

経営学と経営計算論

裴 富 吉

も く じ

I はじめに	(4) 経営費用
一 経営学と経営計算問題一	(5) 経営計算と経営政策
II 経営学における位置づけ	(6) 利益計画
III 会計学における体系	(7) 予算管理
IV 経営計算論の説明	(8) 原価管理
(1) 個別資本の循環	(9) 新しい会計問題
(2) 経営の計算構造	V む す び
(3) 原価計算	一 経営計算論の意図一

I. はじめに

一 経営学と経営計算問題一

企業経営の基本問題は「組織の問題」と「価値の流れの問題」とからなる。これまで、「価値の流れの問題」、いいかえると経営計算問題あるいは会計問題と称される領域は、経営学の理論において、いかに位置づけられ、体系づけられるべきかということに関して、つめた議論が十分なされてきたとはいえない。

筆者は、『素描・経営学原理』（黒田 勉共著、学文社、昭和60年）の第I部「原理編」に第10章「経営の計算」をすえ、「価値の流れの問題」を考察している。同書は、第10章「経営の計算」をのぞく、「原理編」全体において、「組織〔管理〕の問題」を論述している。

企業経営は経済的側面を基底にもつ存在である。それゆえ、そこでは計算問題が不可欠の論点になる。ところが、従来の経営学書のなかには、「価値の流れの問題」関連にまったく論及していないものさえあり、不可思議な様相を呈している。このことは、かつての「組織論」隆盛時代のなごりかもしれないにせよ、問題ぶくみであることにはかわりはない。「経営管理論」「経営組織論」であっても、計算問題のかかわりは欠かせない論題になるはずである。

筆者は、「経営学原理」における学問的体系の編成方向を考えるさい、「経営計算問題」はそこで理論的にいかに位置づけられればよいのか、また、それはいかなる内容をもってとりあげられればよいのかを検討しようと思う。

II. 経営学における位置づけ

拙共著『素描・経営学原理』第10章「経営の計算」は、つぎのように内容を編成している。①個別資本の循環、②経営の計算構造(簿記・財務諸表)、③原価計算、④経営計算と経営政策(管理会計)、⑤利益と費用の管理(管理会計・つづき)。

はじめに、経営学大辞典は経営計算問題をどのように配置しているかみてみたい。

平井泰太郎編『経営学辞典』(ダイヤモンド社、昭和27年)は、本文1,152頁のうち、「経営財務」(469-542頁)、「会計および計算」(543-665頁)、「簿記および帳簿組織」(666-732頁)、「原価計算」(733-795頁)、「内部統制と管理会計」(796-816頁)、「経営分析・経営比較」(817-842頁)、「予算統制」(843-855頁)、「監査」(856-876頁)、「統計および経営統計」(877-898頁)、「会計士制度」(899-910頁)、「税と経営」(911-929頁)の計461頁→全体の5分の2を、「経営計算問題」にあてている。

藻利重隆編『経営学辞典』(東洋経済新報社、昭和42年)は、本文1,029頁のうち、直接的には大項目「V財務管理論」(312-373頁)が関係する章であり、そのほか、「II企業理論」、「IV総合管理論」(B経営計画、C内部統制、D企業成果の分析と比較)、「VI購買管理論」、「VII生産管理論」(F品質管理、G原価管理)、「VIII販売管理論」(D価格政策)などの章節に、関係する内容が分配されている。

高宮 晋 編『新版体系経営学辞典』(ダイヤモンド社、昭和45年)は、本文1,323頁のうち、「IV企業経済」(229-325頁)、「XVI財務管理」(1,019-1,082頁)、「XVII管理会計」(1,083-1,152頁)、「XVIII税務管理」(1,153-1,192頁)などが関係する主要項目であり、そのほかの諸項目にも関係する内容が分散されたかたちでふくまれている。

平井『経営学辞典』は、経営学と会計学とに明確な区分をほどこしながら、両学の共存的な体系をしめしている。これに対比して、藻利と高宮の『経営学辞典』は、経営学が会計学の中身を吸収消化し、全体に分散配置させた体系をみせている。平井『辞典』から藻利・高宮『辞典』への推移は、

当該学問の発展を物語る。

さらに、経営学書においては、経営計算問題がいかんにか位置づけられているかを参照したい。

まず、戦前期の著作をみる。

増地庸治郎『経営要論』(巖松堂書店、[昭和4年初版]昭和9年改訂)は、第4部「財務篇」、第5部「計理篇」→あわせて全体の約3分の1が該当章である。

中西寅雄『経営経済学』(日本評論社、昭和6年)は、第4章「個別資本の循環とその回転」、第5章「財産及資本の本質と其構成」→あわせて全体の約2分の1近くが該当章である。

村本福松『経営学原論』(千倉書房、昭和9年)、第5章「経済性」→約3分の1強が該当章である。つづいて、戦後期の著作をみる。

古林喜樂『経営経済学』(三笠書房、昭和25年)は、第5章「財務論」→約10分の1が該当章である。

池内信行『経営経済学総論』(森山書店、昭和28年初版)は、第2部の各論のうち、第5章「財務論」、第6章「統制論」(主に管理会計論)が該当章である。

坂本藤良『現代経営学』(中央経済社、昭和34年)は、全3篇のうち、第1篇「現代経営における価値の流れの研究」→約3分の1強が該当章である。

伊藤淳巳監修『経営学概論』(税務経理協会、昭和37年)は、全4篇のうち、第4篇「財務」→ほぼ3割が該当章である。

三戸 公『経営学講義』(未来社、1965年)は、主要な10章のうち、第9章「経営の計算構造 上 一利潤の計算一」、第10章「経営の計算構造 下 一利潤の管理一」→約2割が該当章である。

馬場克三『経営経済学』(税務経理協会、昭和41年)は、第14章「資本の循環と回転」、第15章「流動資本の回転と運転資本」、第16章「固定資本の回転と耐用年数」、そして財務論関係の第11章「株式会社の機構」、第12章「株式および社債」が該当章になる。馬場のこの著作は、中西『経営経済学』(昭和6年)を継承発展させようと意図している(馬場、序、2頁)。

小島三郎『現代経営学総論』(税務経理協会、昭和

48年)は、全VI章のうち、第III章「企業行動とその把握 (I) 一価値の流れよりの把握一」が該当章である。

宮川公男編『経営学』(青林書院新社、昭和56年)は、主な11章のうち、第4章「経営財務」、第5章「設備投資計画」が該当章である。

伊藤淳巳・植村省三編著『経営学基礎講義』(中央経済社、昭和59年)、全10章のうち、第7章「現代経営管理の理論と方法」、第10章「部門管理」〔第1節「財務管理」〕が該当章である。

山城 章・森本三男編著『入門経営学』(実教出版、1984年)は、全10章のうち、主に第7章第2節「財務管理」、第8章「企業の統制」が該当章である。

以上、戦前・戦後期の諸文献をとおして、経営計算問題がいかに位置づけられているかをかきまみた。それらのとりあげかたはさまざまである。

- ① 「価値の流れの問題」は部門管理の1部門・1要因として「財務論」でとりあげられる。→増地『経営要論』、古林『経営経済学』、池内『経営経済学総論』、伊藤監修『経営学概論』、宮川編『経営学』、伊藤・植村編著『経営学基礎講義』など。
- ② 過程管理問題の1過程・1部分として「統制論」でとりあげられる。→池内『経営経済学総論』、山城・森本編著『入門経営学』など。
- ③ 経営問題の全体に対して基底面を構成する「会計論」として論議される。→中西『経営経済学』、村本『経営学原論』、坂本『現代経営学』、三戸『経営学講義』、馬場『経営経済学』、小島『現代経営学総論』、伊藤・植村編著『経営学基礎講義』など。

経営問題と計算問題の双方の性格からみて、①「財務論」、②「統制論」、③「会計論」、いずれの位置づけかたも、経営計算問題に対する接近方向として存在理由がある。

①「財務論」は、経営の基本要因〔ひと・もの・か、かね、情報〕を想起すればすぐわかるように、貨

幣=財務(資金・資本)の問題要因に着目するものである。「財務論」は経営財務という部門管理問題に関心を寄せる。と同時に、それは、そのほかの部門管理の底面全体にひかえる財務問題にも関心をむける。

②「統制論」は、経営管理過程〔計画-組織-統制〕の一要素=「統制」^{コントロール}に着目するものである。そこでは、^{コントロール}管理のために数多くの数量的・計算的技法が具体的な問題となる。すなわち、経営計算論にとって重要な技術論的課題がたくさん生じてくる。

③「会計論」は、会計学という学問分野がある事実を指摘するまでもなく、必然的な学問の方向性である。

特記すべきことは、「個別資本説」の研究成果を、それらの接近方法とどのようにむすびつけるかということにある。個別資本説は「価値の流れの問題」にかくべつの寄与をしてきている。

経営学の立場で考えたいのは、①「財務論」と③「会計論」との内容的関連である。②「統制論」はそのための前提条件になる。経営学は経営計算問題、会計問題を「財務論」の領域にとりこんであつかうばあいも多い。いずれにせよ、「財務」と「会計」との関連問題は重要な論点である。

経営財務論専攻者の見解を聞こう。

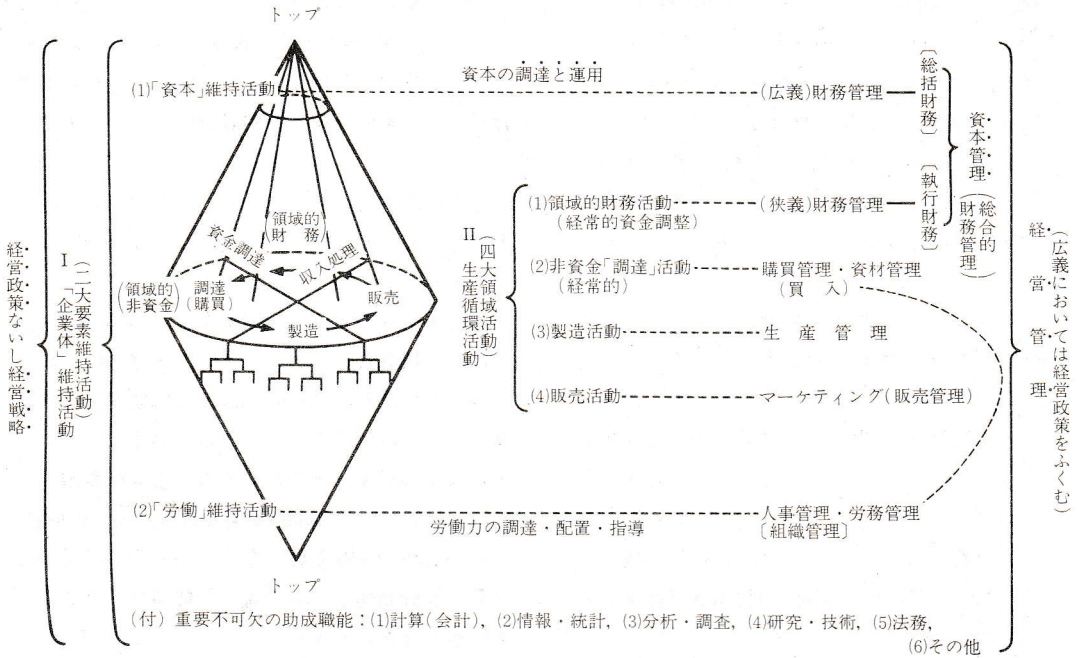
細井 卓。——経営管理=経営政策・経営戦略は、まず、I「企業体」維持活動〔2大要素維持活動〕を任務とし、(1)「資本」維持活動(資本の調達と運用)=〔広義〕財務管理(総括財務)*1と、(2)「労働」維持活動(労働力の調達・配置・指導)=人事・労務管理(組織管理)とからなる。それは、つぎに、II生産循環活動〔4大領域活動〕、すなわち→(1)領域的財務活動(経常的資金調整)=〔狭義〕財務管理(執行財務)*2、(2)非資金「調達」活動(経常的)=購買管理・資材管理(買入)、(3)製造活動=生産管理、(4)販売活動=マーケティング・販売管理をふくんでいる。

