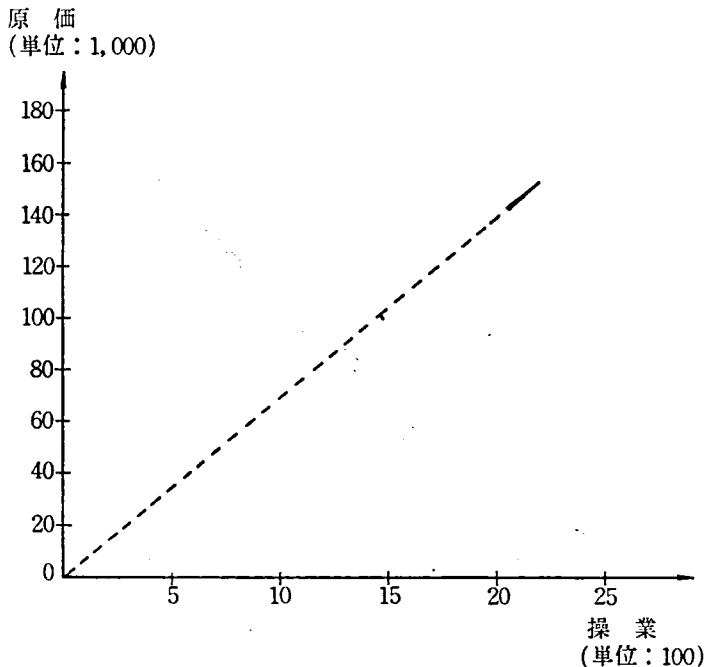


図-2

表-5

製品単位	全体原価	全体差額	製品単位 当り差額	全体比 例原価	全体原価と比例 原価の差額とし ての固定原価
2,000	140,000				
2,200	154,000	14,000	70	154,000	0

とでは、追加成層の単位当り原価は全部平均原価に一致し、また、これと



図—3

全体生産量との積は正確に全体原価を表わすことになる。このことは、表—5および図—3によって示される⁵⁸⁾。

さらに、全体原価が逓増領域に達すれば、固定的構成要素と比例的構成要素の分解を通じて計算上で得られる算出固定原価は、負の値をとらざるをえない。なぜなら、そこでは1つの追加的成層の単位当り原価は全部平

表—6

生産量	全体原価	全体差額	製品単位 当り差額	算出比 例原価	算出固定 原 価
2,800	210,000				
3,200	256,000	46,000	115	368,000	-112,000
3,600	324,000	68,000	170	612,000	-288,000
4,000	400,000	76,000	190	760,000	-360,000

58) Seicht, a. a. O., S. 35f.

均原価より大きく、これによって全体生産量を評価すれば、実際に発生した
ものより大きな原価総額が導かれ、したがって負の固定原価（あるいは固
定収益）が生じることになるからである。これについても、Schmalenbach
の数値例を基にした Seicht の例示を、表-6 および図-4 によって示し
ておく⁵⁹⁾。

