

ルンメル統一原価計算の発想

西 田 芳 次 郎

- I はじめに
- II 経営類型と原価計算の統一性
- III 基準単位原価の標準と実際
- IV 関連計算の標準性

I は じ め に

ルンメルの提唱した統一原価計算 (Einheitliche Kostenrechnung, Einheitskalkulation) が、ドイツ原価計算史上、とりわけ、1920年代以降、ドイツ鉄鋼業原価計算の展開において主導的な役割を果たしたことについては、広く知られている。この点については、現在まで、いろいろ検討され、批判もされてきたところであるが、いまひとつ、その基本的な発想や具体的な実態については分明でないところがあるように思われる。本稿ではこの点について多少でも明らかにできないか試みてみたい。

さて、ルンメルは主著初版の序論で、原価という領域には複雑な諸現象がみられ、いろいろな計算形態も試みられている実情にあって、彼のいう「唯一の原則」¹「原価比例性の原則」を適用すれば、諸形態に統一性を与えうると主張し、「現象のどんな変化にも拘らず、年月の移ろいに触れられない不動の原則²が支配している」とも述べている。

1 Rummel, K., Grundlagen der Selbstkostenrechnung, Düsseldorf, V. Stahleisen, 1934, (以下, 1 Aufl. として引用する。) s. 5.

2 Ebenda, s. 6.

初版と2版とには「終りに」という短文が巻末にあるが、そこでは、本書が「原価の王国でなした旅行の総括的な記述」であって、迎いついた統一性という「調和の魅力」を表現したものであるので、「読者には、本書においてそれ自体まとまった、そして完全な見解、このまとまりによってのみ生存の権利を自己の中に見出しうるところの見解が論述されていることは、誤認しないであろう」とも述べている。明確で、自信に満ちている印象があろう。

ところで、ルンメルは戦後の主著3版の序言を、次のような反省から始めている。少し長いが、そのまま引用したい。「本書の第2版は——ここに第3版が続いているのだが——初版と同様に好意ある批評を得たのであった。しかしながら、書評や書状から著者に推定できると思えることに、著者は比例的計算という根本思考の起稿の目的および目標を十分な明瞭性をもって明らかにしていないようであり、その結果……著者の意図したところを、なおも、十分には明らかにしていないようである」と。この同じ理由から、反復を回避したいと願いながら、「お前はそれを三度云わねばならない」というフェウストの言葉に則って、比較的長い序言と終章とを付加したのである。

この引用にみられる通り、ルンメルの見解は主著初版から基本的には少しも変化していないのであるが、この3版における序言と終章とをもってしても、なおもルンメルの意図と構想がクリアーに浮かび上がるようにはみえない。ともかく、ルンメルの論述は難解であるというより、未整理で不明確である。そのために、ドイツにおいてさえ、いろいろな解釈やら誤解やらが生じた次第であるが、筆者の理解するところでは、ルンメルの発

3 Ebenda, s. 121. Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, Düsseldorf, V. Stahleisen, 1939, (以下, 2 Aufl. として引用する。) s. 153.

4 Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, Düsseldorf, V. Stahleisen, 1949, (以下, 3 Aufl. として引用する。) Vorwort, VII.

5 Ebenda.

想は相当に単純で明確なものだったように思われる。「三度云わねばならない」ほど複雑だとは、ルンメル自身は思っていなかった。

ルンメルはこの3版序言で、自身の原価計算実務と研究の過去をふりかえって次のようにも云っている。「著者が原価制度における比例性の稜鉄に初めてつまずいて以来、ほゞ50年の豊かな発展と、ときには嵐の時間が流れ去った⁶」と。続けて、往時実習生として働いていた幼稚な機械工場から、現今の自動機械群による「機械園⁷」(Maschinenpark)までの発展に簡略なスケッチを与えている。

