

Rummel の原価計算論について

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過程において、Rummel の統一給付単位計算ないしブロック原価計算は、1つの重要な地位を占めている。場合によっては、それは Schmalenbach の原価計算論¹⁾と並んで、西ドイツ部分原価計算論の萌芽を形成する二大源泉として位置づけられることもある²⁾。Rummel の研究は、およそ1920年から1950年にかけてのいくつかの論文および著書によって公にされているが、その最も包括的な成果は、彼の著第3版³⁾によって示されているといつてよい。そこで本稿では、この第3版を中心とし、Seicht⁴⁾ および Mellerowicz⁵⁾ の著書を主たるよりどころとしながら、Rummel の原価理論ならびに原価計算論について若干の考察を行いたい。

-
- 1) Schmalenbach の原価計算論における部分原価計算的な思考については、たとえば次のものを参照されたい。拙稿「Schmalenbach の部分原価思考」、経済論叢 第5巻 第4号、1982年3月、67—96頁。
 - 2) たとえば次のものを参照されたい。Kilger, W., *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 8. Aufl., Wiesbaden 1981, S. 82ff.
 - 3) Rummel, K., *Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen*, 3. Aufl., Düsseldorf 1949. (Unveränderten Nachdruck der dritten, durchgesehenen und erweiterten Auflage, Düsseldorf 1967). 本稿では、後者の文献を使用している。
 - 4) Seicht, G., *Die Grenz Betrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens*, Berlin 1977.
 - 5) Mellerowicz, K., *Neuzeitliche Kalkulationsverfahren*, 6. Aufl., Freiburg i. B. 1977.

I 原価理論

原価理論と原価計算論とが、緊密な交渉を保ちつつ相互に発展してきたことは、とくに西ドイツにおいて顕著に認められるが、これは Rummel の研究においても例外ではない。彼の研究の主眼の1つは、原価負担者別計算、すなわち原価負担者に対する原価振替計算 (Umlage) の結果が、どの程度許容されるものかを明らかにすることにあったが⁶⁾、そのための準備段階として Rummel は、原価経過の法則性を調査している。このような原価理論的研究を経て Rummel は、「比例的評価の基本思考⁹⁾」という結論に達したが、これによって彼は、すべての原価(費目)は、その費消が測定可能な何らかの基準値 (Maßgröße) に対して比例的でなければならない、したがってまた費消の関数であることを主張しようとしたのである⁷⁾。

Rummel によれば、このような原価経過を正確に決定するためには、物量、時間および価値から成る適切な基準値システム (Maßsystem) を用いて実施されるべき綿密な経営分析が必要であり⁸⁾、「物理学者や工学者が正確な考察を行おうとすれば、まず最初に1つの基準値システムを設計しなければならないと同様に、原価と、それを決定する作用因との依存性にかんする計量的研究も、1つの基準値システムを用いることによるのみ可能である⁹⁾」とされる。

本来彼は、自身を「1人の技術者⁹⁾」と規定しており、物量、時間および効率に内在する技術者の思考が、商人の価値的思考に補完されて、「共同の企業⁹⁾」が構築されるという立場に立っている¹⁰⁾。いわば技術的思考と経済的思考の結合の上に企業が構築されるべきだとする企業観は、Rummel の原価計算論を理解するさいにも留意しておく必要がある。

6) Rummel, a. a. O., S. V.

7) Seicht, a. a. O., S. 55.

8) Rummel, a. a. O., S. 118.

9) Rummel, a. a. O., S. IX.

10) Seicht, a. a. O., S. 55.

ところで Rummel は、その著書のある箇所では、「現実には、あらゆる種類の偶然性によって、歪められた曲線、それも場合によっては強く歪められた曲線¹¹⁾」を生ぜしめることがあると述べながらも、基本的には次のような立場をとっている。すなわち、「残念ながらわれわれは、比例性の前提、つまり原価は直線の法則に従うという前提で満足しなければならない。さもなければ、原価計算というものは全く存在しなくなる。われわれは、その正確な姿に近似しうるにすぎない。このことがどの程度可能かは、基準値の選択に依存している¹²⁾」。同様の趣旨は、次の文章からも読み取れる。「給付単位計算は、原価と、それに影響を与える作用因との間の依存性が線型法則によって説明されうる場合にのみ可能である¹³⁾」。

上述の Rummel の主張については、その後の論者によっていくつかのコメントが加えられている。たとえば Kilger は、「Rummel 学説の白眉は、経営数値に対する原価の仮定比例性を基準とすることによってのみ、有意な原価計算が可能であるとするテーゼである¹⁴⁾」とする。また Gutenberg も、次のような評価を下している。すなわち、「Rummel が、すべての原価計算は法則性の仮定の上に立つということを指摘しているのは正当である。なぜなら、何ら法則性が成立しないならば、原価計算は、彼のいうように、一般に何の意味ももたないであろうからである¹⁵⁾」。

このように Rummel は、すべての原価を、何らかの基準値によって測定される費消の 1 次関数と考えているのであるが、彼によれば、これらの原価はさらに、「最大可能な近似をもって比例する基準値に従ってグループ化¹⁶⁾」されなければならない。そのさい Rummel は、原価が比例的経

11) Rummel, a. a. O., S. 25.