さて、前述したように、Seicht の解釈によれば、1899年における Sch-
malenbach の原価分解は、全体原価を実際の固定原価部分と比例原価部分

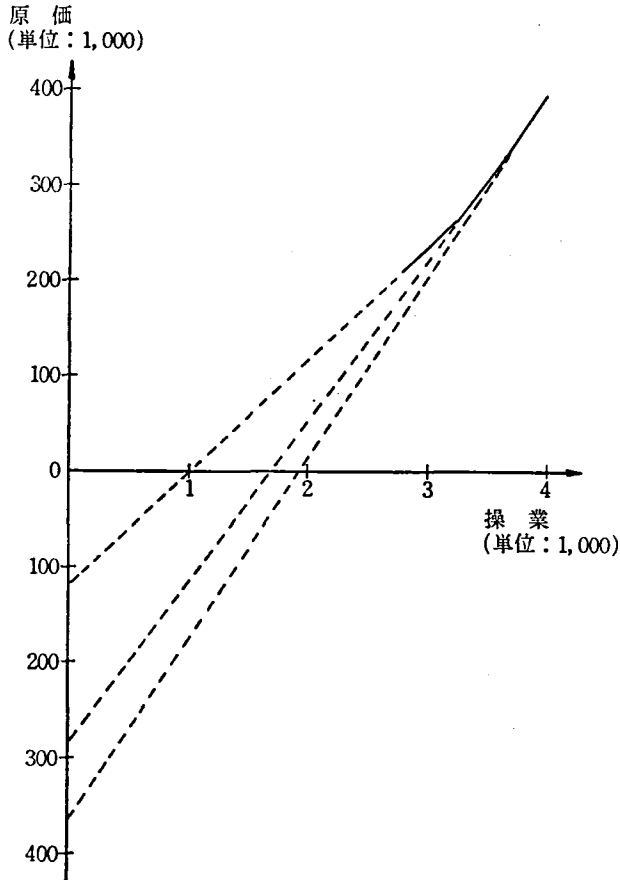


図-4

59) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 31; Seicht, a. a. O., S. 36f.

に区分しようとするものであった。これを否定する積極的な論拠が見出しえない以上、少なくとも原価分解にかんする限り、この時点での Schmalenbach の所説を、部分原価計算論の 1 つの基盤としての固定原価および比例原価分解の理論であったと解釈しても差し支えないと思われる。

ところが、主として 1919 年以降の著書⁶⁰⁾において示される数学的原価分解に向けられた Maletz⁶¹⁾や Lorenz⁶²⁾の批判に答える形で、Schmalenbach は、同じ書の第 5 版⁶³⁾では、そこではすでに実際の比例原価や固定原価を算定することが問題なのではなく、固定原価の利用度を示す指標を得ることが主要目的とされていることを認めたのである。たとえば、操業が上昇するさいに減少する算出固定原価は実際の固定原価ではなく、それはたんに、逓減が徐々に弱まり、また算出固定原価が負の場合には、逓増が発生したことを表示するという役割をもつにすぎない⁶⁴⁾。つまり、全体生産量に比例率を乗ずることは、決して実際の原価を分解しようとするものではなく、たんに計算価値を決定するという役割をもつにすぎないのである。このような比例率という名称が誤解を招きやすいことを認めたくえて、Schmalenbach はそれを、1930 年の段階で限界原価率という用語に変更している⁶⁵⁾。ただしそれは、Seicht も指摘するように、無限小の原価計算の結果ではなく、成層的な原価計算の結果を表わすものであることに注意しておかなければならない⁶⁶⁾。

限界効用率

経営が、余剰キャパシティを利用して追加注文を受け入れることができる限り、その利益は、達成可能収益と追加的原価ないし限界原価とを比較

60) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl.

61) Maletz, J., Kostenaufösung, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1926, S. 293ff.

62) Lorenz, St., Die Schmalenbachschen Kostenkategorien, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1927, S. 311ff.

63) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl.

64) Seicht, a. a. O., S. 33f.

65) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 52ff.

66) Seicht, a. a. O., S. 38.

することによって決定可能である。けれどもそこに隘路が発生し、市場で販売可能であるにもかかわらず、追加給付の生産が行えない場合には、原価と収益との独立的比較だけでは不充分である。この場合には、「利用目的の競合⁶⁷⁾」によって1つの選択が行われ、有利性の高い利用方法が優先されるため、有利性の低い利用方法は排除されることになる。このことを説明するために Schmalenbach は、利用可能量が制約され、再調達不可能な銅の例を挙げている（表—7⁶⁸⁾：ただし、銅の手持量は 10,000 kg で、これはトン当たり2,500で購入されている）。

表—7

利用目的	銅の需要量	トン当りに計算される利益
1	4,000	25,000
2	5,000	19,000
3	1,000	9,000
4	2,000	6,000
5	8,000	4,000