こういう発展にあっても、しかし、比例性の法則にゆるぎはない。技術体系に照応した別の比例性が探索されてゆくにすぎない。

この比例性なるものをめぐる問題がルンメルの理論のひとつの中心を占めていると云っていいのであるが、いま、端的に、中心的な記述を引用すると次のようである。「ある大規模製鉄業で、30年代前半の不景気時に、固定費をほゞ比例的に保つのに成功した。かくて、われわれは本書の根本思考を正当に評価したのである⁸」と。

固定費の問題については、以前に少しく考察したことがあるので、ここでは立ち入らないが、固定費に限らず、ルンメルの原価への関心は、単なる計算手続論にあるよりは、著しく管理論に傾斜したものであった。比例費についても、自動的に比例的であるという理解ではなくて、「標準値の暗示力 (die suggestiven Kraft aller Soll-Zahlen)⁹」が実際原価の比例性を実現するという考え方が強かったのである。

原価がその属性において比例的であるということはあるが、それはそれとして、すべての原価を比例的に管理しようとする発想がルンメルにおい

6 Ebenda, Vorwort, IX.

7 Ebenda, Vorwort, X.

8 Ebenda, s. 211.

9 2 Aufl., s. 146. なお、この言葉は初版にはみえない。

て基底的であったことについては、意識的に理解しておくことが必要であると思われる。

II 経営類型と原価計算の統一性

さて、ルンメルは主著3版で追加された終章において実質的な議論を再開するにあたり、問題提起として、こう論じ始める。「われわれは、本章において、原価を原価負担者に帰属させるという成果に達するのは、いつ、いかなる確かさをもってであるかを研究したい¹⁰」と。続けて、この議論のスタートが、初版において既に明示されていた経営類型に関する考察以外ではないと明言していることには留意しうらと思う。同時に、この議論の関するところは、初版、2版、3版でごく若干の説明が追加されてゆくが、本旨においては全く変更が加えられていないことにも留意しうる。

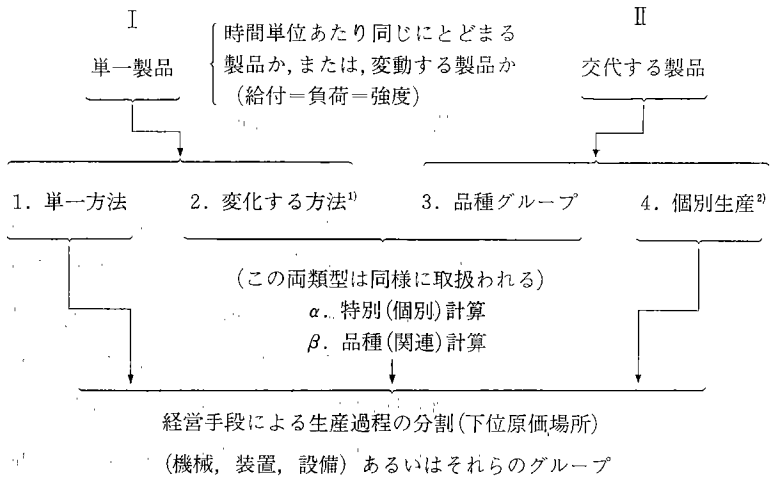
この経営類型表は別段に特異なところもなく、今日いう計算形態論のある種の分類になっているが、むしろ、原価計算の観点からの経営の分類が試みられているといえる。このとき、いかなる原価計算を実施するかは目的に依存すると同時に、計算自体の経済性をも考慮しなくてはならないのは当然である。ルンメルは、くりかえし、この点には注意を払っていて、むしろ、払いすぎているために、議論が焦点を欠いているきらいがある。しかし、ルンメルの主たる意図が、総じて、「他経営との比較可能性すなわち統一性（Vereinheitlichung）¹²」にあったことは明確であったと思う。この点で、3版では、さらに敷衍して、実務にはそれなりのシステムはあるが、システム性（Systematik）を欠いていて、「工場比較のための前提条

10 3 Aufl., s. 192.