*1「〔広義〕財務管理(総括財務)」と*2「〔狭義〕財務管理(執行財務)」は「資本管理」(総合的

財務管理)を構成する内容になる。

以上に対して重要不可欠の助成職能がある。それは、①計算(会計)、②情報・統計、③分析・調査、④研究・技術、⑤法務、⑥その他などである(細井卓「古川学説における二種の財務管理」〔日本経営財務研究会編『現代経営財務の本質』中央経済

社、昭和60年、第4章〕66頁、第4図「経営管理の体系的分類」を文章化してみた。同図を本稿図1にかかげ参照する。なお、細井卓『財務管理論』中央経済社、昭和56年、第4章「総合的財務管理論の体系」55頁、表4・2も参照のこと。



(出所)『現代経営財務の本質』66頁、第4図。

図1. 経営管理の体系的分類

細井の見解は、企業経営の基本問題は「組織の問題」と「価値の流れの問題」→「労働」問題と「資本」問題とからなると認識し、これに対応させて、「〔狭義〕財務管理(執行財務)*2」と「〔広義〕財務管理(総括財務)*1」をあわせた「資本管理」(総合的財務管理)を定座しようとする。そこで、「計算(会計)」問題は「経営管理」に対する助成職能のひとつになっている。

財務管理問題は計算・会計職能なしに成立しえない領域である。ほかの部門管理問題でも、もちろん計算・会計職能は密接な関連を有するが、財務管理問題はそれじたいの特性もあって、とくに計算・会計職能と深い関連を有する。財務会計や

管理会計ということばは、そのへんの事情を表わしている。

高橋昭三。——競争によって強制され、信用によって促進される資本の集積・集中の、企業における具体的なプロセスが財務の主要な対象領域であり、しかも資本集中の最高形態である株式会社の財務政策を規制する株式擬制資本の運動法則と、それに規定される株式会社金融の基本問題の理解こそが、経営財務論のアルファであり、オメガである(高橋昭三『経営財務論』森山書店、昭和46年、30頁。同『現代経営財務』税務経理協会、昭和55年、30頁)。

つまり、企業経営が長期的な極大利潤獲得のた

めの資本の循環・回転において、いつ、いかなる時期に、どれだけの資本を、どのような資産に支出・配分し、資本の回転運動から還流する貨幣資本をふくめて、どれだけの資本をいかなる時期に、いかなる源泉から調達すべきかの問題が、経営財務の主要な領域を形成する(高橋昭三「経営財務論の方法と体系」(前掲『現代経営財務の本質』)92頁)。

くりかえそう。資本の動化・動員にもとづく現実資本と擬制資本の「ふたつの資本の存在」に由来するさまざまな矛盾、すなわち創業者利得などの発生と支配集中をもたらす株式会社の資本集中のしくみを理解することが、資本の循環・回転運動の分析とともに、経営財務論研究の基礎になる。

したがって、経営財務論の体系は、

- ① 現代株式会社における擬制資本と現実資本の「二重の存在」に由来するさまざまな矛盾の認識に立脚して、会社金融の諸制度や諸技法の発展と変容を、理論的かつ歴史的に分析する会社金融論をすすめること、
- ② 企業の規模拡大と成長のための長期固定的な資本の支出・配分と所要資本の調達に関する意思決定や計画・管理の技法を対象(投資論的財務管理論の主要な研究対象)とする研究をすること、
- ③ 日常的に生起する内部的財務問題として総合管理的財務論が重視した資本運用問題を、資本の回転に即して資金管理論もしくは運転資本論として分析すること、

などからなる(93-94頁。高橋『現代経営財務』31-32頁も参照)。

高橋の見解は「個別資本説」の本質論をふまえて展開されている。細井の見解は経営財務問題の主体面に注視するのに対して、高橋の見解はその客体面を重視する。

増田茂樹。——経営財務の本質の究明、それにもとづくその対象と領域の確定は、経営学の究極の課題に接近するひとつの道になる。まさに、「財務のとりあつかいかたは経営学の試金石となる」(増田茂樹「企業における財務の位置—財務の存在

証明—」〔河野重栄・森本三男編「経営管理の基本問題」同友館、昭和60年、第11章〕168頁)。

企業における貨幣問題をあつかえば、これがただちに財務論となり、財務概念が統一されるのではない。財務の本質は、貨幣の流入と流出すなわち収入と支出とを量的・時間的に適合させる活動であることにある(169頁)。

増田は、企業の過程分析〔客体論的分析と主体論的分析〕をおこなって、こう述べる。

要するに、財務は、ほかの過程、購買・生産・販売・労務のいずれにも従属することなく、また君臨することもなく、それら4者とならんで企業の職能の全体構造を成立させる。それは、けっして孤立して存在するのではなく、つねに(すなわち臨時的に、偶発的にではなく経常的に)、有機的に関連しあいながら、それをふくめた全体としての職能構造のなかで独立して、収入と支出を量的・時間的に適合させるという「財務独自の任務」*1を主体的にない、収入と支出とを量的・時間的に適合させるという「財務独自の職能」*2を主体的にはたすのである。まさに「主体性」において財務の存在は理解されるべきものである(178-179頁)。

前述の細井の見解に対照させれば、*1「財務独自の任務」は「広義の財務管理」に、*2「財務独自の職能」は「狭義の財務管理」にそれぞれあたるであろう。

学問研究の立場からは、財務という主体的になされるべき問題も、さらに「客体」的にとりあげられるほかない。主体的に運営されている財務問題を、いかに客体的に研究対象とするかの問題が出てくる。研究対象じたいの主体-客体の問題とは別次元の検討が必要となる。

企業経営における購買→生産→販売および労務という部門業務的な過程は、それじたいとしてみられるとき客体的問題となり、なかでも労務という主体的仕事になされる対象になる。もちろん、購買→生産→販売も主体的な労務になされる職能であるかぎり、またそれはそれとして主体面を

発揮することは当然である。この議論は管理階層の位置・立場によって意味をちがえる。財務問題も労務の性質と似るところもあるけれども、基本的性格がかね→ものである点において、主体性をうんぬんするばあいは、注意しなければならない。学問研究の「主体-客体」問題をどのようにみるかの問題である。

問題は、経営計算問題に関連する「主体-客体」関連および「本質-現象」問題を、いかに全体として問題契機化するかにある。経営計算問題は、財務問題を関門にしつつ、すべての経営問題〔購買・生産・販売、労務〕を裏うちする性格をもつ。財務会計から管理会計への問題の拡大・深化は、「財務独自の職能」と「財務独自の任務」にわたる課題に対応する発展をみせている。

III. 会計学における体系

古川栄一『経営計理論 前・後編』（東洋出版社、昭和12年(新版、千倉書房、昭和24年))は、経営統制的任務に役だつ計理論を主張する(序文、2頁)。同書は、経営計理の基盤・体系・発展を説明したあと、期間計理・単位計理・比較計理を論じる。要は、同書は統制論的管理会計論の書物である。

中西寅雄『経営費用論』（千倉書房、昭和11年）は、費用の本質、費用と操業度、損益計算論、原価計算論、経営比較論などを論述する。

ていさいだけで判断するに、拙著『素描・経営学原理』第10章「経営の計算」は、古川と中西の構想を大きく越えるものではない。中西『経営費用論』は、『経営経済学』との関係でいわくつきの著作であり、「転向」の書と指弾されてもいる。しかし、戦前に同書がそうしたな部数を公刊できた〔新改版も昭和48年に出版されている〕のは、経営計算論の体系内容を的確にひろうしていたからであろう。

本来、経営学と会計学は密接な間柄にある学問である。日本では、両学が不自然に距離をたもち、双方の交流が万全とはいえない。このことは、経営学がわですでに議論ずみの争点を、会計学の陣

営においてむしかえし、理論的消化がなされていない諸事実をもってしめされている。

会計学専攻者の「会計学総論」書に聞きたい。

中村宣一郎『会計学』（同文館、〔昭和54年初版〕改訂版、昭和58年）は、会計学をこう説明する。会計学は、資金と資本を峻別し、企業会計の対象である企業経済活動を資金循環運動と規定し、損益計算が、投下資金の回収剰余の計算という枠ぐみのなかで、経済価値の消費と創造・実現の相互関連性にもとづく、期間費用と期間収益との合理的な対応を極力をはかろうとするものを、研究の対象にする（まえがき、1頁）。

中村『会計学』は、大きく3部、会計学の基本問題、企業会計構造の分析、企業会計過程の分析からなる。同書は、財務会計問題を中心に論述をすすめているが、それにつづいて、原価計算(第15章)、資金計算(第16章)、企業予算(第17章)などにも論及する。

神戸大学会計学研究室編『会計学基礎論』（同文館、昭和60年）は、初学者の学習を意識し、工夫をこらした入門的概論書である。同書は、会計の基礎・体系・構造、簿記のしくみ、損益会計の原理、財務諸表の作成・公開・利用、現代会計の領域と課題、管理会計の領域と課題を論述している。

また、「会計の体系」としては、①財務会計と管理会計、②制度会計と情報会計、③原価計算と期間計算、④監査、⑤税務会計、⑥国際会計があげられている(19-24頁)。

財務会計は公表会計・制度会計→外部会計の性格をもち、管理会計は意思決定会計・業績管理会計→内部会計の性格をもつ。したがって、経営学の立場は、財務会計をおろそかにしないで、管理会計の分野全般に関心の重きをおくことになる。財務会計と管理会計は表裏一体の関係におかれている(次頁図2を参照)。とすれば、経営計算問題を考究する経営計算論は、いかなる体系と内容をそなえればよいのか。

神戸大学『会計学基礎論』は、会計の基本的な考えかたを紹介したのち、簿記のしくみを説明し、

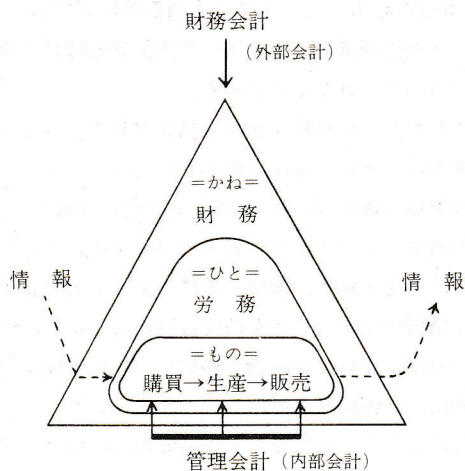


図2. 財務会計と管理会計

財務諸表の作成・公開を問題にする。経営計算論を念頭におく経営学的関心からすれば、それらにつづく、財務諸表の利用問題、管理会計が焦点になる。

IV. 経営計算論の説明

拙著『素描・経営学原理』第10章「経営の計算」を改訂するつもりで、本節「経営計算論の説明」をすすめた。

(1) 個別資本の循環

企業経営の活動は個別資本の運動となって表現される。個別資本の運動は、

- ① 投下された貨幣が、一定期間後に、より大きな貨幣として復帰するという意味で、価値増殖運動である。
- ② 最初に投下されたときの形態と同一のかたちで復帰するという点で、循環運動である。
- ③ 運動のすべての段階がつねに同時に進行していなければならないという点で、重複運動である。