この例示における銅の計算価値は、購入価格2,500/トンではなく、6,000/トンで評価されることになる。いうまでもなくそれは、実現されない最善の利用可能性がもたらしたであろうと推測される代替的可能収益にほかならない。つまり、目的3のために利用される銅は、利用目的4の代替的達成可能効用分の「原価がかかる」ことになる。これについて Schmalenbach は次のように述べている。「この失われた効用は、すべて実際に利用されるものが最小限度としてもたらさなければならないものである。これは、実際に利用されるものが、そうでないものに優先して実現される資格を有するための条件である⁶⁹⁾」。

Schmalenbach はさらに次のように述べて、この原則が、経営におけるすべての稀少資源について適用されるべきことを強調している。「この規

67) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 15.

68) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 16.

69) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 15.

則は、材料についてのみならず、同様にして、労働力が不足しており、なおかつ増員不可能な場合にも妥当する。これはまたとくに、その利用度が可能性の限界に達しており、なおかつそれ以上購入しえない設備の場合にも妥当する⁷⁰⁾。

隘路が存在する場合に限界効用の形をとる Schmalenbach の計算価値の構想が、たとえ実務界において感覚的には理解されていたとしても、やはり当時の経営経済学の文献としては、全く新しい何ものかであったとする Seicht の解釈には興味深いものがある。とくにわれわれはここで、Seicht の関心が、限界原価の形をとる計算価値ではなく、むしろ隘路状況において限界効用の形をとる計算価値に向けられ、それを Schmalenbach の先駆的構想として高く評価している点に注意しておかなければならない。

Ⅲ. 原価計算の諸目的

本節では、Seicht の叙述に従って、原価計算の利用目的にかんする Schmalenbach の見解を検討し、その中から、西ドイツにおけるその後の部分原価計算との関連性を見出すことに努めたい。

Schmalenbach は、原価計算の利用目的として、(1)価格計算の基礎としての役立ち、および(2)経営活動実施上のコントロールの2つをとくに重要なものとして挙げ、両目的は並立しうるものではあるが、多くの場合、いずれか1つが重視されるとしている。すなわち彼の見解によれば、経営コントロールという目的は主として原料生産 (Urproduktion) の場合に重視されるのに対し、価格計算目的のための原価計算は、主として完成品産業 (Fertigwarenindustrie) においてきわめて大きな役割を演じるとされるのである⁷¹⁾。

というのは、前者の経営活動実施上のコントロールという目的のための原価計算は、最大の節約をもたらすような細目にわたる経済的経営管理が重視される場合、および価格が市場状況に基づいてすでに確定されてお

70) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 17.

71) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 52.

り、そのため価格計算の要請が問題にならない場合にとくに重要となるからであり、このような前提は原料生産において十分に与えられていると考えられているからである。これに対して完成品産業においては、多様な製品が生産されるため、価格算定および価格政策目的のための原価計算が重視されることになる。

また同時に Schmalenbach は、原価計算が、利用目的に応じて様々に設計されるべきものであることを確信していたので、本質的には次のようなことが必要であろうという結論に達している⁷²⁾。すなわち、「経営は、異なる原価計算を並行的に行わなければならない。たとえば、1つは達成可能価格の算定のため、1つは価格下限の算定のため、等々といったように⁷³⁾」。

このように Schmalenbach は、異なる目的には異なる方式の原価計算を用いるべきことを認識し、また主張していたのである。いうまでもなくそれは、すべての原価計算目的を満足せしめるような1つの原価計算システムを設計しようとする立場ではなく、個々の状況に応じて最も目的適合的な原価を集計し、それを最も適切な方式で計算しようとする姿勢にほかならない。このことは、Schmalenbach の原価計算観を理解するうえで、常に留意すべき点であろう。

ところで Schmalenbach は、価格計算目的のための原価計算の役割は、とくに(1)達成可能価格の算出、および(2)最有利な生産プログラムならびに操業度の決定にあると考えている⁷⁴⁾。

まず前者の達成可能価格を計算するための給付単位計算であるが、Schmalenbach はこれを一般には稀であると考えている。彼は、まだ一般に知られた価格が存在していないような商品についてのみ、価格は原価によって、したがってまた原価計算によって決定されるという立場から次のように述べている。「価格計算は、製品が高度の多様性を示し、大量性が少な

72) Seicht, a. a. O., S. 40.

73) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 56.

74) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 53ff.

い場合にだけ行われる。なぜならこの場合に限り、一般に市場価格が与えられていないからである⁷⁵⁾」。

それ以外のすべての場合には、原価計算は、達成された価格をコントロールし、判断するという役割をもつにすぎない。すなわちそこでは、利益は弾力的な数値となり、利益付加額の変更を通じて市場への適応が行われることになる⁷⁶⁾。Schmalenbach は次のように述べている。「工場経営者が、価格が下落するさいに、この価格リストではもはや役に立たないことに気づいたり、その注文残高が大きすぎることがわかれば、利益付加額が変更されるのである⁷⁷⁾」。

なお、Schmalenbach の見解によれば、達成可能価格を決定するための原価計算は、それ以外の原価計算とは根本的に異なるとされる。なぜならこの場合には、最終的に総原価を表示することが目的とされているのではなく、それはたんに、価格にかんする推定を行うために必要とされるにすぎないと考えられているからである。いずれにしても、価格と原価ないし原価計算との関係を見る Schmalenbach の限はむしろ現代的でさえあり、われわれに新鮮な印象を与えてくれる。

次に、後者の最有利な操業度を決定するための価格計算に対する Schmalenbach の立場をみておきたい。彼によれば、経営の操業状況が悪い場合には、注文の引受けにさいして選好は行われず、プラスの利益が期待されるすべての注文が引き受けられるであろうとされる。逆に操業状況が良好なときには、経営は、有利な注文を引き受けることを通じて、その操業に影響を及ぼす可能性をもっている。すなわち、「この場合には、原価計算は、経営の特質をできる限り引き出しうるような操業を重要視しなければならぬ⁷⁸⁾」のである。

そこで、このことを保証するために Schmalenbach は、前節でもみたよ

75) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 54.

76) Seicht, a. a. O., S. 41.

77) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 55.

78) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 56.

うに、限界原価または限界効用に基づく計算価格を用いるべきことを提唱するのである。彼は次のような一般的例示を用いて、そのための根拠づけを与えようとしている。「判断を容易にするために、1つの経営のすべての製品は同一価格をもつものとする。明らかにこのような場合には、経営は、最小額の計算価値を消費するような注文を市場から可能な限り獲得しなければならない⁷⁹⁾」。

このように、生産プログラムを計算価値に従って決定すべきであるとす
る要請は、Seicht もいうように、比例率を基準とし、隘路が存在する場
合にはその限界効用が決定的役割を演じることを意味するものにほかなら
ない⁸⁰⁾。Schmalenbach が、生産プログラムの合理的構成およびキャパシ
ティの最適利用という問題を、その原価理論および原価計算論の研究の中心
においていたことは否定できない。そのさい彼は、とくに 価格政策を、
「経営の最大可能な有機的操業をもたらす⁸¹⁾」ための手段と考えているの
である。そこで以下においては、その数値例を手がかりとして、このよう
な Schmalenbach の基本的思考を理解しておきたい。

まず、逡増の場合の合理的な価格計算の例示として、Schmalenbach は、
正常な給付が1日当り200トンで、1トン当り4マルクの原価が発生する
採石場を挙げている⁸²⁾。そこでの仮設例は、およそ次のようなものである。

1日当りの生産量を250トンに上げようとするれば、追加的給付の原価は
トン当り4マルクよりも高くなる。というのはそのために、不利な場所
にある採石場に着手したり、軌道輸送の代りに車両輸送を導入したり、そ
他の準備を整えなければならないからである。追加の50トンについては、
たとえばトン当り5.50マルクの原価がかかることが予測される。従来、ト
ン当り4マルクで販売している経営は、今度はいくらの価格を要求すべ
きであろうか。

79) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 57.