11 Ebenda, s. 193.

12 1 Aufl., s. 112. 2 Aufl., s. 143. 「すなわち統一性」という言葉は3版で挿入されたものである。3 Aufl., s. 180.

13
経営類型表



- a) 単一経営手段³⁾ b) 異なる大きさの⁴⁾多数経営手段の並置 c) 前後の段階をなした多数経営手段 d) 並置あるいは段階の多数経営手段

経営手段(下位原価場所)は次において追究される

α. 特別(個別)計算 β. 関連計算

原価要素グループによる分割
(比例性)

- 1) たとえば、鉱石が変化する場合の同じ銑鉄
 2) 個別生産の製品も、また、相互にグループ(品種)に総括されうる。たとえば、時間あたり等しい鑄造原価の鑄物(鑄物等級)
 3) たとえば、圧延工場
 4) たとえば、ハンマーや炉

件である統一性がない」¹⁴とも述べている。

ところで、この経営類型をめぐる議論は、主著初版では、終章をなして、「原価計算の実務の応用およびその他の課題解決の要約 (Zusammenfassung)」¹⁵と題されていた。2版では、書物全体の構成が組みかえられて、終章の終節として「指針 (Richtlinien)」¹⁶と題されている。この標題の変更にはさしたる意味はないが、内容に変更が加えられることなく、末尾におかれていることでは、重要だと考えられていたとはいえる。

いまこの内容の全体にはふれないが、項目だけ拾うと、多岐にわたっていて、1 計算作業の範囲、2 原価場所の選択、3 原価要素の構成、4 原価分析、5 指標、6 原価の分解、7 原価負担者計算、8 関連計算、9 統一性、10 時間—工場比較、11 前計算、12 経済性計算、13 在高評価、14 予算、15 損益分割に分説されている。¹⁷

分類すれば、目的論、形態論、手続論といえることが、さして体系的でなく論じられている。この内容については、後に若干関説したいが、ここでは、統一原価計算にいう統一性について、なお、検討したい。

ルンメルは上引のごとき要素はすべて相互に統一的関連のもとにあつて、「ひとつの統一的な、にも拘らず、弾力的な、原価シェーマが生ずる」¹⁸と述べている。経営類型表にみるごとく、品種、方法、機械装置の多様性が経営類型の多様性を生み出すが、原価計算としては、すべて「同じシェーマで取扱われうる」¹⁹のであって、そのシェーマが得られる鍵が原価の何らかの基準に対する比例性に他ならず、これによって「あらゆる困難は解

14. 3 Aufl., s. 180.

15. 1 Aufl., s. 112.

16. 2 Aufl., s. 143.

17. 1 Aufl., ss. 112–122. 2版では順序や標題に些少の変更が加えられているが、主旨の変更は全くない。

18. 1 Aufl., s. 116.

19. Ebenda.

決される。²⁰この「導びきの糸 (Leitfaden)」によって、世上のあらゆる原価計算は「共通の視角の下に現われる。²¹」

この種の統一シェーマを得ること、つまり、「現代計算制度の多様な諸形態に拘らずその統一性を認識することが、全研究の誘因であった」²²とルンメルは明言している。

統一原価計算の具体的な内容にはここでは立ち入れないが、主著2版で書き加えられた「統一原価計算の本質」という論述から、主要なところを引用して、骨子にふれたい。「結論に達したところでは、原価要素グループはその比例性によって形成されるべきこと、原価はそれに『ふさわしい壺』²³に分類されるべきことこれである。」

なお続けていう。「もし任意の経営にもそのようにすると、統一的なシステム (einheitliche System) を有することになり、『統一原価計算 (Einheitskalkulation)』を有することになる。この名称をこの意味に解釈して余りにすぎた要求だと思う人は——英語では 'uniform costing' なる表現が流布しているが——この名称の決定的な解釈をば、それは、単位による、……基準単位によるひとつの原価計算であるという点に重きを置いてもよい²⁴」と。

結果として得られる比較可能性という統一性は、原価計算の内実からは、基準単位原価計算によって裏づけられている。

このルンメルの議論は彼の示している事例に即すると理解しやすいのであるが、ここでは、既にふれた基準と原価の比例性についてなお、ルンメルの論述を跡づけておきたい。「注意しておくが、なお、次のことが示されるべきである。……常に原価計算は可能性による比例性をば現実的な

20 Ebenda.

21 Ebenda, s. 117.

22 Ebenda.

23 2 Aufl., s. 89.