12) Rummel, a. a. O., S. 12.

13) Rummel, a. a. O., S. 18.

14) Kilger, W., Vorwort, in; Rummel, a. a. O., S. XIV.

15) Gutenberg, E., *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Die Produktion*, 22. Aufl., Berlin 1976. 溝口一雄・高田馨訳『経営経済学原理 第1巻 生産論』, 千倉書房, 1958年, 229頁.

16) Rummel, a. a. O., S. 183.

過を示すような基準値として2つのものを挙げている。すなわち、その1つは製造された数量であり、いま1つは経営準備の時間である。ここから、彼のいう数量比例的原価と時間比例的原価という2つの範疇が生じてくることになる。

時間比例的原価

Rummel によれば、時間比例的原価とは、「全く財の製造に着手していなくても、財の製造のための準備によって発生する」ような原価であり、「したがってそれは、財の製造の高さないし操業度には依存しない¹⁷⁾」。なぜなら、「不変の (feste) 原価あるいは固定原価とは、操業度の高さのいかににかかわらず、考察対象となった計算期間についての一定額であり、この期間の財の数量や、作業時間、経営時間および機械時間にかんして一定である一方、暦時間に対しては比例的なのである¹⁸⁾」。

このように、経営準備の固定原価は暦時間比例的であるとする Rummel のテーゼは、その後、原価計算にかんするドイツの文献において広範に普及している¹⁹⁾とのことであるが、Seicht も指摘するように、この原価は、一定の時間についてのみ固定的なのであって、絶対的に固定的ではないのであるから、Rummel はこれを、その不変性が継続する期間に応じて区分することが適切であると考えている²⁰⁾。これについて彼は次のように述べている。

「たとえば1ヶ月といった1計算期間内で変動しうる短期的な準備原価と、いくつかの連続した計算期間内では変更しえない中期的な準備原価、さらに、何年にもわたって原価を発生させるような長期的な準備原価などを区別することができよう。このことは同時に、不変の原価を、それに対する作用可能性が容易か、中程度か、あるいは困難かに従って、つまりその固定性 (Festigkeit) に従って区分することを意味している²¹⁾」。

17) Rummel, a. a. O., S. 28.

18) Rummel, a. a. O., S. X.

19) Kilger, W., Anmerkung 21, in; Rummel, a. a. O., S. 223.

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

21) Rummel, a. a. O., S. 128.

少なくともこの文章からみる限りでは、Rummel のいう固定性とは、除去可能性と同義であると解釈して差し支えないと思われる。とすればそこには、若干の観点の相違があるとしても、後年の Agthe および Mellerowicz による段階的固定原価補償計算や、Riebel の相対的直接原価計算にみられる固定原価の区分問題につながる構想が認められるのである。ただし後にみるように、少なくとも原価計算のシステムとしては、前述のような Rummel の構想は前面には現われてこない。

数量比例的原価

一般に「比例的」と呼ばれている原価を、Rummel は「数量比例的」と名付けている。というのは、これは、製造される数量の 1 次関数であって、個々の製品単位についてみれば固定的だからである²²⁾。

Rummel においては、少なくともその統一給付単位計算の枠内では、通増的および通減的な変動原価は存在しない。なぜならそこでは、このような原価は、たとえば生産の開始期や超過操業時にみられるように、正常キャパシティの全体に及ぶ比例領域の外部でのみ発生するという前提がおかれているからである。Rummel によれば、このように原価を比例的に計算するのは、実務における原価計算制度のもとでは常識であるとされる。すでにふれたように、彼は、「原価制度の実務が、常に 1 次関数の法則性を適用している²³⁾」と考えているからにはほかならない²⁴⁾。

このように Rummel は、全体原価を、暦時間比例的なものと数量比例的なもの 2 つのグループに区分し、全体原価を次式で表わしている（ただし、Y：全体原価、a：時間比例的原価、b：単位原価、x：基準単位）。

$$Y = a + bx$$

いうまでもなく Rummel は、その「直線の方程式」が一般的妥当性をもちうるのは、記号で表わされている場合だけであることを認めている。このことは、次の文章からも明らかである。「原価と操業の関係を示す方

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

23) Rummel, a. a. O., S. 19.

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

程式 $a+bx$ の比例定数 b は、明らかに操業度の変動が生じる条件によって変動しうる。同様のことは、関数 $a+bx$ の固定原価 a の大きさについてもあてはまる。特定企業の、特定原価費目の固定的な原価割合が、企業外部の変更しえない作用因に依存していることは全く明らかである²⁵⁾。これについては、Kilger も次のように述べている。「Rummel が、決してその直線の法則によって、操業に対する依存性のもとで、線型1次の全体原価がいかなる場合においても妥当することを表現したのではないことは明らかである²⁶⁾」。

したがって、ここで重要なのは、Rummel 自身も認めているその原価関数の単純性を批判することではなく、すでにふれたように、「原価と、それに影響する作用因との間の依存性を、1次法則で表わしうる²⁷⁾」ときのみ、給付単位計算を行うことができるとする Rummel の前提を、いま一度確認しておくことであろう。

このように、Rummel によれば、原価とは、「それに影響を及ぼす作用因の関数²⁸⁾」なのであるから、原価費目ごとに正確な費消費あるいは評価定数を見出すためには、原価作用因の調査が必要となる。そのさい彼は、次のものを区別している²⁹⁾。

- a) 費消
- b) 費消の評価
- c) 時間的操業度
- d) 強度ないし負荷度
- e) 製造指図書の分割
- f) 経営休止の配列

25) Rummel, a. a. O., S. X.