個別資本の運動を産業資本の循環公式を借りてしめせば、つぎのように現わせる。

$$G - W < \frac{P_m}{A} \cdots P \cdots W' - G'$$

G : 貨幣 W : 商品 P_m : 生産手段
 A : 労働力 … P … : 生産過程
 W' : 生産され価値増殖した商品
 G' : 増殖した貨幣

個別資本の循環公式をみると、中間の…P…は生産過程を現わし、両端のG-WとW'-G'はそれぞれ購買と販売を意味する流通過程を現わしている。

企業の時間を考慮にいれたばあい、循環公式は、つぎのような形式のものになる。これは、個別資

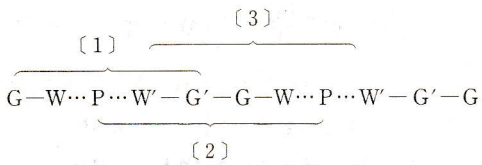
$$\begin{array}{l} G - W \cdots P \cdots W' - G' \\ G - W \cdots P \cdots W' \\ G - W \cdots P \cdots \\ G - W \cdots \\ G \end{array}$$

本の運動は継起的に重複する運動となることを現わす。そして、重複する運動となると、時間的経過として現われた個別資本の運動の各段階は、いまや空間的な同時並列として現われることになる。

すなわち、時系列としての資本調達過程、購買-生産-販売過程は、いまや財務部〔本社〕、資材部〔倉庫〕、製造部〔工場〕、販売部〔営業所〕などの職能単位の同時的活動として、また個別資本の運動は土地、工場・建物、機械・設備、原材料・製品、売掛金、現金など個別資本の機能を現わす諸形態の空間的配列として現われる(以上、馬場克三編『経営学概論』有斐閣、昭和44年、4-5頁参照)。

財務管理論者がふれていた、「広義の財務管理」と「狭義の財務管理」という概念分類は、前段の説明のなかでの「個別資本の機能」と「職能単位」にそれぞれ対応するものである。

さて、個別資本の運動=循環は、これをくりかえし継続されるものとして眺めると、つぎのような姿を現わす。



すなわち、〔1〕G-G'は貨幣資本の循環、〔2〕P-Pは生産資本の循環、〔3〕W'-Wは商品資本の循環となり、個別資本の全運動をつうじて3個の循環形式がそこに現われる。しかし、個別資本の循環形式は、あくまでG-G'である。けだし、資本主義経済は貨幣の経済である。そこでは、より多くの貨幣を獲得することが、いっさいの経済活動の起点となる。

現代の企業経営は、投機清算取引のような1回きりの行為でなりたつものではなく、永続的なくりかえしを前提とする。またそれは、剰余価値の生産とその流通という基礎なくしてなりたえない。

個別資本の回転は、まず貨幣資本の循環〔G-G'〕において観察される。だが、この貨幣資本の回転を規制する重要な要因は、生産資本の循環〔P-P〕である。それゆえ、個別資本の回転期間は、なりよりもまず生産資本の回転期間として考察されるほかない。

生産資本は、固定資本と流動資本とからなり、

両者は回転の様式を異にする。固定資本と流動資本の区別は、もともと生産資本内部の区別である。その区別の基準は、生産物への価値移転様式が両者のあいだで異なる点にある。

すなわち、原材料・燃料・補助材料のような流動資本は、それが生産に使用されたかぎりでは、その使用価値も〔交換〕価値も全部的に消費され、その価値をいっきよに生産物に移転する。これに対し、工場・建物、機械・設備のような固定資本は、使用価値としては全部的に役立ちながら、価値のみが部分的に生産物に移転し、使用価値は潜在的にしか消耗しない。

このように、固定資本と流動資本の区別は、厳密には生産資本内部の区別として把握しなければならない。しかし、企業活動の現象面では、資本運動のどの段階で資本が機能しているかはどうでもよいことである。このことは、やがて流通過程で機能する資本のなかにも、固定-流動の区別を設ける結果をもたらすことになる(馬場編, 前掲書, 149-153頁)。

以上の論述は、経済学の観点に徹した本質的な把握である。経営学、会計学の検討は、現象面により近づいた把握を要求される。そこで、経済学と経営学・会計学における個別資本の構成内容を対照してみよう。図3を参照。

経済学上の資本			会計学上の資本			
			資産 = 企業会計上の分類 = 資本			
資本	不変資本	工場・建物	固定資産	固定資産	資本金	自己資本
		機械・設備				
	原材料・燃料・補助材料	流動資産	借入金		他人資本(負債)	
	労働力					流動資産

(注) 会計学上の資産の分類は1年を基準とする。

図3. 経済学と会計学における個別資本の構成内容

企業経営の会計実践は、会計学の理論認識において、いかに理解されているのか。

企業経営の経済活動（事実関係）を貨幣数量的に把握し、記録をつうじて会計報告書（数関係）に写像する行為を「測定」とよぶ。この測定の結果である会計報告書は、企業の利害関係者に対して「伝達」される。このことを「情報開示」と名づける。したがって、「会計」とは測定と伝達のふたつの行為からなり、こうした会計行為を科学的認識の対象とする学科を「会計学」と名づける（神戸大学会計学研究室編『会計学基礎論』同文館、昭和60年、4頁）。

会計の基礎構造になるものは、①会計公準、②会計原則、③会計基準である。

①会計公準は、これなくしては会計が成立しえない会計理論・実務の基礎をなす基本的な仮定、概念、前提である。(a)企業実体（会計単位）の公準、(b)貨幣的評価の公準、(c)会計期間の公準。

②会計原則。企業が作成した財務諸表が社会的に信頼されるためには、それを社会的規範にしたがって作成し、監査人が企業がその社会的規範に準拠して財務諸表を作成しているかどうかを監査することが必要となる。そのような社会的規範になるものが会計原則である。

日本の「企業会計原則」は、7つの一般原則をあげている。(a)真実性の原則、(b)正規の簿記の原則、(c)資本取引・損益取引区分の原則、(d)明瞭性の原則、(e)継続性の原則、(f)保守主義の原則、(g)単一性の原則。そのほか、「重要性の原則」もある。

③会計基準は、損益計算書と貸借対照表の計算および報告を規制するものである。「企業会計原則」は、これを損益計算書原則と貸借対照表原則にわけ、それぞれに計算原則と報告原則をふくむ。

損益計算書の主な計算原則は、(a)発生原則、(b)実現原則（販売基準）、(c)費用収益対応の原則などである。その主な報告原則は、区分表示、総額主義、費用・収益の対応表示、開示原則などである。

貸借対照表の主な計算原則は、(a)費用配分（原価配分）の原則、(b)貸借対照表完全性の原則など

である。その主な報告原則は、総額主義、分類基準、科目配列の基準、開示原則などである（前掲『会計学基礎論』24-28頁）。

(2) 経営の計算構造

経営〔会計〕の計算構造は、会計実体としての現金：資本という企業存立の基本的前提条件から出発し、この現金資金の流れる過程を会計的にとらえるものとなる。そして、流れる項目は、期間的な費用－収益の対応関係から、損益計算書の形式で利益を測定する。さらに、その資金の流れる過程において、期間計算の期末時点における在庫項目を集計して、在高としての貸借対照表を作成することになる（増谷裕久『分析会計論』中央経済社、昭和58年、147頁）。

複式簿記について。——複式簿記の特色は、①経済主体に関係のある経済的事象を因果関係的に把握し、貨幣額によって測定すること、②その対象は「取引」とよばれるが、これは原因と結果の両側面から2面的に把握すること、である。

複式簿記の機構は、取引が第1次的には「勘定」に分類・集計される。この勘定においては、(a)ふたつの金額欄があること、(b)増加と減少、発生と消滅が、それぞれ別々の金額欄に記入されること、(c)最後に、ふたつの金額欄のうち、少ない金額欄に少ない金額を記入して、ふたつの金額欄を同一金額で締めきることが、その特徴となる。

勘定のもつふたつの金額欄のうち、左側が借方（debit）、右側が貸方（credit）とよばれる。また勘定は、その性質により、資産・負債・資本、費用・収益の5種類にわけられる。各勘定の借方、貸方に記入する事項については、次頁の図4を参照。

財務諸表について。——財務諸表は決算時に作成されるものである。貸借対照表と損益計算書を基幹とし〔それらに財務諸表付属明細表および利益処分計算書などがくわえられたものが財務諸表となる〕、複式簿記の記録から誘導して作成される。財務諸表は、利害関係者に対して、企業の財政状態および経営成績に関する情報を提供する役割をもっている。

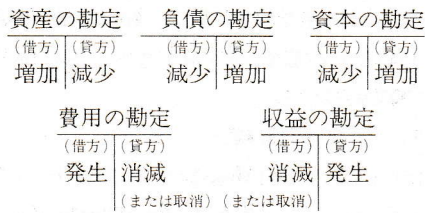
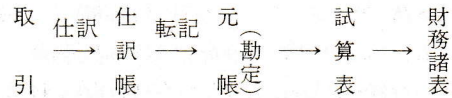


図4. 勘定の種類

なお、取引の結果は、直接、勘定に記入しないで、仕訳帳にいったん仕訳をして、そのうちその結果が元帳の勘定に転記される。また、勘定記

入の正否をたしかめるための試算表がつけられる。決算時には、若干のものについて勘定記入を修正し、これにもとづいて財務諸表が作成されることになる。

以上を、わかりやすく描けば、つぎのようになる。



また、貸借対照表と損益計算書の主要項目は、図5を参照のこと。

(借方) 貸借対照表 (貸方)

資産	負債
	資本

貸借対照表

項目	勘定科目	項目	勘定科目	分類
流動資産	当座資産	負債の部	支払手形、買掛金、短期借入金、未払金、未払費用、預り金、納税引当金、賞与引当金	他人資本
	棚卸資産		流動負債	
	経過勘定		固定負債	
固定資産	有形固定資産	資本の部	社債、長期借入金、退職給与引当金	自己資本
	無形固定資産		資本金	
	投資等		資本準備金	
	繰延資産		法定準備金	
	創立費、開業費、新株発行費、社債発行費、試験研究費、開発費、社債発行差金、建設利息	剰余金	任意積立金	内部留保・蓄積資本
			利益準備金	
			当期未処分利益(内、当期利益)	

(出所) 伊藤・植村編著『経営学基礎講義』118頁(下の図のみ)。

図5-1. 貸借対照表

(借方)	損益計算書	(貸方)
費用		収益
利益		



(元帳の損益勘定をそのまま集計したもの)

費用		損益計算書(勘定式・1)		収益	
売上原価	×××	売上高	×××	営業外収益	×××
販売費・一般管理費	×××	特別利益	×××		
営業外費用	×××				
特別損失	×××				
当期純利益	×××				
	<u>×××</u>				<u>×××</u>