24 Ebenda.

諸関係に近似せしめようとしなくてはならない²⁵」という。同じ趣旨のことは、しかし、初版でも、逆の表現にみえるが、明言されていた。「たんに原価要素がこれまで実務上いかなる比例性を有していたかだけでなく、それが計画的にいかなる比例性を有すべきかが問題なのである²⁶」と。

事情がこのようであるので、標準原価も実際原価も同じ基準量に關係せしめて、そこを場として、その単位あたりの比較がなされるというかたちで構想される。そういう表現のかぎりでは、通常の標準原価計算の考え方と異なるところがないともいえるが、ルンメルの基準量のシステムにも、標準原価、実際原価の考え方にも、なおも別種の問題があったように思われる。

III 基準単位原価の標準と實際

若干既述したが、ルンメルは原価計算の目的についてもいろいろ論じている。彼の目的論そのものに格別のものがあるわけでないが、原価計算が目的を意識した手段であることは強く意識されてはいた。が、また、当時の原価計算について「計算制度を過度に精巧にすることはたいてい何の目的も有しない²⁷」とも批判し、可能な限り単純な統一原価計算と臨時的に必要な「特殊調査（Sonder-Untersuchung）」²⁸とに集約することも提唱していた。

このとき、ルンメルは、目的に応じた計算よりも「いくらかかったかというごとではなく、むしろ、平均的な諸事情の下で、いくらかかったのであろうかが、たいていの原価計算目的にとって決定的である²⁹」として、どの目的にも共通的に必要になる平均原価の計算を強調している。

25 Ebenda.

26 1 Aufl., s. 115.

27 3 Aufl., s. 193.

28 Ebenda, s. 194.

29 Ebenda, s. 193.

一般に、ルンメルについては、エンジニアの立場からの物量や時間の厳密な測定を基礎としたタイトな標準原価計算を指向したという印象が強いのであるが、ここでの主張と一見そぐわない感じがある。この辺の事情についてなお少し考えたい。

筆者の理解するところでは、ルンメル統一原価計算は確かに標準原価計算を含んでいるが、それより統一原価計算表からみると、中心となっているのは、むしろ、実際原価計算である。しかし、この実際原価の計算そのものに標準原価計算が組み込まれている、というか、それに基づいて行なわれているような独特なかたちになっている。

ルンメルの統一原価計算表は「外観的形式からすると、本書の熟考の総体はこれまで慣行の原価計算表 (Kostenblatt) では行なわれなような異種の姿態の原価統計 (Kostenstatistik) になる。このことは、また、『統一原価計算』というひとつのシステムの特別な名称を正当化するものである³⁰」と云っている。

ルンメルは、上引「要約」の14予算のところ、最後に、「われわれの全体の原価制度は標準値の達成をねらっている³¹」と云っている。ルンメル統一原価計算はドイツにおいて標準原価計算を確立したものであることには一致した評価があるといえるだろう。ただ、ここで問題としている観点からいうと、ルンメル統一原価計算には独特の実際原価計算があって、一面的な標準原価計算の主張ではなかった点に留意したい。

さて、この観点から、なおルンメルの記述を検討したい。やや断片的だが、ルンメルは「差異の批判はたいてい困難である、けだし、前計算はたいてい平均原価 (Durchschnittskosten) (正常原価 (Normalkosten)) を計算しうるにすぎないから³²」と云う。ここでは、標準原価としての前計

30 1 Aufl., ss. 6-7.

31 Ebenda, s. 120.

32 3 Aufl., s. 185.