26) Kilger, Anmerkung 7, a. a. O., S. 220.

27) Rummel, a. a. O., S. 18.

28) Rummel, a. a. O., S. 17.

29) Rummel, a. a. O., S. 102f.

Rummel は、このような作用因の分類を原価分解 (Kostenaufösung) とも呼んでいる。しかしながら Kilger も指摘するように、ここでいう原価分解の概念は、数学的あるいは記帳技術的に固定的構成要素と比例的構成要素に分解するという意味に解釈してはならない。Rummel は原価分解をかなり広義に解釈しており、ここでは、原価を、最も重要な原価作用因に遡及することが意図されていると理解すべきであろう³⁰⁾。

さて、Rummel によれば、作用因 a) は基準単位の数量によって測定される。ここではまず第 1 に、経営活動の実施に伴って必要とされる財が表示され、負荷度およびエネルギー度が本質的な数値となる。また b) では、1 つの基準単位について計算された価格が表わされる。ここでは、購買局面にも重点がおかれる。また、前工程や補助部門の作業活動の経済性、製造部門の技術、原材料・補助材料の最も経済的な利用などが共通的な作用を及ぼし、さらにそこには振替価格の中心的問題が存在するとされる³¹⁾。

原価作用因 c) の時間的操業度は、設備がいかなる時間的狀況で利用されるかを示すものである。したがってそれは、他の作用因が一定のもとでは、製造量、したがってまた数量比例的原価の発生に対して 1 次的な作用を及ぼす³²⁾。Rummel は、この作用因 c) の確定は不可欠であるとしており³³⁾、また Kilger も、「現代的な計画原価計算においても、原価部門の時間関係値で測定された時間的操業度は、最も重要な原価決定因である³⁴⁾」とする。

作用因 d) は、設備が、作業時間中にいかなる強度で利用されるかを示すものである。すでに述べたように、Rummel は、正常負荷の範囲内では、数量原価と強度との間に 1 次関数を仮定しているが、このことは、次のような論述からも明らかである。「費消の直線性は、利用度の少ない領域から正常な (完全利用) 領域に至るまで、近似的ではあるが、完全に充

30) Kilger, Anmerkungen 56 u. 59, a. a. O., S. 231.

31) Rummel, a. a. O., S. 102.

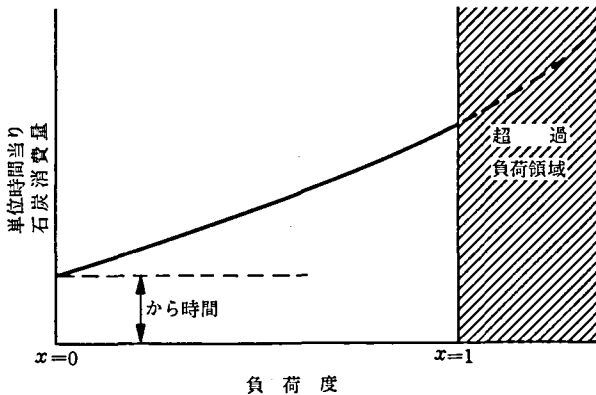
32) Seicht, a. a. O., S. 60.

33) Rummel, a. a. O., S. 104.

34) Kilger, Anmerkung 58, a. a. O., S. 231.

分な正確性をもって成立する³⁵⁾。ただし、この場合の根拠とされている例示は、主として鉄鋼業で用いられる蒸気タービン、ボイラー、直立炉、平炉などであることに注意しておかなければならない。

これに対して、設備が正常負荷度を超えて利用されたり、あるいはとくに負荷度が高いために費消経済性が悪い予備設備が用いられる場合にのみ、Rummel によれば、正常負荷度の限界から、費消曲線あるいは原価曲線の通増が始まるとされる。これによって、図—1のような原価図表が得られる³⁶⁾。



図—1

作用因 e) は、Rummel によればある意味では副次的なものと考えられており、個々の製造指図書が、段取時間 (Rüstzeit)、始動時間 (Anlaufzeit) およびならし時間 (Einübungszeit) を必要とし、しかもそれらが、ロット・サイズの小さいときには不経済的な原価を発生させる場合に問題になるとされている。なぜなら、ロット・サイズが小さい場合に上記の時間について発生する時間依存的な原価は、ロット・サイズが大きい場合に比べて相対的に高いからである³⁷⁾。前者の場合には、図—2³⁸⁾に示すように、正常

35) Rummel, a. a. O., S. 22.

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

37) Seicht, a. a. O., S. 62.

38) Rummel, a. a. O., S. 24.