損益計算書(勘定式・2)

売上原価	×××	売上高	×××
売上総利益	×××		
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
販売費・一般管理費	×××	売上総利益	×××
営業利益	×××		
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
営業外費用	×××	営業利益	×××
経常利益	×××	営業外利益	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>
特別損失	×××	経常利益	×××
当期純利益	×××	特別利益	×××
	<u>×××</u>		<u>×××</u>



損益計算書(報告式)

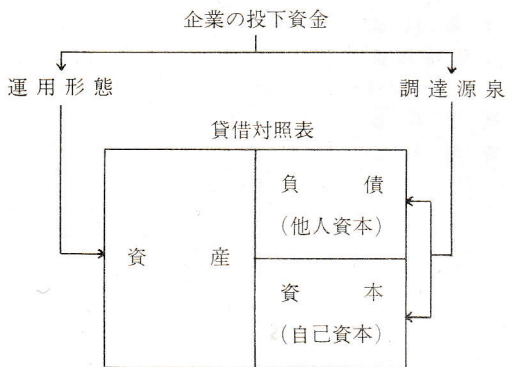
	売上高	×××		
	売上原価			
営業 損益 計算	期首商品棚卸高	×××		営業 損益 の 部 損 益
	当期商品仕入高	×××		
		<u>×××</u>		
	期末商品棚卸高	×××	×××	
	売上総利益		×××	
	販売費及び一般管理費			
	販売員給料手当	×××		
	×××		
	<u>×××</u>	×××		
	営業利益		×××	

(次頁へつづく)

経常損益計算	営業外収益			の部 営業外損益の部
	受取利息・配当金	×××		
	×××	×××	
	営業外費用			
	支払利息・割引料	×××		
	×××	×××	
	経常利益		×××	
	特別利益			
	前期損益修正益	×××		
	固定資産売却益	×××	×××	
純損益計算	特別損益			特別損益の部
	前期損益修正損	×××		
	災害損失	×××	×××	
	税引前当期純利益		×××	
	法人税等引当額		×××	
	当期純利益		×××	
	前期繰越利益		×××	
	任意積立金合目的取崩額		×××	
	中間配当額		×××	
	中間配当に伴う利益準備金積立額		×××	
当期末処分利益		×××		

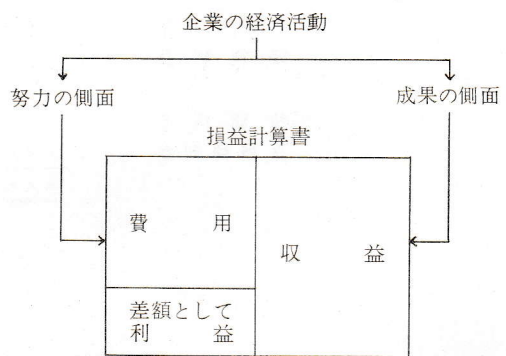
(出所) 松尾・菊地編『財務会計論』228頁〔前頁の中の2図〕。
伊藤・植村編著、前掲書、116頁〔前頁下から本頁の図〕。

図5-2. 損益計算書



(出所) 『会計学基礎論』140頁。

図5-3. 財政状態の表示



(出所) 『会計学基礎論』132頁。

図5-4. 経営成績の表示

財務会計。——会計は、企業外部者に、彼らの意思決定に役だつための会計的情報を提供するシステムとしてみると、財務会計とよばれる。財務会計は、財務諸表を利害関係者に提供することになる。

なお、企業内部者に会計的情報を提供するシステムは〔経営〕管理会計とよばれる。

財務諸表のなかで、とくに貸借対照表と損益計算書が重要である。

①貸借対照表。これは、特定の日、たとえば決

算日における資産・負債・資本を記載したものである。図5を念頭におき、図6の実例をみたい。

貸借対照表において、資産が流動資産・固定資産・繰延資産に分類表示され、負債が流動負債・固定負債にわけて記載されるのは、財務状態についてよりの確かな判断ができるような情報を提供するためである。

貸借対照表に関する静態観と動態観。「静態観」

は、貸借対照表を、債権者に企業の支払能力に関する情報を提供するものとみる。「動態観」は、貸借対照表を、損益の計算における純損益の正確性をたしかめるか、それとも損益計算を正しくおこなうために、損益に関係のない収入支出を次期にくりこすためのものという、消極的意味しかもちえないものとみる。

第 16 期 決 算 公 告

山梨県南都留郡忍野村忍草字古馬場3580番地
ファナック株式会社
代表取締役社長 稲葉 清右衛門

昭和60年6月29日

貸借対照表要旨
(昭和60年3月31日現在)

(単位：百万円)

科 目	金 額	科 目	金 額
(資産の部)	155,812	(負債の部)	35,739
流動資産	51,221	流動負債	3,659
現金・預金	46,762	支払手形	7,473
受取手形	17,857	買掛金	3,559
有価証券	19,869	未払法人税等	15,058
固定資産	20,233	未払事業費	3,902
繰延資産	1,125	未払のその他	2,085
固定負債	△1,258	固定負債	17,830
有形固定資産	69,428	転換社債	15,985
建物	54,626	退職給付引当金	1,844
構築物	24,214	負債合計	53,569
機械	9,307	(資本の部)	21,645
土地	15,147	資本金	49,338
リース資産	5,956	法定準備金	100,887
無形固定資産	1,165	法剩(うち当期利益)	(24,970)
投資有価証券	13,635	資本合計	171,671
投子株	10,883	負債・資本合計	225,241
その他	2,360		
資産合計	225,241		

損益計算書要旨
(自昭和59年4月1日
至昭和60年3月31日)

(単位：百万円)

科 目	金 額
営業収益	141,727
営業費用	93,251
営業利益	48,475
営業外収益	6,262
営業外費用	2,811
経常利益	51,927
税引前当期利益	51,927
法人税及び住民税	26,956
当期利益	24,970
前期繰越利益	1,907
中間配当金	710
利益準備金積立額	71
当期末処分利益	26,096

(注) 1. 有形固定資産の減価償却累計額 13,816百万円
2. 1株当り当期利益 222円78銭

図6-1. 決算公告・好業績

第 1 0 7 期 決 算 公 告

昭和60年6月29日

東京都中央区京橋一丁目5番8号
味の素株式会社
取締役社長 歌田 勝 弘

貸借対照表の要旨
(昭和60年3月31日現在)

(単位：億円)

資 産 の 部	3,495	負 債 お よ び 資 本 の 部	1,943
流動資産	1,900	流動負債	1,187
現金・預金	420	支払手形・買掛金	681
受取手形	813	短期借入金	38
有価証券	68	未払の金	225
固定資産	1,594	未払のその他	242
有形固定資産	665	固定負債	306
建物	435	借入金	5
構築物	1,004	長期借入金	343
機械	279	退職金引当金	99
リース資産	△1,053	その他	
無形固定資産	5	資本の部	1,551
投資有価証券	824	資本金	243
投子株	332	法定準備金	543
その他	412	法剩(うち当期利益)	765
	179		(116)
合 計	3,495	合 計	3,495

損益計算書の要旨
(自昭和59年4月1日
至昭和60年3月31日)

(単位：億円)

営業収益	4,475
営業費用	4,249
営業利益	226
営業外収益	124
営業外費用	54
経常利益	295
特別利益	19
特別損失	68
税引前当期利益	247
法人税および住民税	128
当期利益	118
前期繰越利益	47
中間配当額	20
利益準備金積立額	2
当期末処分利益	142

(注) 1株当り当期利益 25円43銭

図6-2. 決算公告・並業績

第 78 期 決 算 公 告

昭和60年 6月29日

東京都港区三田 3 丁目13番12号



日本軽金属株式会社

代表取締役社長 浅野 康介

貸借対照表要旨

(昭和60年 3月31日現在)

損益計算書要旨

(自 昭和59年 4月1日
至 昭和60年 3月31日)

(単位：億円)

(単位：億円)

資 産 の 部		負 債 の 部		営 業 収 益	
流動資産	1,785	流動負債	1,437	営業収益	2,798
現金・預金	390	支払手形	527	営業費用	2,754
受取手形	342	買掛金	276	営業利益	44
売掛金	272	短期借入金	372	営業外収益	91
棚卸資産	455	その他	261	営業外費用	174
未収入金	174	固定負債	1,493	経常損失	△38
その他	151	長期借入金	1,419	特別利益	30
固定資産	1,513	その他	73	特別損失	24
有形固定資産	718	負債合計	2,931	当期損失	△32
建物・構築物	213	資本の部		前期繰越利益	0
機械装置	298	資本金	253	当期未処理損失	△32
土地	142	法定準備金	151		
その他	64	欠損	△32		
無形固定資産	8	(うち当期損失)	(△32)		
投資等	785	資本合計	372		
投資有価証券	213				
長期貸付金	404				
その他	167				
繰延資産	4				
資産合計	3,303	負債・資本合計	3,303		

(注) 1. 有形固定資産の減価償却累計額 779億円
2. 1株当たりの当期損失 7円87銭

図 6 - 3 . 決算公告・悪業績

②損益計算書。これは、ある期間の収益とそれに対応する費用とを、ひとつの表に記載して純利益を計算表示したものである。やはり、図5を念頭におき、図6の実例をみたい。

包括主義と当期業績主義。「包括主義」は、損益計算書によって、配当可能利益の期中増減額を計算しようとする考えかたである。「当期業績主義」は、業績判断のために役だつ利益を計算しようとする考えかたである。

監査。——これは、企業会計関係者の行為、その結果の実態、それらに関連して作成された情報を、一定の基準に照らして批判することである。

外部監査と内部監査。企業外部者に伝達される会計の情報→財務諸表は、もっぱら企業外部の監査人（公認会計士）によっておこなわれる。財務会計の監査は、つねに外部監査であり、内部者によってはおこなわれない。これに対して、内部会

計情報は、内部者がおこなうだけでなく、その一部を外部者の監査にまかせることがある。

(3) 原価計算

原価計算は、 $G - W < \frac{P}{A} \dots P \dots W - G'$ という個別資本の循環運動のうち、 $W \dots P \dots W =$ 生産過程を計算領域とするものである。それは、損益計算：簿記の発生とともに、これに必然的に従属補完するものとして生れてきた。しかし、生産過程が機械体系を中心としたものとなり、固定資産・間接費の割当計算が複雑になるにしたがい、期間計算である簿記とならぶ、独自の計算領域としての原価計算制度が成立してきた。

制度としての原価計算の任務・目的。それは、製品をつくるために費消された価値を、製品単位あたり計算把握することによって、〈価格決定の基礎〉とする点にある。原価計算は、競争関係があるときは、価格をどこまで引きさげてよいかと

いう判断に対して最大のめやすになる。

= 総原価

また、独占的に価格を決定できるばあいは、当然、原価に目標利益をくわえたもの〔原価+目標利益〕を価格として設定することになる（三戸公『経営学講義』未来社、1965年、187-188頁）。