80) Seicht, a. a. O., S. 42.

81) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 57.

82) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 32.

表—8

200 トン	(トン当り)	4	800
50 トン	(トン当り)	5.50	275
250 トン			1,075 = 4.30/トン

表—8⁸³⁾からも明らかなように、当初の200トンを4マルクで販売し、追加の50トンを追加的原価5.50マルクで販売すれば、完全な原価補償が達成される。しかしながら Schmalenbach は、このような逡増原価の場合には、全体の生産量を、より高い「比例」原価、つまり最終生産成層の比例率で販売すべきことを要請し、次のように述べている。「操業度が逡増原価の領域に至れば、適切な価格設定を通じて、最後の注文者のみならず、全く同様に以前の注文者もすべて、彼らにとって5.50マルクの効用価値がもたらされる場合にのみ、われわれの石を消費するように働きかけなければならない。われわれの全体の顧客のうち、注文者の列から最初に除外されるものは、顧客となった時間的順序によって決定されるのではない。最後の顧客が除外されるのではなく、最小の効用価値しかもたないような顧客が除外されるべきなのである⁸⁴⁾」。

これによって、すべての買い手が比例率を支払わなければならない、それが不可能な場合には需要が減少し、経営は逡増状態から脱出することになる。したがって Seicht も指摘するように、最高原価に従った比例率をすべての顧客に対して請求することは、成層的計算によって算定された限界原価を基礎とする限界効用の思考を適用したものにほかならない⁸⁵⁾。

ところで、このような比例率は、さきにもみた逡増領域のみならず、逡減領域のもとでも適用される。すなわち、「比例率は、逡増状態に限って利用されるのではない。原価逡減の場合にも同じ規則があてはまる⁸⁶⁾」。この主張を証明するために、Schmalenbach は同じく次のような数値例を用

83) Seicht, a. a. O., S. 45.

84) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 33.

85) Seicht, a. a. O., S. 45.

86) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 33.

いた説明を試みている。

ある橋の原価と輸送量が表-9で示されている。このとき比例率は1,000トン当り1マルクであり、各輸送量における平均原価は表-10のようになる⁸⁷⁾。

表-9

100,000 トン	M 2,500
200,000 トン	M 2,600
差 額 100,000 トン	M 100

表-10

100,000 トン	$\frac{2,500 \text{ M}}{100,000 \text{ t}} = 25\text{M}/1,000 \text{ t}$
150,000 トン	$\frac{2,550 \text{ M}}{150,000 \text{ t}} = 17\text{M}/1,000 \text{ t}$
200,000 トン	$\frac{2,600 \text{ M}}{200,000 \text{ t}} = 13\text{M}/1,000 \text{ t}$

従来、この経営は150,000トンで操業していたので、利用者に対して1,000トン当り17マルクを請求していた。ところがそれ以外に、この原価は負担しえないが、価格が低下すれば利用しようとする潜在的需要が存在する。この場合、追加的原価、つまり比例率が1,000トン当り1マルクにすぎないことを考えれば、潜在的需要の価格が1,000トン当り1マルク以上である限り、これを充足することが望ましい⁸⁸⁾。

このようにして Schmalenbach は、原価逡減のさいにも比例率を適用すべきだと主張するのである。ただし、この場合 Schmalenbach が、原価逡増の場合とは異なり、追加的潜在需要だけを比例率で計算し、正常な需要については従来の全部平均原価で計算することによって、一種の価格差別化を行っていることに注意しておかなければならない。

いずれにしても Schmalenbach が、このような例示を用いて、逡減の場

87) Seicht, a. a. O., S. 46.

88) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 34.