算がさほど厳密に計算しうるものではないことが強調されている。加えてこうも云う。「個別生産経営では、したがって、あらゆる注文品の後計算といふかなりな作業がなされるべきか否か、それに代えて、信頼しうる平均原価を得るための後計算を利用するだけで十分でないか否かが極度に考慮されるべきである³³」と。ここでは、後計算についてであるが、不確かな個別値よりは、平均原価の信頼性の方が高いことが強調されている。

決定的な記述は見出しがたいのであるが、少なくとも、ルンメルがすっかりしたかたちで標準原価計算を展開しているのではないことは読みとりうる。彼の所説は、いうところのブロック原価計算についても、不明確な論述をくりかえしたために、誤解されたが、いま問題としている点についても、そのきらいがある。推察にすぎないが、ルンメルにとっては、理論的な整理をはかることが第一義的に問題であったのではなくて、実務の指導者として往時の各種業界や企業の実態に対する配慮が働いているという事情が大きいように思われる。

ともあれ、ルンメル統一原価計算において、基準単位をベースとして、標準原価も実際原価も計算され、その差異分析も問題とされていたことは確かであるが、しかし、今日われわれが理解しているかたちの標準原価計算とはかなり相違したものであった。ルンメルの要約的な説明は次のようである。「全一連の基準単位原価は、毎日発生する実際原価の継続的な集計と、発生した標準配賦単位での除算とによる、標準原価と実際原価の結合において、ごく短時日のうちに計算され、かくして、計算期間の全原価計算が完了するずっと以前に、重要な指標の短期的な算定が許容されるのである。」³⁴ 詳しい原価計算の実際値よりは、むしろ、推移を敏感に反映す

33 Ebenda.

34 2 Aufl., s. 148. なお、この文中の「標準原価と実際原価の結合において」なる文言は、2版で挿入されたものである。この文章全体は初版では「統一性」の項目で述べられていた(1 Aufl., s. 117)が、2版では、これを「経営比較」の項目に移して、なお、加筆されている。標準原価が些少とも強調されるに至っているともみうるが、しかし実質に変更は加えられていない。

る指標の把握に重点がおかれていたことが読みとりうる。

この基準単位原価計算は、最も単純にいうと、たとえば、1機械時間に集約された加工原価が標準値と実際値において比較されるというにすぎないが、ルンメルにおける計算のきわ立った特徴は、この実際値の計算が標準値を用いて測定されるところにあった。この点をなお検討したいが、とりあえず、ここでは、ルンメルの統一原価計算は、前計算として厳密な標準原価の確定に困難を認めていたと同時に、後計算でも、平均原価の算出が意図されていたと理解するのが自然であると考えたいと思う。

IV 関連計算の標準性

さて、いまひとつの問題はルンメルのいう実際原価の計算における問題である。ルンメルにおいては、原価計算が実施されるに先立って、一度は、原価研究 (Kostenuntersuchung) ないし原価分析 (Kostenanalyse) と称されるものが企てられるべきである。それは「個々の原価要素あるいは要素グループを下位原価場所 (あるいは下位原価場所グループ) および品種あるいは品種グループを考慮して、確定するという課題を有している³⁵。」いわば、計算システム構築の前提的作業だといえるであろう。具体的には、それは「各原価要素ごとに比例性をば、統計的な方で、あるいは、特別の手続でもって、確定する³⁶」ことである。

これに続いて、既に引用し、また、キルガーなども格別にご注意を払っている記述、「たんに原価要素が実務上でどういう比例性を有しているかだけでなく、それは計画的にはどういう比例性を有すべきかが問題である³⁷」が続く。

35 1 Aufl., ss. 114-115.