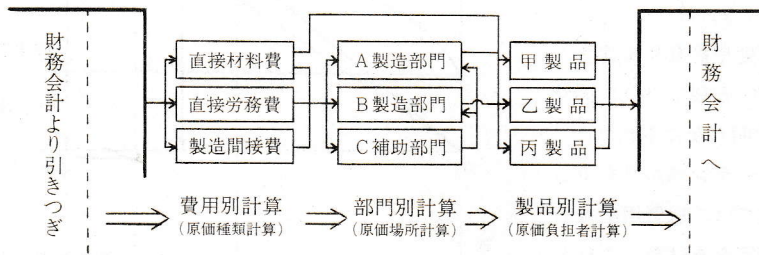
原価の構成。——原価の内容は、以下のような分類からなる。

- (1) 直接材料費+直接労務費+直接経費
= 製造直接費
- (2) (1) 製造直接費+製造間接費=
= 製造原価
- (3) (2) 製造原価+販売費・一般管理費

〔4〕〔3〕総原価+利益=販売価格

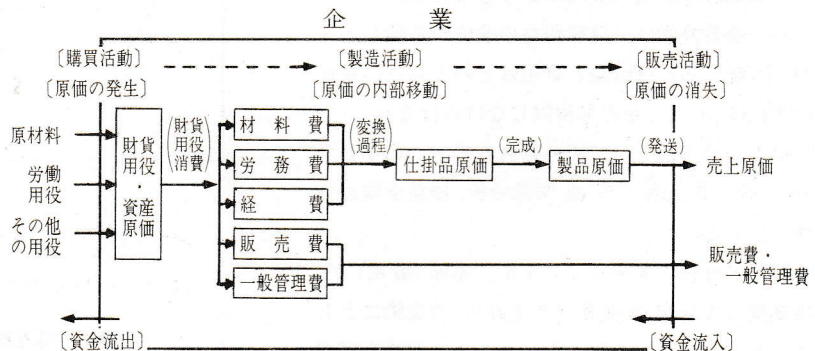
原価の計算段階。①費目別計算……製造活動のために消費した財貨用役の原価を、その要素別、種類別に分類・測定・記録する手続である。②部門別計算……①を、それが発生した場所別に分類・集計する手続である。③製品別計算……原価の負担者である製品の一定単位ごとに原価を分類・集計し、製品の単位製造原価を明らかにする手続である（中村『会計学』257-258）。図7を参照したい。

$G - W < \frac{P_m}{A} \dots\dots (\text{Produktion}) \dots\dots \text{Produkt} - W' - G'$



(出所) 荒川編『会計学概説』213頁〔に加筆〕。

図7-1. 原価計算



(出所) 中村『会計学』257頁〔に加筆〕。

図7-2. 原価の流れ

(4) 経営費用

経営における原価^{コスト}動向の記述と説明、それともなう経営政策上の課題の導出、原価概念と原価計算についての基礎理論＝費用理論がある。この研究領域は経営費用論と称される。

① E. シュマーレンバッハは、19世紀末葉において原価理論的認識にもとづき、当時の原価計算（全部原価計算）の欠陥を指摘した。その後、彼は、原価政策や経営価値計算に関連させて、その内容を経営経済学を中心におくところまで高めた。

② そのあいだ、K. メレロヴィッツらによって、伝統理論とよばれるひとつの定型化された体系も完成された。そこでは、操業度の変化にもなう経営全体の原価の動きが、逆S字型の総費用曲線としてしめされた。このことに関連して、最適操業度や最有利操業度の諸概念（図8の下図を参照）が確立され、同時に価格政策などの課題が明らかにされた。

③ 第2次大戦後、E. グーテンベルクを中心とする論者は、工業経営では、総費用曲線が直線的な経過をしめす事実をあげた。これとともに、生産理論的観点に立って、伝統理論の収益法則（＝原価法則）を批判した。グーテンベルクらの理論は、原価計算において原価動向を写像するばあいの基礎理論となり、原価計算制度の展開に寄与している。

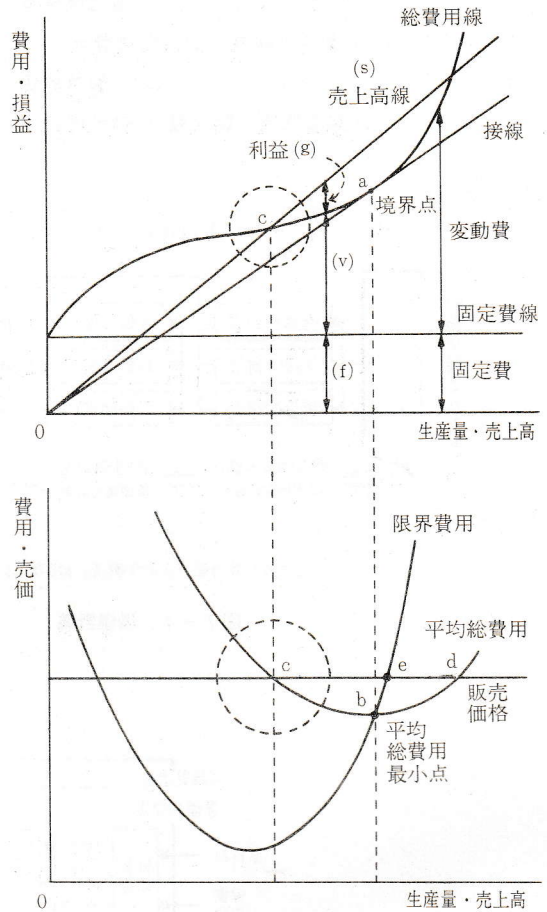
—企業経営は、目標利益の達成が可能かどうか、可能であれば収益と費用はどのくらいの金額にすればよいか、などを検討しなければならない。そのための方法として用いられるのが、CVP分析〔原価^{コスト} - 売上高^{ボリューム} - 利益^{プロフィット} 関係分析, 損益分岐点分析〕である。

CVP分析の実施には、まず、原価〔費用〕が、操業度〔生産量・販売量（売上高）〕の変動にもなるとどのように変動するのか、その態様を把握しなければならない。

原価・費用はつぎのように分類される。(a)固定費 (fixed cost) ……操業度の増減にかかわらず、

特定期間におけるその総額がほぼ一定しており、変化しない費用である。(b)変動費 (variable cost) ……操業度の増減に応じ、特定期間のその総額が変動する費用である。この変動費は、比例費、遞減費、遞増費の3種に分けられる。基本的な変動費は比例費である（中村『会計学』292-293頁）。

経営費用^{コスト}の動向は、一般的に図8のように描かれている。



(注) 下図で、b点は「最適操業度」、e点は「最有利操業度」である。
(出所)『会計学』295頁〔に加筆〕。

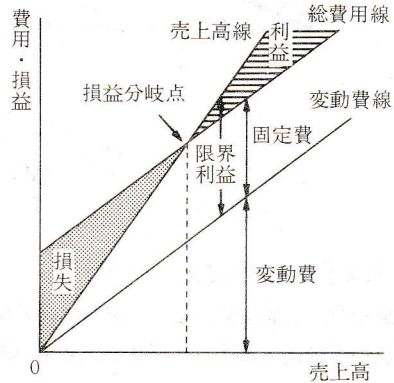
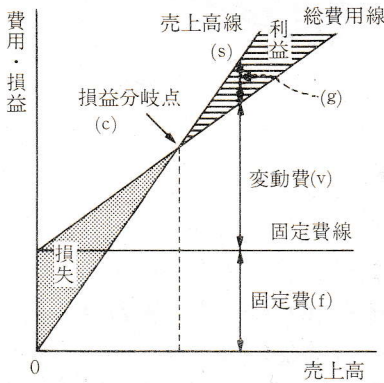
図8. 経営費用の動向

図8には操業度水準C点がみられる。これが損益分岐点とよばれるものである。この点〔線円〕

を中心に、(a)操業度〔生産量・販売量(売上高)〕、(b)費用、(c) (a)と(b)に規定されて生じる利益の3者の相互関係が、損益分岐点分析の対象となり、企業経営の経済活動における計画と統制のために利

用される(295頁)。

さて、損益分岐点を図解したものを損益分岐点図表あるいは利益図表といい、図9のように描く。



(出所)『会計学』297頁〔に加筆〕。

図9. 損益分岐点図表(利益図表)

〔注記〕CVP(損益分岐点)分析では、つぎの関係式が成立する。

$$\textcircled{\ast} \text{損益分岐点(売上高)} = \frac{\text{固定費}}{1 - \frac{\text{変動費}}{\text{売上高}}} \quad \left[x_1 = \frac{f}{1 - \frac{v}{s}} \right]$$

$$\textcircled{\ast} \text{損益分岐点(販売量)} = \frac{\text{固定費}}{\text{販売価格} - \frac{\text{変動費}}{\text{販売量}}} \quad \left[x_2 = \frac{f}{p - \frac{m}{s}} \right]$$

(注) f: 固定費 v: 変動費 s: 売上高
p: 販売価格 m: 販売量
x: 損益分岐点となる売上高〔 x_1 〕, 同じくその販売量〔 x_2 〕

損益分岐点(分析)の公式は、つぎの操作で説明できる。

(i) $s = v + f$ 損益分岐点では利益 $g = 0$ であり、売上高 s は変動費 v と固定費 f との和にひとしい。

(ii) $1 = \frac{v}{s} + \frac{f}{s}$ (i)式の両辺を s で割る。

(iii) $1 - \frac{v}{s} = \frac{f}{s}$ (ii)式の右辺のうち $\frac{v}{s}$ を左辺へうつす。

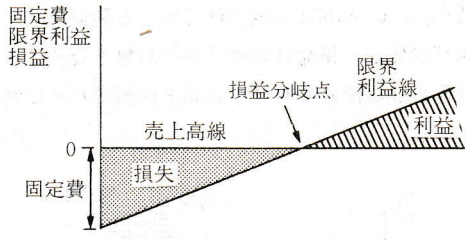
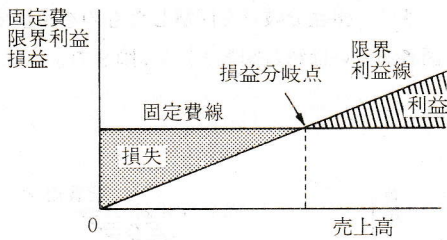
(iv) $(1 - \frac{v}{s})s = f$ (iii)式の両辺に s をかける。

(v) $s = \frac{f}{1 - \frac{v}{s}}$ (iv)式の $(1 - \frac{v}{s})$ の部分を右辺へうつす。

ここでたとえば、前掲図9で、C点〔損益分岐点〕に上のせして、利益(g)をえるためには、(v)式右辺の分子 f 〔固定費〕にその g を足せば、よい。

(vi) $s = \frac{f + g}{1 - \frac{v}{s}}$

また、図9の右図でわかるように、限界利益(売上高から変動費を引いたもの)と固定費のひとしくなる点が損益分岐点になるから、その限界利益と固定費を対比させて損益をしめした「限界利益図表」(図10)が描かれる。



(出所)『会計学』298頁〔に加筆〕。

図10. 限界利益図表

(5) 経営計算と経営政策

企業会計は、企業経営によって展開される個別資本の運動の経過・顛末を、計数的に測定、描写し、この側面から資本の統一的・全体的な管理をおこなうものである。個別資本の運動は、企業経営したいの行動目標を反映する利潤の生出、資本の自己増殖の運動である。したがって、企業会計は利潤の計数的確定を直接の課題にすることになる(山樹忠恕編『会計学』有斐閣、昭和45年、9頁)。