合には受注によって操業の上昇と価格の増大をもたらし、逡増の場合には注文の抑制によって需要および価格の下落を実現すべきことを要請したのは明らかである。

ところで、前述した Schmalenbach の比例率の考え方は、彼のいう比例領域のもとでも適用されなければならない。すでに1節でもふれたように、Schmalenbach は1930年の「原価計算と価格政策の原理」第5版において線型1次の原価経過の例示を挙げ、それを「しばしば起る事例⁸⁹⁾」と呼んでいる。そして同じくこの書物において、「数量原価計算」と呼ばれる、一定の限界原価による給付単位計算方式が提唱されているのである。そのさい Schmalenbach は、「数量原価計算の本質は、原価を数量原価と時間原価に区分し、それによって、数量原価は可能な限り比例原価に一致せしめられ、続いて、時間原価ではなく数量原価だけが給付単位に帰属計算されることにある⁹⁰⁾」としている。

さらに Schmalenbach はここで、全部原価計算との明確な対立関係のもとでその数量原価計算を取り上げ、前者に比した後者の本質的長所として次の点を挙げている。すなわち、「数量原価計算は、より適合的な製造指図書構成、すなわち不充分にしか操業していない工場部分に対してより充足された製造指図書構成を経営にもたらすのである⁹¹⁾」。Schmalenbach はこのことを、同一生産条件のもとで、2種類の同一品種を製造している工場経営者AおよびBの例示を用いて、次のように説明している。

Aは全部原価と純利益付加額による計算を行うのに対し、Bは数量原価と粗利益付加額による計算を行っている。表一11に示すように、Aはその計算の結果、品目Ⅱが安くなった。ただしそこには、多額の数量原価と少額の時間原価が算入されている。これに対してBは、品目Ⅰが安い。なぜならBは、品目Ⅰの多額の時間原価を計算に含めていないからである。この結果、Aは品目Ⅱで、またBは品目Ⅰでそれぞれ市場を獲得することに

89) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 49.

90) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 113f.

91) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 5. Aufl., S. 115.

なる。ところがこれによって、Bは利益をあげるがAはそうではない。「なぜなら、Aが品目Ⅱを重点的に販売すれば、この品目に伴う高い数量原価をきわめて強く増大させる。これに対して品目Ⅰに重点をおくBは、この品目に伴う低い数量原価を、全体としてきわめて少額しか増大させないのである⁹¹⁾」。

表-11

Aの給付単位計算：		
	品目Ⅰ	品目Ⅱ
単位当り原価（数量原価）	110	200
“（時間原価）	160	90
単位当り全部原価	270	290
純利益付加額（20%）	27	29
希求価格	297	319
Bの給付単位計算：		
	品目Ⅰ	品目Ⅱ
数量原価	110	200
粗利益付加額（100%）	110	200
希求価格	220	400

（A、B共にその数量原価および時間原価の年額は、それぞれ500,000、400,000である）

このように Schmalenbach は、ここでも、もっぱら価格政策ないし操業政策との関連から原価計算を論じている。しかしながらそれと同時に、この段階で、全部原価計算対数量原価計算といった形での一種の対概念が、不十分な形にせよある程度認識され、両者の比較検討が行われているという事実にも注意しておかなければならないであろう。

以上、価格計算にかんする Schmalenbach の見解を素描してみた。続いて、Schmalenbach のいう原価計算の第2の主要目的、すなわち経営活動実施上のコントロールについての主張を若干みておきたい。

Schmalenbach の見解によれば、期間損益計算のみによる経営活動のコントロールだけでは不充分であり、新たな用具として原価計算が用いられるべきだとされる。なぜなら、それによって第1に総原価が把握され、第2にこれが主として期間単位ではなく、給付単位に帰属計算されるからで

ある。これによって Schmalenbach は、「変動する経営の構造への洞察が根本的に改善され、単純な損益計算では示しえない長所と短所が明らかになる⁹²⁾」と考えている。