な速度を回復するまで、Y軸の近辺において変動原価の逡減的経過が発生しうる。

これに対して、ロット・サイズが大きい場合には、始動時間およびならし時間の影響はほぼ消滅する。「固定時間の費消は徐々に小さくなり、その結果、実務的には、直線 $Y=bx^{39)}$ が全領域について成立する⁴⁰⁾」と考えられているからである。

最後の作用因 f) も、確かに原価経過に対する影響力を有しているものと考えられるが、若干特殊な性格を備えていることも否定できない。すな

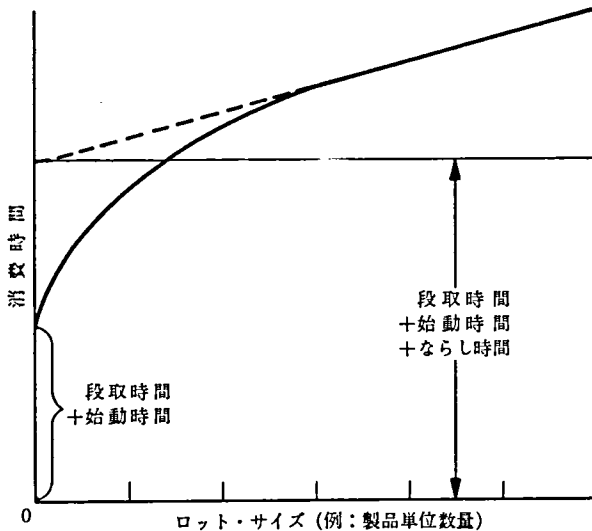


図-2

わち Seicht も指摘するように、経営休止の配列という原価作用因は、金属の熱処理加工を行う業種やそれに類似した業種においてのみ、大きな重要性をもつものと考えられるからである⁴¹⁾。Rummel は、「原価からみて

39) 原文では、曲線 $Y=cx$ と表現されている。

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

41) Seicht, a. a. O., S. 64.

最も有利な経営方法は、常に、休止を可能な限り強く集中させ、製造時間中の負荷度をできるだけ上昇させることにある」という基本的立場をとりながらも、他方では、「大部分の場合には、経営休止の配列の影響を継続的に抽出することを放棄し、このような計算を場合に依じて保留することができる⁴²⁾」としている。

このように Rummel は、全体企業についての統一的な操業基準の構想を意識的に排除し、必要に応じて複数の作用因を同時的に考慮しようとしている⁴³⁾。その研究が若干の特殊性を備えていることは否定できないが、Seicht も指摘するように、一応の原価作用因の体系化を試みた点、強度的適応を区別した点、またその直線の法則によって、後に Walther および Gutenberg が彼らの原価理論の基礎とするに至った新たな認識を提供した点など、評価されるべきものが少なからず含まれている。とくに Seicht はその適応理論を重視し、Rummel を、近代的な適応形態における原価理論の創始者と位置づけている⁴⁴⁾。さらに Kilger も、若干の視点の相違はあるものの、Rummel の研究は、「原価発生原因を表わす関係値を合理的に選択するための理論的基盤となるものであり、とくに、十分に拡張された弾力的計画原価計算のシステムにとって重要な意義を有する⁴⁵⁾」としている。

II 統一給付単位計算

Rummel は、その統一給付単位計算⁴⁶⁾ (Einheitskalkulation) において、すべての間接原価費目は、可能な限り個別的に、その基盤となっている比例的な関係値に従って原価負担者に「配賦 (schlüsseln)」されるべきであ

42) Rummel, a. a. O., S. 103.

43) Kilger, Vorwort, a. a. O., S. XV.

44) Seicht, a. a. O., S. 64.

45) Kilger, Anmerkung 49, a. a. O., S. 230.

46) Kilger は、その内容からみて、これを「基準値給付単位計算あるいは関係値給付単位計算 (Maß- oder Bezugsgrößenkalkulation)」と呼ぶこともできるとしている。Kilger, Anmerkung 63, a. a. O., S. 232.

り、原価費目の全体的な集合体 (Konglomerat) が、単一の配賦基準に従って原価負担者に配分されるべきではないことを要請している⁴⁷⁾。これによって、経営で発生するすべての原価を、可能な限り発生原因に即して原価負担者に配分することが目的とされているのである。

たとえば Rummel によれば、通常の分割給付単位計算は、物量比例性のみに従った給付単位計算であるとされる。そこでは間接原価が、1つの特定の重量とか製品数量、長さなどに比例させて振替計算され、また賃金付加給付単位計算においては、もっぱら発生作業時間に対する比例性を用いた間接原価振替計算が行われるとされている。同様に、場所別給付単位計算 (Platzkostenkalkulation) においても、機械時間というただ1つの関係値のみが識別され、またそこでは同時に、すべての間接原価のもとで機械時間比例性が存在するという前提がおかれている点が指摘されている⁴⁸⁾。

Rummel は、一方で、このようにただ1つの関係値のみを用いる給付単位計算は、この関係値がすべての間接原価費目に対して可能な限り比例的な場合にのみ有効な結果が得られると主張し、たとえば賃金集約的経営が賃金付加給付単位計算を適用し、また機械集約的経営が場所別給付単位計算を用いるのは当然であるとしながらも、他方では、次のように述べて、このような一面性に対する疑義を明らかにするのである⁴⁹⁾。「はたして1つの経営タイプの内において、あらゆる原価が同一の比例性原則、つまり同一の測定値に従わなければならないのであろうか? ⁵⁰⁾」。

かくして Rummel は、給付単位計算において、ただ1つの関係値ではなく、複数の関係値を用いることを提唱するに至る。そのさい間接原価は、1つの関係値に従って全体的に振替計算されてはならず、個々の原価費目について、いかなる関係値に対する比例性が存在するかを調査し、この関

47) Seicht, a. a. O., S. 64. また、次のものも参照されたい。Mellerowicz, a. a. O., S. 80.