企業会計の本質は、独占資本の、資本主義体制そのものを擁護しつつ、最大限の利潤を獲得して、資本蓄積・資本集積をすすめるために制度化されているところにある。企業会計制度のもとでは、財務諸表は、単に企業内で作成されるだけではそれほど意味はない。それは、外部に公表することによって大きな効果を発揮する。このような公表効果を手にいれるために、独占資本のための企業会計制度は公表企業会計制度として制度化されているのである(横倉久夫『会計学—通説とその批判—』ミネルヴァ書房、1983年、9-10頁)。

企業経営にとって利潤はその目的であるから、経営の成果としての利潤を、できるだけ計算し、把握しようとする。

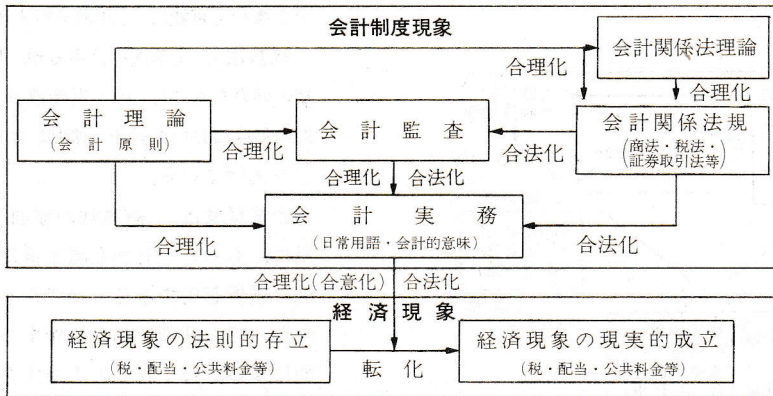
だが、計算したいは、本来、連続的・継続的な経営活動を人為的、恣意的に、一定時点において切断し、停止させてとらえるものである。さらに、経営内の諸資産の価値は、つねに社会的変動にさ

らされている。したがって、このふたつの点から、利潤は、誰がどのように計算しようと、まぎれなく同一の数値をえられる、というわけではない。

そのような恣意性が介入する技術的基礎のうえに、経営政策〔経営の運営・管理、経営者の方針〕の観点から、利潤を正確に計算することを拒否し、あるいは利潤を過大に、あるいは過小に計算しようとする。また、対外的に、資本調達のため、納税申告のため、労働組合と賃金交渉のためなどの公表会計において、あるいは利潤を過大・過小に表示しようとする動機もくわわって、会計における恣意性が大きく発揮されるのである。それがさらにすすむと虚偽になる〔→粉飾ないし逆粉飾〕(三戸『経営学講義』190-191頁)。

企業会計は、それ独特の表現方法をもって伝達し、めざすある種の現象(たとえば、配当現象)を合理化するという機能に奉仕する。そこでは、(i)客観的・現実的現象の存立、→(ii)その現象の社会的合理化、→(iii)合理化のための手段、→(iv)そのための表現方法としての会計独特の表現方法、→(v)その会計的表現方法の一環としての「利益」「資本」という、一連の規定・被規定関係が成立している(宮上—男『会計学本質論』森山書店、1979年、33頁)。次頁の図11を参照したい。

前段の主張は、「法則科学としての会計学」の構想にかかわっていわれたものである。だが、会計学にとって、企業会計制度→現象にひそむ法則の



(出所)『会計学本質論』90頁。

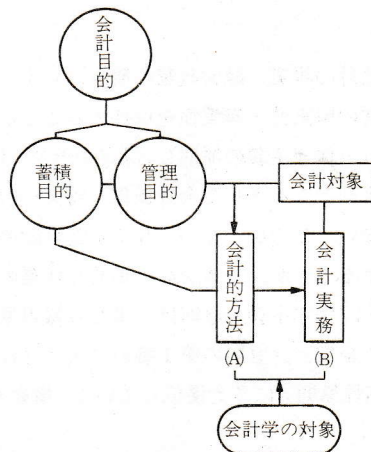
図11. 企業会計制度の役割

究明は、問題の出発点を形成するものにすぎない。

企業会計は、個別資本の価値増殖過程における価値ならびに価値増殖の記録・計算・報告であり、それは一定の形式をとる。その「形式」の究明が、個別資本の経済活動に対する記録・計算・報告方法の解明に帰着することになる。会計方法の対象となるものは、目的に適合する個別経済の過程の一面である(岡本愛次『会計学の基本問題』ミネルヴァ書房、1977年、7頁、9頁)。

会計目的のうち管理目的と会計対象との出あいにおいて、会計的方法(企業会計制度)という計算技術的構造が形成される。この会計的方法は、そのままでは、いまだ現実の会計実務ではない。現実の会計実務は、会計目的のもうひとつの目的をなす蓄積目的が、会計的方法に作用して、これを具体化したものと考えられる(馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年、189頁)。図12を参照したい。

会計は、企業経営の本質的使命である価値増殖に規定され、その価値数量計算という特殊の課題をもちながら発生し、その経済環境に対する特殊の経営戦術に応じて価値増殖過程(G-W-G')を記録・計算・報告してきたのである。そして、この会計を合理化し、理論づけてきたのが、「静態

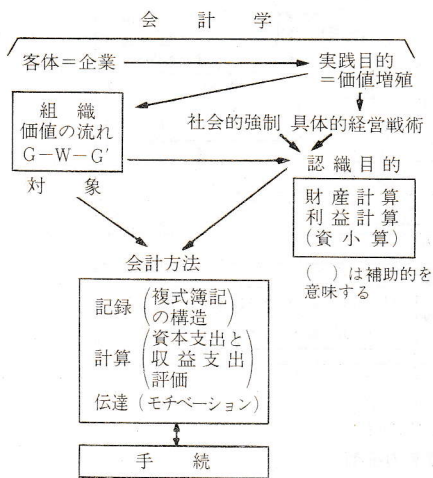


(出所)『会計理論の基本問題』189頁。

図12. 会計の構造

観」「動態観」である。

かくして、会計学は、社会科学理論としての経営〔経済〕学における価値増殖運動について、その価値を中心とする計量計算方法を問題にする方法論となる(岡本『会計学の基本問題』49頁)。次頁の図13を参照したい。



(出所)『会計学の基本問題』50頁。

図13. 会計学の対象

企業会計の現実、経営政策の観点からすれば、まず経営の堅実性・確実性を保持することが意図される(→保守主義の原則)。保守主義の原則は、これをよりどころとして会計操作(粉飾・逆粉飾)をおこない、このことをつうじて企業財政の充実化をはかることが、企業会計の重要な任務のひとつである。保守主義の原則は、単なる報告原則ではなく、企業会計原則の第1番めにあげられている「真実性原則」にさえ優位している(横倉『会計学』55頁)。

企業経営における会計政策の恣意は、つぎのような財産・資産、費用の評価によって発揮される。

- ①「固定資産の評価」……現実の減価償却会計は、「原価配分の論理」をテーマエトしたり、^{サービシス・ポテンシャルズ}「用役潜在力」の概念の論理を導入したりしながら、資本の立場からみた費用化の計算、資金回収計算、さらには自己金融のための計算となっている(横倉、前掲書、119頁)。

企業会計原則は、「一定の減価償却の方法」として、(a)「定額法」(耐用年数の変更による制度的歪曲が可能である)、(b)「定率法」(早期に過

大な償却を可能にし、比較分析を困難にする)、(c)

「級数法」(定率法には劣るが、早期に過大な償却の効果をもつ)、(d)「生産高比例法」(業績不振の年度において過小「償却」に利用できる)などをあげている。

企業経営は、「継続性の原則」の形骸化を背景に、もっとも有利な減価償却の方法を自主的に選択適用することができるのである。したがって、減価償却の操作をつうじて、合法的に損益調整や利益の平準化をおこなう。その「効果」は絶大である(121-122頁)。

- ②「棚卸資産の評価」……資産の価額は、原則として取得原価としながら、棚卸資産については「時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる」としている。同時に、時価>原価のばあいは、「取得原価」原則で「原価主義」にもとせられるとする。

いいかえれば「取得原価」原則を採用しながらも、低価主義の選択適用を認めるとともに、幅ひろく時価主義を強制し、原価主義そのものをくずしている。

その結果、評価損失は認めるが、評価益は認めないという「保守主義の原則」どおりになっている(110-111頁)。

- ③「引当金の見積り」……引当金は、本来、企業の当期に負担すべき原因が発生しているという理由から、一定額の費用を計上したばあい、これに対応する資産の留保額を計上する勘定である。引当金は「評価性引当金」と「負債性引当金」にわけられる。

旧企業会計原則注解〔注14〕は、「負債性引当金以外の引当金の残高については、貸借対照表の負債の部に特定引当金の部を設けて記載する」と規定していた。これは、端的にいうと、利益の負債化、秘密積立金の制度化にほかならない。つまり、業績があがり、公表処分可能利益を圧縮したい年度に、特定引当金という負債を計上して蓄積をすすめるとい

う会計操作の公認である。

1982年4月に改正された企業会計原則の新注解〔注18〕では、同原則旧注解における「偶発損失についてはこれを計上することはできない」という文言が、「発生の可能性の低い」偶発事象にかかわる費用または損失（偶発損失）については「引当金を計上することはできない」というふうにかわっている。

すなわち、新注解は発生の可能性の高い偶発損失については、引当金の計上を認めているわけである。いったい、「発生の可能性」の高い・低いは、誰がなにを基準にして判断するのであろうか（128頁、132頁、134頁）。

こうして、現代の巨大会社においては、独占価格の設定にともない、原価の過大計上を、減価償却・そのほかの財産・資産の評価、発生未必の可能性そのものを損費に計上する引当金などによって、利益留保・投下資本の早期過大回収・自己金融などが、まさしく制度化されてきた。このことは、利益の計算そのものが、資本蓄積の手段と化したことを意味する（三戸『経営学講義』196頁）。

(6) 利益計画

公表会計は、会計主体である経営者の意思決定、職能遂行を、会計的数値によってしめたものである。会社財務諸表に表示された利益数値じたいは、いろいろな政策目標にしたがって計画され、操作された「結果」である。企業会計は、そのうちでも、外部利害関係者の関心とする蓄積と分配の「結果」を表わしている（荒川邦壽『現代の経営分析』中央経済社、昭和48年、5頁）。

公表される「利益」は、企業経営の経済活動の集約部分を表現する会計的・計算的数値として、いかにとりあつかわれるのか。

損益計算書にしろ貸借対照表にしろ、利潤〔利益〕の計算を表示している。原価計算は、製品単位あたりの原価を計算する。だが、利潤〔利益〕は全経営活動＝資本の循環・回転運動の成果であり、原価は経営の全活動の結果によって構成される。それゆえ、それらの計算表示は必然的に経営

の実態を価値的、計数的に表示している。このように経営の実態を表示したものは、必然的にまた、経営管理の手段・武器として利用されることになる。

一般に、経営分析の名のもとに、貸借対照表、損益計算書の分析などがなされ、利益管理として損益分岐点の設定、予算統制などがなされる（三戸『経営学講義』198頁）。

経営分析こそ、会計学の真の内容にふさわしいものである。その課題は、資本の会計ではなく、資本主義の会計である（宮上『会計学本質論』264頁、267頁）。

経営分析は、なによりもその出発点において、会社財務諸表の「ぎまん性」と、そこにしめされた数字によって文字どおりに「粉飾〔あるいは逆粉飾〕」され「かくされた真実」を露わにするものとなる。このような経営分析の第一義的使命を会計批判とよぶ。