本来彼は、1つの原価計算は、ただ1つの主要目的にしか利用できないという前提をおいており、「経営コントロールという目的をもつ原価計算は、一般にその目的を通じてきわめて独特な性格を有しているため、それ以外の設計の仕方をすれば目的が損われる⁹²⁾」とし、その独自性として、原価が詳細に分類・把握される点を挙げている。Schmalenbach によれば、価格計算目的のためにはすべての原価を把握し、帰属計算すべきであるのに対し、経営コントロール目的のための原価計算の場合には、そのコントロールに意味のある原価を把握することで満足しうるとされる。というのは、「それを把握することが、コントロール技術的にみて価値のないような費用を無視しても、何ら問題はない⁹²⁾」からである。また計算頻度 (Fristigkeit) の点においても、経営活動実施上のコントロール目的にとっては、価格計算目的に比して本質的により短い期間を対象とした原価計算が必要だとされている。「迅速な是正措置をとるためには、経営ないし個々の経営部分の不調を、何年も後になってからではなく、できるだけ早く認識する⁹²⁾」ことが必要と考えられているからにほかならない。

いずれにしても Schmalenbach が、このような意味での有効なコントロールを実施するためには、原価配分が行われる単位を合理的に選択することが必要であり、「合理的な尺度を得るためには、比例原価を生産単位に、また固定原価を期間単位に帰属計算しなければならない⁹²⁾」とし、経営コントロール目的のためには、全体原価を固定的構成要素と比例的構成要素とに区分すべきことを提唱しているのは、きわめて興味深いところである。

むすびにかえて

はじめにも述べたように、本稿での対象に限っても、Schmalenbach の

92) Schmalenbach, a. a. O., Grundlagen, 2. Aufl., S. 53.

論点がきわめて多岐にわたっていることは否定できない。それは場合によっては、むしろ断片的でさえあり、体系の不備を指摘することも不可能ではない。さらに時代的変遷という要素が加わり、Schmalenbach 学説の解釈・評価という作業はさらに困難となる。このような意味では、ここで取り扱った Seicht の所説も、あくまで1つの視点を提供するものにすぎない。

けれどもこれによって、Schmalenbach の膨大な著作のなかから、われわれの意図するところに適合したいくつかの重要な基礎的概念が引き出されたことも事実である。たとえば1899年段階での原価分解論には、部分原価計算システムの前提の1つと考えられる実際の比例原価と固定原価を区分しようとする試みが認められる。また、数値例のみで判断することが許されるならば、1930年の第5版で数量原価計算と呼ばれている原価計算システムは、今日一般にドイツ語圏内でディレクト・コストイングあるいは比例原価計算として知られている部分原価計算システムの前身あるいはその基本形態とみなしうる。他方、第Ⅱ節においてみられるような、隘路状況のもとで限界効用の形をとる計算価値を中心とする原価計算論には、Böhm=Wille の指摘をまつまでもなく、彼らのいう標準限界価格計算につながる構想も認められる。またこの点に関連するというならば、文字通り本来の意味での限界原価計算的なものを Schmalenbach が想定していたとする解釈も不可能ではないであろう。ただし、そのようなことが可能であるとしても、実際の計算例においては、Schmalenbach は常に成層原価的な考察法をとっていることを見逃してはならない。

Schmalenbach 自身が、異なる目的には異なる原価計算を用いるべきことを主張している以上、その一連の著作から1つの統一的な原価計算システムを導き出すことは、本来不可能であるかも知れない。少なくとも、ほぼ半世紀にわたるその研究過程において、いくつかの重要な変遷が認められることは事実であり、本稿でも不完全な形ながら、その一部は明らかにされたところである。いずれにしても、多くの論者が、それぞれの立場に引き寄せる形でその学説を取り扱っているのは、Schmalenbach の論点の

多様性を物語るものといえるであろう。

付記：本稿は，昭和56年度科学研究費補助金・奨励研究(A)による研究成果の一部である。