48) Rummel, a. a. O., S. 117.

49) Mellerowicz, a. a. O., S. 80f.

50) Rummel, a. a. O., S. 118.

係値に従った振替計算が行われなければならない。このように、統一給付単位計算の中心となっているのは、「個々の原価費目のそれぞれについて、最大可能な近似をもつかなる比例性が存在しているのか？⁵¹⁾」という問題なのである。

ところで、このような最も適切な関係値を見出すために、Rummel は、調査対象となっている原価費目に比例するような関係値が発見されるまで、個々の原価費目を様々な数値に関係づけることを提唱している。その具体的内容は、次のように述べられている。「この目的のために、各月の原価や、経営における個別調査の結果が、ある時には横座標にトン数をとったり、また他の場合には圧延時間をとった図に記入され、続いて、いかなる基準 (Ansätze) が現実の諸関係に最も近似しているか、すなわちこれらの図のうちで、記入点が直線に最も近く分布しているのはどれかが判断されるのである⁵²⁾」。けれども、この提案自体は、決して新たな認識を含んでいたわけではない。というのは、彼以前に類似の、あるいは同様の主張が存在しなかったとはいえないからである。たとえば Seicht は、これらの先駆者として、Schmalenbach⁵³⁾、Schär⁵⁴⁾、Leitner⁵⁵⁾、Henzel⁵⁶⁾ らの名を挙げている⁵⁷⁾。ただし、その詳細には本稿では立ち入らない。

さて、Rummel の示す給付単位計算の基本シェーマは表—1⁵⁸⁾の通りである。そこでは、材料費、加工費⁵⁹⁾、販売費という原価費目のもとで、直

51) Rummel, a. a. O., S. 118.

52) Rummel, a. a. O., S. 119.

53) Schmalenbach, E., Über den Zuschlag von Generalunkosten und Gewinn in der Fabrikalkulation, *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1909/10, S. 354ff.

54) Schär, J. F., *Buchhaltung und Bilanz*, 2. Aufl., Berlin 1914, S. 275.

55) Leitner, F., *Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe*, 2 Aufl., Frankfurt a. M. 1906, S. 98.

56) Henzel, F., *Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten*, Berlin 1931. S. 260 u. 270.

57) Seicht, a. a. O., S. 65f.

58) Rummel, a. a. O., S. 135.

59) 原語は Stoffbehandlungskosten である。材料処理費あるいは材料加工費と訳すべきかもしれないが、ここでは最も一般的な内容を表わすものとして、あえて「加工費」としておいた。

表-1

1	材料費	
11	直接材料費	
111	材料 1	.....
112	材料 2	.....
12	間接材料費	.....
	合計	.....
10	残余材料控除額	.....
	材料費	.....
2	加工費	
21	原価部門 1	
211	直接費目	.....
2111		.....
2112		.....
212	間接費目	.....
2121	配賦 1	
21211		.....
21212		.....
2122	配賦 2	
21221		.....
22	原価部門 2	.....
	合計	.....
20	控除額	.....
	加工費	.....
3	販売費	
31	販売間接費	.....
32	販売直接費	.....
321	製造指図書 5434	.....
	販売費	.....
	全体原価	.....

接原価と間接原価への細分類が行われている。そのさい Rummel は、とくに加工費のもとで統一給付単位計算が適用されるべきことを要請している。これによれば、間接原価が、場合によっては複数の配賦基準を用いて個々の部門に振り替えられることになる。

Mellerowicz は、このような Rummel の提案を積極的に評価しながらも、様々な関係値に基づいて1つの原価部門の間接原価を振替計算するこ

との限界を指摘している。これによって給付単位計算がきわめて複雑なものとなり、しかも完全な正確性は達成されないと考えられているからである。したがって Mellerowicz によれば、実務においてはほとんどの場合、原価部門毎にただ1つの付加基準を用いた計算が行われているとされるのである。さらに彼は、Rummel の統一給付単位計算の理念は、振替計算計算 (Verrechnungssatzrechnung) において事実上実現されているものとみなしている。そこでは、間接原価の一部分は機械時間率に従い、他の部分は賃率に対する付加額として、また他の部分は物量率に従って振替計算されるからである⁶⁰⁾。

ところで、前述のようにその統一給付単位計算において、経営で発生するすべての原価を可能な限り発生原因に即して原価負担者に帰属計算しようとする努力のなかで、Rummel は繰り返し次のことを問題にしている。すなわち、「企業の原価費目は、原価負担者に対してどの程度誤解なく、つまり誤った配賦の危険なく帰属することができるのか？ また、たとえば1つの注文といった原価負担者は、その注文を実施するさいに発生する原価に対してどの範囲まで責任を嫁せられるのか？⁶¹⁾」。

変動原価は給付生産の関数なのであるから、それは、直接原価の形でも、また配賦される変動間接原価の形でも、原価負担者に賦課可能である。しかしながら固定原価は、給付準備の関数であって、給付生産の関数ではない。このような理由から Rummel は、自身が主張する比例性の観点にてらして、原価負担者に対する固定原価の振替計算は正当ではないと考えたのである⁶²⁾。彼は次のように述べている。「一体なぜわれわれは、個々の製品に対して、全くその責任ではないような原価を負担させなければならないのか⁶³⁾」。

このように Rummel は、原価負担者に対する固定原価の合理的配分の

60) Mellerowicz, a. a. O., S. 81.