さらに、経営分析は、現在の社会において活動し、事実これを支配している企業経営の実態へせまる。その意味で、経営分析の使命は経営批判にみいだせる。この経営批判は、当然、社会体制への批判にまでむけられる。

だから、経営分析における指標の選択基準は、会計批判、経営批判、体制批判を徹底するために、原理的な企業資本の運動を客観的に把握しうるか否か、またその実態の解明に役だつかどうかによって定められるのである（荒川邦壽編『会計学概説』南雲堂深山社、1972年、278-279頁）。

経営分析は、公表会計に表わされた利潤〔利益〕の金額的表示の巨大さという量的側面の分析だけでなく、その金額的・比率の大小のいかんをこえて、本質的特徴＝絶対値を典型的に浮彫化しようとする。利潤〔利益〕の量的大小をこえて、公表会計の分析をとおして、価値法則貫徹の態様を解明しようとするのである。経営分析は、いわば、利潤〔利益〕の分析において利潤額をみず、利潤〔利益〕の分析において資本運動を浮彫化するのである（吉武堯右『科学的経営分析』中央経済社、

昭和41年、7頁)。

〔注記〕通常の経営分析における主要比率は、以下のとおりである。

①支払能力の指標

$$\text{流動比率} = \frac{\text{流動資産}}{\text{流動負債}} \times 100$$
$$\text{当座比率} = \frac{\text{当座資産}}{\text{流動負債}} \times 100$$

②資本構成上の安全性の指標

$$\text{負債比率} = \frac{\text{他人資本}}{\text{自己資本}} \times 100$$
$$\text{流動負債比率} = \frac{\text{流動負債}}{\text{自己資本}} \times 100$$
$$\text{固定負債比率} = \frac{\text{固定負債}}{\text{自己資本}} \times 100$$
$$\text{自己資本比率} = \frac{\text{自己資本}}{\text{総資本}} \times 100$$

③自己資本固定化の指標

$$\text{固定比率} = \frac{\text{固定資産}}{\text{自己資本}} \times 100$$
$$\text{固定長期適合率} = \frac{\text{固定資産}}{\text{自己資本} + \text{固定負債}} \times 100$$

④資本利益率の指標

$$\text{総資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{総資本}} \times 100$$
$$\text{自己資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{自己資本}} \times 100$$

⑤売上高利益率の指標

$$\text{売上高純利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{売上高}} \times 100$$
$$\text{売上高総利益率} = \frac{\text{総利益}}{\text{売上高}} \times 100$$
$$\text{売上高営業利益率} = \frac{\text{営業利益}}{\text{売上高}} \times 100$$
$$\text{売上高経常利益率} = \frac{\text{経常利益}}{\text{売上高}} \times 100$$

⑥資本回転率の指標

$$\text{総資本回転率} = \frac{\text{売上高}}{\text{総資本}}$$
$$\text{流動資産回転率} = \frac{\text{売上高}}{\text{流動資産}}$$
$$\text{売上債権回転率} = \frac{\text{売上高}}{\text{売上債権}}$$
$$\text{棚卸資産回転率} = \frac{\text{売上高}}{\text{棚卸資産}}$$
$$\text{固定資産回転率} = \frac{\text{売上高}}{\text{固定資産}}$$

①②③は「静態分析」、④⑤⑥は「動態分析」の主要比率である。前者は主に貸借対照表の数値、後者は主に損益計算書の数値を使って企業経営の収益性〔利潤・利益〕を分析するための指標である(『会計学基礎論』165頁、170頁参照)。

内部会計としての管理会計は、まず、未来計算のかたちで期間損益計算制度と接合し、利益の大きさを具体的、操作的に規定する企業会計の技術的特徴を逆転させて、利益目標を頂点とする自己

完結的な系としての形式をととのえる。それは、つぎに、現代企業の個別資本の運動総体の総括管理、すなわちその個別資本の全運動過程の貨幣数値(価値)による、統括的な利益志向管理として発現する「資本管理」のための、総合的・期間的・財務的な管理の手段体系、機構として確立した(内田昌利・鈴木一道『管理会計論』森山書店、1985年、83頁。以下しばらくは、同書および西澤修『管理会計論』中央経済社、昭和55年、101頁以降を参照)。

「利益計画」とは、一定の計画期間中に達成すべき目標利益と、その実現方法を計画する、組織的で制度化された過程である(通産省見解)。

利益計画は、その計画期間の長さ〔1年が基準〕によって、長期利益計画と短期利益計画とにわけられる。

長期利益計画は戦略的過程であり、短期利益計画は戦術的過程である。前者は、企業の体質・構造・環境→たとえば、設備投資、研究開発、市場開拓、資本構成などの改善にかかわり、後者は、前者の枠内での経営改善にかかわる。

——財務会計上の利益概念は、つぎの公式でしめされる。

$$\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$$

$$(\text{実績売上高} - \text{実績費用} = \text{実績利益})$$

管理会計上、利益概念は、つぎの公式でしめされる。

$$\text{予想収益} - \text{目標利益} = \text{許容費用}$$

(または予定売上高)

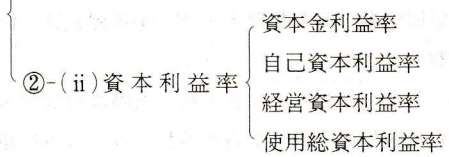
利益計画の特質は、以下の4点にみいだせる。

①一定の期間を対象とする期間計画である。②期間計画に達成すべき目標利益を決定する。③目標利益を実現する方法を計画する。④組織的で制度化された過程である。

短期利益目標の指標としては、つぎのものがある。

①期間利益額〔金額としての利益〕

$$\text{②期間利益額} \left\{ \begin{array}{l} \text{売上高純利益率} \\ \text{②-(i) 売上高営業利益率} \\ \text{売上高総利益率} \end{array} \right.$$



②-(ii)「資本利益率」は、売上高利益率と資本回転率との積である〔資本利益率＝売上高利益率×資本回転率($\frac{\text{利益}}{\text{資本}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}}$)〕。それは、企業業績を総合的に表示する指標として、利益目標にもっとも適している。企業全体の業績を包括的にみる利益目標には「総資本利益率」を用い、内部管理目的のための利益目標には「経営資本利益率」を用いる。

短期利益目標の算出方法には、以下のものがある。

- ①期間比較法。(a)単純平均法, (b)正常値平均法, (c)趨勢法, (d)指数法。
- ②標準比較法。これは同業他社の標準値を参照する方法である。
- ③相互比較法。これは特定企業の実際の資本利益率から算出する方法である。
- ④資本構成率法。(a)総資本利益率法, (b)自己資本利益率法。
- ⑤必要利益法。これは、利益を構成する各要素の総資本に対する比率を求め、これらを合計して算出する方法である。

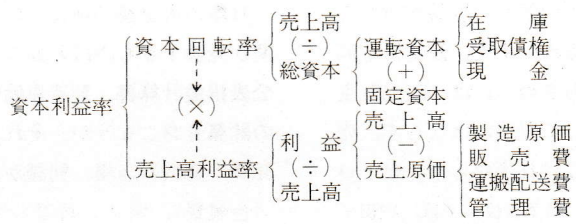


図14. 資本利益率の構成要素

さて、資本利益率の関係式→資本利益率＝売上高利益率×資本回転率($\frac{\text{利益}}{\text{資本}} = \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times \frac{\text{売上高}}{\text{資本}}$)を改善するには、売上高利益率と資本回転率を向上させることが必要になる(図14を参照したい)。そのためには、つぎのような努力が要求される(横倉久夫『企業分析論序説』高文堂出版社、昭和51年、101頁)。

- ① 売上高の増大 ……独占的販売価格の設定・吊上げ、国家への発注の強要。
- ② 変動費の節減 ……労働強化、賃率引き下げ、時間外規制、賃金(変動費部分)カット、原材料・外注部品の納入単価切り下げ、経費の節約。
- ③ 固定費の切り下げ ……合併・合同・提携の促進、「量産同時化」方式採用(中小企業への固定費負担の転化、恒常在庫高の縮小)、賃金(固定費部分)の変動費化とカット、工場閉鎖など。

短期的観点からすると、目標資本利益率は自己資本構成比率が大きいほど高く、小さいときは低くてよい。しかし、これだけだと、長期的な立場からすると健全性を欠くことになるので、たえず長期的目標利益率によって調整していく必要がある。

「損益分岐点分析」。——その概略については、本節(4)経営費用で説明した。企業経営は、短期利益計画設定、損益予算の編成などにさいして、あらかじめ「費用-売上高-利益 [CVP] 関係」を予測したうえで、目標とする利益を実現するための売上高と費用を計画することになる。

「費用-売上高-利益」の関係は、ふつう、売上高の増減にともなう費用と利益の変化についての費用-売上高-利益の相互の有機的な関係である。それは、損益分岐点をよりどころにする「損益分岐点分析」としてなされる。この分析に用い

られる道具のひとつが、損益分岐点図表〔利益図表〕である(本節(4)経営費用に前出、図9を参照したい)。

損益分岐点分析により、ひとまず1期間の費用-売上高-利益の関係を予想できる。この分析は、費用や売上高〔販売量と販売価格、品種組みあわせなど〕および利益を検討し、最終的には、目標利益を実現するための売上高・費用の計画と統制を合理的にすすめようとする。

損益分岐点図表は、原価構成を固定費と変動費とにわけると。そして、生産物1単位に対して占める固定費の割合の変動を、売上高〔生産量・販売量〕に応じて明らかにし、一定の固定設備のもとで、どれほどの生産量・販売量=売上高を確保すれば、総売上高と総費用が一致し、損益がゼロの点(損益分岐点)に達するか、また、固定費を回収してなお一定の利益をおさめるには、売上高(生産量・販売量)はどれだけでなければならないかといったことを明らかにする(以下しばらくは、内田・鈴木『管理会計論』98頁以降を参照)。

「経営費用の動向」分析の前提条件。①費用予測はかぎられた適合範囲内でのみ妥当する(→本節(4)経営費用、図8「経営費用の動向」の上図・下図にしめされたC点〔線円〕付近を想定する)。②費用関数は①に関して線型である。③すべての費用は変動費と固定費に分解できる。④ただひとつの独立変数によって費用変動の動向を十分正確に表わせる。

損益分岐点分析の公式(図9および〔注記〕を参照)から、つぎのことがいえる。①損益分岐点が低いほどよい。②分子の固定費が小さいほどよい。③分母の限界利益率が大きいほどよい。④販売価格が高いほどよい。⑤変動費率(単位変動費)が小さいほどよい。以上のうち②~⑤のいずれも、ほかの条件に関係がなければという前提での話である。

企業経営の採算体質のタイプ。①低固定費・低変動費タイプ、②高固定費・高変動費タイプ、③

低固定費・高変動費タイプ、④高固定費・低変動費タイプ。

マージン・オブ・セーフティ
安全〔余裕〕率。売上高(実際または予定)から損益分岐点の売上高を差し引き、この差額を売上高で除して求められる。

損益分岐点分析の役割。——損益分岐点分析技法は、経営者によって決定された目標利益を実現するための計画技法であり、また、内部統制の第1歩である予算編成の基礎でもある利益計画を作成するための主柱のひとつである。そのうえ、この技法は、新規設備投資、価格政策、各種製品生産における製品組みあわせ、新製品開発や外注加工の当否などに対する判断、計画にも利用できる(横倉『企業分析論序説』98頁)。