36 Ebenda., s. 115.

37 Ebenda.

上引のところ、³⁸「統計的な方で、あるいは、特別の手続で」と云っているところについては、後者の特別の手続きは、いわば因果関係に基づいた関数関係が定立しうるという意味に解しうるが、前者の統計にも相応に準拠しうるとしているところは注目に値する。ルンメルはエンジニアリング的に確定しうる数値に対して、基準量 (MäBgröße), 統計的に確定しうる数値に対して関連量 (Bezugsgröße) という呼称を与えて厳密に区別したが、³⁹第3版ではこれに補足して、後者は「比例性法則に何ら関わってこない」としながら、しかも、「本来の原価計算より確かな解明を与えることがしばしばある」³⁹とも云っている。計画的ないし予算的比例性が統計的に実証されないでは話がおかしくなるであろう。

さて、この原価分析によって原価計算システムが組み立てられることになるが、ルンメルにあって、このシステムは標準原価計算そのものに他ならない。このシステムに基づいて、独特の後計算たる原価計算が「原価分解 (Auflösung der Kosten)」⁴⁰として実施される。これが原価計算であって、原価分析がそれではない。ルンメルの原価計算はいわば測定システムとしての標準原価システムを尺度として、実際原価の動きを出来るだけ敏感にフォローする指標のシステムというかたちで構想されているとみるのではないかと考える。

さらに、いまひとつ、ルンメル統一原価計算にはひとつの顕著な特色が認められる。それはいわゆる等価係数計算の多用にかかわってのことである。彼は上引の経営類型表に関して、こういう説明を付している。「経営類型に関する上記の表は、これらすべての観点からして企てられるべき原価計算の下位分類の手掛りを与えているものではあるが、しかし、そ

38 初版においてもそうであるが、3版では、さらにそれを強調している。vgl., 3 Aufl., s. 9.

39 Ebenda.

40 1 Aufl., s. 115.

れは、勿論、大なり小なりの錯雑性や、また、グループ形成と関連計算 (Bezugsrechnung) によって可能となる単純化についての創造的な図を与えては⁴¹いない」と。尤も、表中でも品種と機械の関連計算の位置づけは示されているが。

ルンメル⁴²の統一原価計算では、この意味の関連計算が無視しえぬ重要な位置をしめていると受取りうる。上引「要約」8の関連計算の説明では、「この手続の必然性は存在しない⁴³」と云っているが、確かに計算手続の繁雑さをいとわなければ、前計算でも後計算でも個別値を追究してもいいという意味では、関連計算は便宜的手段にすぎぬとはいいうるが、しかし、ルンメル⁴²にあっては、これは単なる推量による計算ではなく、考える限り最も厳密な原価分析から導出されていることについては認識しておくべきものがある。

ルンメル統一原価計算はこの機械と品種の関連計算を多用することにより、経営全体を可能な限りコンパクトに圧縮して示すような、彼のいうところの独特な原価統計として構想されるに至るのである。この関連計算こそまさに標準原価計算であって、これに基づいた実際原価が計算される。こういう計算は標準的な比率による実際原価の配分であるという性格を持たざるをえないだろう。だとすると、実際原価の側で生じた過大あるいは過少は個別値の追究としては行なわれず、関連計算の比率に応じて各品種や機械に悪平等的に均分される結果を伴なうに違いない。ルンメル統一原価計算はこのあたりにある諦念を藏したものか知れない。

さて、本稿はやゝ抽象的なレベルでルンメルの基本的な発想と思われるものを検討してみたが、なおも十分に明確でない印象が残る。彼が示して

41 1 Aufl., s. 112.

42 関連量 (Bezugsgrößen) と同じ Bezugsrechnung という用語が用いられているためにまぎらわしいが、筆者の理解では、むしろ基準量のレベルに近い概念である。前述の原価分析に基づいているからである。

43 1 Aufl., s. 116.

いる具体的な実務例を検討して、上記の考察をいわば考証することが必要でもあり、便宜でもある。別稿を期したいと願うが、ともかく、本稿では、ルンメル統一原価計算が、原価分析という技術学的分析ツールを基礎としながら、経営経済学的原価現象の追究としては、平均的ないし正常的な関連を把えることを構想していたことについて、些少とも示しうるところがあったか考える。