61) Rummel, a. a. O., S. 194.

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

63) Rummel, a. a. O., S. 211.

可能性を疑問視するのみならず、「そもそもこのような振替が必要なのか否か⁶⁴⁾」という問題をも提起し、結局、「いかなる目的のために、準備原価を製品に振り替えなければならないのか?⁶⁵⁾」という問題に立ち帰っているのである。

この点に関連して Rummel は、すでに1927年の段階で、あらゆる原価計算のもつ最も重要な課題は、a) 工場間比較および期間比較、b) 価格下限の算定、c) 合理的操業政策の導出、d) 経済性のコントロールのそれぞれを可能にすることであると考えている⁶⁶⁾。

a. 工場間比較および期間比較

Rummel の見解によれば、全部原価計算のもとにおける工場間比較あるいは期間比較は、完全操業を基準としてのみ行うことができる。というのは、利用されていない経営準備の原価を原価負担者に賦課することはできないからである。これについて彼は次のように述べている。「各企業の不況期における適応性(Krisenempfindlichkeit)を調査するためには、個々の製品の原価は必要ではない。異なる工場のもとで1つの製品の原価を比較する場合、それは完全操業ないし完全利用の設備について行いるのであって、不完全利用の準備設備についてではない。同様のことは、生産方法比較にもあてはまる。このような調査もまた、経常的原価計算ではなく、状況に応じた特別計算に属する⁶⁷⁾」。

このような Rummel の思考は、さらに次の各文からも明らかに読み取れる。「各月間あるいは各工場間の数値の差異は、貨幣単位で表示された1計算期間の原価が、何らかの関係値に関係づけられてはじめて有効な根拠づけないし批評を行うことができる」。「製造や製品単位数等に対して比例的な原価のもとでのみ、有効な批評ないし原因調査を行いうる⁶⁸⁾」。

64) Rummel, a. a. O., S. 194.

65) Rummel, a. a. O., S. 212.

66) Rummel, K., *Das Selbstkostenwesen auf Eisenhüttenwerken mit besonderer Berücksichtigung des Standpunktes des Ingenieurs*, Düsseldorf 1927, S. 1 u. 4ff.

67) Rummel, a. a. O., *Einheitliche*, S. 212f.

68) Rummel, a. a. O., *Einheitliche*, S. 55.

b. 価格下限の算定

Rummel の見解によれば、全部原価基準に基づく給付単位計算は、価格設定目的にも必要ではない。彼もまた、自由市場経済においては、自由競争および多数の供給者ならびに需要者を背景として、価格は需給関係によってのみ決定されると考えているからである。

さらに Rummel は、不況期および競争期における価格下限は、比例原価によって決定されるとする。これについても、次の文章を引用しておく。「財を製造するさいの価格計算の場合、価格は、直接原価プラス比例的配賦原価＝全体原価マイナス準備原価によって与えられる下限まで下降してもよい。ある製品の直接原価も製品量に対してほぼ比例的な場合には、価格下限は全体の比例原価であるということもできる。ある製品を、その比例原価以上の価格で販売できる場合には、不況期の競争において不可避の損失を減少させうる。仮にこの価格下限以下で販売が行われるとすれば、損失は増大する⁶⁹⁾」。

c. 操業政策

生産プログラムにかんする意志決定、あるいは場合によっては追加注文の引受にかんする意志決定の形をとる操業政策は、Rummel においても、企業管理上最も重要な問題の 1 つであると考えられている⁷⁰⁾。そのさい Rummel は、次のことを考慮すべきだとする。すなわち、「実際には、1 つの経営におけるすべての製品は常に相互に結合しており、しばしば強調されるように、経営をこのように装備し、相互に補完し合うような製品を受け入れることは、経営管理者の高度の技能にかかわっている⁷¹⁾」。いうまでもなくこのような意志決定は、達成可能な正味収益と対比される変動原価あるいは増分原価にかんする正確な知識が存在する場合にのみ実行可能であり、したがってここでも固定原価を配賦する必要性はないと考えられているのである⁷²⁾。

69) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 213.

70) Seicht, a. a. O., S. 68.

71) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 205.

72) Seicht, a. a. O., S. 68.

d. 経済性のコントロール

Rummel の見解によれば、経済性のコントロールは、統一給付単位計算、あるいは後述のブロック原価計算を導入することによって改善される。なぜなら、そのために必要とされる原価分析⁷³⁾を通じて、経営の原価構造を深く洞察し、それによって不経済性が明らかに認識できるような基盤が提供されるからである⁷⁴⁾。彼は、予算編成（計画）という項目のもとで次のように述べている。

「予算編成とは計画設定のことである。統一給付単位計算に結合し、その根本的構成要素となっている 1 回の原価分析は、経営経済的調査の特殊形態である。その他のあらゆる経営経済的調査における場合と同様に、これによって、規範値の開発の一步が踏み出されるのである。…、一たん数値が確定されれば、全く明らかな結果として、この数字は将来に向けて指示される。いいかえれば、それは予算化されるのである。かくして、いわば自動的に、基準単位 (Maßeinheiten) の計画消費量および計画価格を備えた計画原価計算に到達するのである⁷⁵⁾」。

このように Rummel は、自身が首尾一貫して主張してきた原価の比例化ないし区分の構想に、原価の計画という理念を結び付けたのである。Seicht も指摘するように、彼は計画原価計算が、実際原価計算のデータとの比較を通じて不経済性を明らかにすることを確信していただけでなく、さらにそれによって、無駄な原価が自動的に減少することを期待していたと考えられる⁷⁶⁾。Rummel は、より節約的な行動をもたらすという意味において経営構成員に教育的影響を及ぼすような「すべての規範値の暗示力⁷⁷⁾」を信じていたのである。なかでも Rummel が、暦時間比例的原価、つまり固定原価の予算化ないし計画を重視していたことは、次のような主張によって明らかである。すなわち、「それぞれの場合に、各原価費目に

73) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 183f.

74) Seicht, a. a. O., S. 68.

75) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 189.

76) Seicht, a. a. O., S. 68.

77) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 184.

ついて固定原価を計画し、この規範値によって計算を行うという原則に従えば、諸課題はより容易に、また筆者の見解によれば充分満足できる程度に解明される⁷⁸⁾」。

ところで、このような Rummel の原価計画の構想は、現代の限界計画原価計算の代表的主張者である Kilger が、とくに関心を寄せている領域である。Kilger は、Rummel の原価計算論が、元来、計画原価計算、とりわけ限界計画原価計算への傾向を備えていたとして、次のように述べている。「Rummel の原価構想が重要な理論的基盤となった第2の領域は、弾力的計画原価計算、なかんずく限界計画原価計算の形式におけるそれである。弾力的計画原価計算における原価発生原因を表わす多数の基準値に従って区別されたゾル原価関数は、Rummel のテーゼに一致する⁷⁹⁾」。

同様の趣旨は、Böhm=Wille によっても主張されている。彼らは次のように述べている。「自由経済への移行と共に正常原価計算の間違いの原因が認識可能となり、これが実務上明らかになるに及んで、Rummel の提案が計画原価計算のなかに取り入れられた。すなわち、限界計画原価計算が生まれたわけである。それは、Rummel の比例原価計算・ブロック原価計算と原価基礎計画の手法ならびに計画原価計算の差異分析とが結合したものである⁸⁰⁾」。

Rummel の原価計算論においては、後述のようにブロック原価計算と呼ばれる原価計算の構造的側面が重視されがちであるが、このような原価評価の側面における彼の主張も見逃してはならない。

Ⅲ ブロック原価計算

前節の後半では、Rummel の原価計算目的論ともいべき領域に焦点を

78) Rummel, a. a. O., *Einheitliche*, S. 210.

79) Kilger, *Vorwort*, a. a. O., S. XVII. さらに次のものも参照されたい。Kilger, *Anmerkung 80*, a. a. O., S. 234; Kilger, a. a. O., *Flexible*, S. 85.

80) Böhm, H.-H. & Wille, F., *Deckungsbeitragsrechnung und Optimierung*, 6. Aufl., München 1977, S. 34. 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、13頁。

あてたが、それはまた同時に、固定原価を製品に配賦することの可否をめぐる議論でもあったわけである。このような過程を経て彼は、固定原価の振替計算にはきわめて問題があり、また少なくともそれを個々の原価負担者に帰属計算することの必要性は疑わしいという理由から、ブロック原価計算という原価計算システムを導出したのである。Rummel は、固定原価ないし暦時間比例的原価を原価負担者に配分するのは原価計算と呼ぶべきものではなく、1つの統計的計算にすぎないと指摘し、次のように述べている。「固定原価は、まさに次の点によって特徴づけられる。すなわちそれは、製品の数量とは全く関係をもたず、決して論理的方法によってではなく、統計的方法によってのみ原価負担者に賦課できるのである。固定原価は、製造には依存しない。つまり、製造とは何らの関数関係にもない。それは、平均値を算定するという形式においてのみ、製品の数量によって分割することができるのである⁸¹⁾」。

このような全部平均原価の算定を、Rummel は「関数関係の存在しない見せかけの数学」あるいは「計算上の造りもの」とさえ呼び、固定原価を、その発生原因となった期間の給付準備に対して賦課することが唯一の合理的解決策であるとし、これを製品には配賦せず、1つのブロックとして取り扱うことを提唱するに至る。すなわち、「いま1つの解決策は、固定原価を、それが計算期間の準備原価として割り当てられたという限りにおいて、経常的原価計算（事後計算、損益計算）のもとでは決して製品には賦課せず、1つのブロックとして取り扱う方法である。なぜならそれは、実際の製造には依存しないブロックとしてのみ、計算期間ごとに発生するからである。このときの損益計算は、製品に帰属計算された原価と収益の比較を通じて、原価ブロックの超過補償または不足補償を確定する⁸²⁾」。

Seicht によれば、Rummel は、このブロック原価計算の理念を、その書の第1版および第2版では常に欄外でしか述べておらず、また Rummel 自身もいうように、その「異端的理念⁸³⁾」が決して正当には理解されてい

81) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 122.

82) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 127f.

83) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. XII.

ないことを認めざるをえなかったとされる。そこで Rummel は、本稿の対象としている第3版では、ブロック原価計算を包括的に説明するための独立の章を付け加え、これを次のように定義している。「たんに固定原価のブロックに比例原価のブロックを対比せしめ、製品に対しては、準備原価を含めずに、比例原価だけを帰属計算する場合、われわれはこれをブロック原価計算と呼ぶ⁸⁴⁾」。

このように、ブロック原価計算の根本は、数量比例的原価と暦時間比例的原価を区別し、前者は原価負担者に直接帰属計算されるのに対し、後者は配分されずに1つのブロックに集計されることにある。そのために、Rummel は原価の五分類を行い、次のものを区別している⁸⁵⁾。

1. 製造には依存せず、暦時間に対して比例的な原価。たとえば設備資本の利子、技術的老朽化のための減価償却費、一部の給料。
2. 製造に対して本来比例的な原価。たとえば製造材料、製造賃金。
3. 製造に対して直接に比例的ではないが、それ以外の経営上の、製造に依存する数値を用いて製造活動に賦課できる原価。たとえば、段取時間に対して比例的であり、ロット・サイズの影響を反映するような段取費。
4. 計画によって、いわば予算上で比例化しうる原価。たとえば補助材料、補助賃金。
5. それ以外に、これもまたすべて計画に従って、たとえば特殊技能者の保持や、特殊な修理あるいは除去作業の計上を通じて発生する原価。これらの原価は、経営数値に対して全く比例性をもたず、したがってまた配賦することもできない。なぜなら、いかなる配賦といえども、それは比例性法則を適用したものである。

Rummel によれば、クラス2、3および4の原価は、その発生原因を基

84) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 214.

85) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 215.

準として、すなわち比例的に、充分な正確性をもって原価負担者に帰属計算されるのに対し、クラス1および5の原価は固定原価ブロックに集計される。しかしながら、このような Rummel の五分類に問題がないわけではない。たとえば Mellerowicz は、「クラス5の原価は、きわめて容易にクラス1の固定原価か、あるいはクラス4の比例化された固定原価に含めることができる⁸⁶⁾」としている。本来、クラス5の原価の具体的内容は必ずしも明らかではないが、仮に特殊技能者の保持や、特殊な修理あるいは除去作業の計上を通じて発生する原価が、特定の製品種類にかんするものとして考えられているとすれば、原価を、一方で操業度（製造）に対する依存性に従って分類し、他方で原価負担者に対する帰属計算可能性に従って分類することに問題があるとする Mellerowicz の批判が妥当性をもつ。

むすびにかえて

Rummel は、そのブロック原価計算をおよそ上記のように説明したのちに、いささか謙虚に次のように述べている。「この章の説明は、学識的な目的をもつものでも、また原価にかんする学問を進展させようとするものでもなく、良識に訴え、給付単位計算の結果に対する盲目的信頼を警告し、経常的な給付単位計算の費用を低減させ、この計算の複雑化を阻止することを通じて、実務に貢献しようとするものなのである⁸⁷⁾」。このように彼の意図は、ブロック原価計算によって、「原価組織を覆すのではなく、経営の皮相的批判に内在していると思われる危険性を指摘する⁸⁸⁾」ことにあるのであるが、はじめにも述べたように、その原価計算論は、その後の西ドイツ部分原価計算論の展開過程において、当初の意図を超える重要な地位を占めるに至ったのである。

もちろん、Rummel の叙述の大部分が、当時の鉄鋼業における実務例を背景とするものであっただけに、その一般論としての説得力にある意味で

86) Mellerowicz, a. a. O., S. 83.

87) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 214.

88) Rummel, a. a. O., Einheitliche, S. 216.

の限界が存在していることは否定できない。また Mellerowicz のように、「Rummel は、そのブロック原価計算をそれほど正確には説明しておらず、たとえば、とくに損益分岐図表などによるこのシステムの応用可能性にかんする説明が欠除している⁸⁹⁾」といった批判も存在する。

しかしながら、最近の原価計算論の展開方向をみると、Rummel が、不十分なながらも1つの完結的な原価計算の理論を構築しえた点、細分化された複数の関係値システムを用いるべきことを強調した点、さらには固定原価問題の分析を通じてその後の部分原価計算論の展開に貢献しえた点などは、積極的に評価すべきものとする。すでにⅡ節において指摘したところであるが、Rummel の主張には、計画原価計算に結び付きうる構想が認められたことも、いま一度繰り返しておきたい。

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。

89) Mellerowicz, a. a. O., S. 84.