日本の大企業の損益分岐点は、各種の公・私機関が発表するものほど高くない。それらの資料は、公表損益計算書、製造原価明細表によって分岐点の計算をおこなうが、それらには、過大な減価償却費、貸倒引当損、利潤からの金融資本の取得分(金融費)、同じく利潤の性格をもつ役員報酬手当、退職給与引当金繰入額、租税公課などが、すべて費用としてふくまれている。しかも、それらのいずれもが固定費として処理されている。これでは、損益分岐点が二重に引き上げられていると解するほかない(103-104頁)。

公表された損益分岐点図表の数字は、公表財務諸表に依拠しておこなわれるゆえ、多くの問題ははらんでいる(君塚芳郎・坂口康編著『経営分析論』日本評論社、1974年、125-126頁)。部外者には、もともと実際に即した費用の分解をおこなうための素材の素材さえ、ほとんど提供されていない。より明細な資料なしには、批判者も反批判者も困惑するほかない(横倉『企業分析論序説』104-105頁)。

真実の財務諸表資料は、企業秘密に属することからかもしれない。いずれにせよ、巨大会社における売上高利益率の利益はみせかけの過少利益である。それには、巨額な利益のいんぺい手段になっている、各種の「引当金」「積立金」が算入されていない。明らかに内部留保分である「償却実施

られる道具のひとつが、損益分岐点図表〔利益図表〕である(本節(4)経営費用に前出、図9を参照したい)。

損益分岐点分析により、ひとまず1期間の費用-売上高-利益の関係を予想できる。この分析は、費用や売上高〔販売量と販売価格、品種組みあわせなど〕および利益を検討し、最終的には、目標利益を実現するための売上高・費用の計画と統制を合理的にすすめようとする。

損益分岐点図表は、原価構成を固定費と変動費とにわけると。そして、生産物1単位に対して占める固定費の割合の変動を、売上高〔生産量・販売量〕に応じて明らかにし、一定の固定設備のもとで、どれほどの生産量・販売量=売上高を確保すれば、総売上高と総費用が一致し、損益がゼロの点(損益分岐点)に達するか、また、固定費を回収してなお一定の利益をおさめるには、売上高(生産量・販売量)はどれだけでなければならないかといったことを明らかにする(以下しばらくは、内田・鈴木『管理会計論』98頁以降を参照)。

「経営費用の動向」分析の前提条件。①費用予測はかぎられた適合範囲内でのみ妥当する〔→本節(4)経営費用、図8「経営費用の動向」の上図・下図にしめされたC点(線円)付近を想定する〕。②費用関数は①に関して線型である。③すべての費用は変動費と固定費に分解できる。④ただひとつの独立変数によって費用変動の動向を十分正確に表わせる。

損益分岐点分析の公式(図9および〔注記〕を参照)から、つぎのことがいえる。①損益分岐点が低いほどよい。②分子の固定費が小さいほどよい。③分母の限界利益率が大きいほどよい。④販売価格が高いほどよい。⑤変動費率(単位変動費)が小さいほどよい。以上のうち②~⑤のいずれも、ほかの条件に関係がなければという前提での話である。

企業経営の採算体質のタイプ。①低固定費・低変動費タイプ、②高固定費・高変動費タイプ、③

低固定費・高変動費タイプ、④高固定費・低変動費タイプ。

安全〔余裕〕率。売上高(実際または予定)から損益分岐点の売上高を差し引き、この差額を売上高で除して求められる。

損益分岐点分析の役割。——損益分岐点分析技法は、経営者によって決定された目標利益を実現するための計画技法であり、また、内部統制の第1歩である予算編成の基礎でもある利益計画を作成するための支柱のひとつである。そのうえ、この技法は、新規設備投資、価格政策、各種製品生産における製品組みあわせ、新製品開発や外注加工の可否などに対する判断、計画にも利用できる(横倉『企業分析論序説』98頁)。

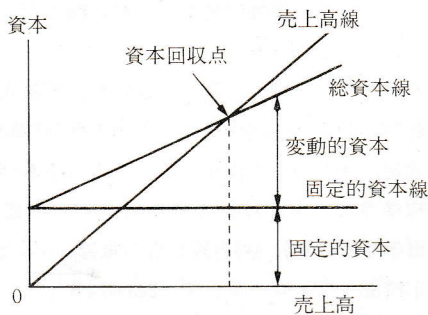
日本の大企業の損益分岐点は、各種の公・私機関が発表するものほど高くない。それらの資料は、公表損益計算書、製造原価明細表によって分岐点の計算をおこなうが、それらには、過大な減価償却費、貸倒引当損、利潤からの金融資本の取得分(金融費)、同じく利潤の性格をもつ役員報酬手当、退職給与引当金繰入額、租税公課などが、すべて費用としてふくまれている。しかも、それらのいずれもが固定費として処理されている。これでは、損益分岐点が二重に引きあげられていると解するほかない(103-104頁)。

公表された損益分岐点図表の数字は、公表財務諸表に依拠しておこなわれるゆえ、多くの問題をはらんでいる(君塚芳郎・坂口康編著『経営分析論』日本評論社、1974年、125-126頁)。部外者には、もともと実際に即した費用の分解をおこなうための素材の素材さえ、ほとんど提供されていない。より明細な資料なしには、批判者も反批判者も困惑するほかない(横倉『企業分析論序説』104-105頁)。

真実の財務諸表資料は、企業秘密に属することからかもしれない。いずれにせよ、巨大会社における売上高利益率の利益はみせかけの過少利益である。それには、巨額な利益のいんぺい手段になっている、各種の「引当金」「積立金」が算入されていない。明らかに内部留保分である「償却実施

額」「積立金」「引当金」のおのおのを、各社とも、年々ばく大に計上し、そのため公表利益が実際よりも、おどろくべき低さに抑制されている(敷田禮二『管理会計批判』日本評論社、1969年、319頁、321頁)。

以上の実情をふまえ、企業経営の「目標利益達成点分析」を考えてみたい。資本利益率は売上高利益率と資本回転率に規定される。損益分岐点分析は売上高利益率に関するものである。資本回転率に関しては「資本回収点分析」が適用される(中村『会計学』298-300頁)。図15を参照したい。



(出所)『会計学』299頁。

図15. 資本回収点分析図

資本回収点分析は、資産のかたちで運用される資金を、流動的資本と固定的資本とにわけ、損益分岐点分析のばあいと同じ仮定を設けたうえで、企業経営の総資金＝総資本が年1回転する売上高を求めるものである。この関係は次式で表わせる。

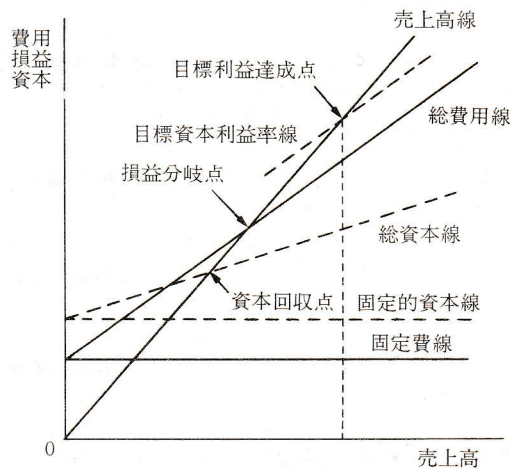
$$\text{資本回収点売上高} = \frac{\text{固定的資本}}{1 - \frac{\text{変動的資本}}{\text{売上高}}}$$

損益分岐点分析と資本回収点分析との総合により、資本利益率に定められる「目標利益達成点分析」が可能となる。それは次式で表わせる。図16を参照したい。

$$\text{目標利益達成点売上高} = \frac{\text{固定費} + \text{目標資本利益率} \times \text{固定的資本}}{1 - \text{変動費率} - \text{目標資本利益率} \times \text{変動的資本率}}$$

(7) 予算管理

企業経営は、経済活動の全般にわたって、将来



(出所)『会計学』300頁。

図16. 目標利益達成点分析図

の一定期間(通常つぎの1年間)における具体的な実施計画を、総合的な企業目標の見地からきめて、これを貨幣価値的に表現する「企業予算」を立てる。

予算管理は、予算制度によって企業活動を総合的に管理する方式である。それは、ふつう、基本的な3機能→計画機能・調整機能・統制機能を遂行する。

予算管理は、①予算編成と②予算統制を主な任務とする。

① 予算編成の手順 ……(i)短期大綱の利益計画の決定、(ii)予算編成方針の作成と伝達、(iii)各部門予算案の編成、(iv)各部門予算案の調整、(v)総合予算案の編成、(vi)総合予算案および部門予算案の審議と決定、(vii)予算の伝達。

② 予算統制の手順 ……(i)予算の伝達、(ii)予算の実施過程における指導、(iii)実績の記録、(iv)予算と実績の差異分析、(v)分析結果の報告、(vi)業績の評価、(vii)改善措置、(viii)事後審査(井上康男『新版管理会計論』同文館、昭和58年、78-29頁)。

予算体系の具体例は多種あるが、たとえば「通

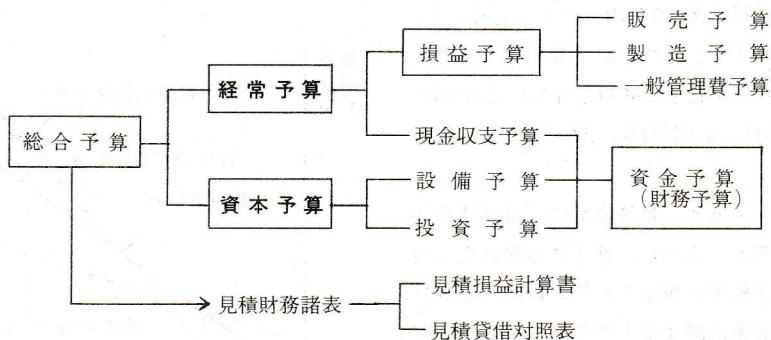


図17. 通産省の予算体系

産省」の予算体系を紹介しておく。図17を参照。

予算管理は、予算編成の第1歩として、短期大綱的利益計画（資金計画をふくむ）を設定する。ここにおいては、本節(6)「利益計画」で説明した技法が活用されることになる。

(8) 原価管理

原価管理は、個別資本の総括的管理の手段体系における機構のひとつとして登場してきたものである。

原価管理は、①原価引き上げ計画と②原価統制とを総合的に考えて、原価という価値的な総合的な能率尺度の観点から、経営管理を総合的に推進させようとする。

①原価引き上げ計画。これは、利益計画の一環として展開される。基本的には、企業経営が生産する製品を、種類別に計画期間の販売価格を予想し、これから、その期間にその製品に対して期待する単位目標利益を差しひいた額→目標原価を、現在の製品原価と比較することによって、原価引き上げ目標額が求められる。

原価引き上げ目標額の達成は、(a)企業をとりまく外部環境の改善、(b)経営構造の改善、(c)業務執行計画の改善などによってなされる(内田・鈴木『管理会計論』219頁。具体的には、本稿図14「資本利益率の構成要素」とこれに前後する叙述を参照されたい)。

②原価統制。これは、一定の設計仕様や原材料を前提にして、一定の規格をたもった製品を生産

するにあたり、原価の発生を一定の幅のなかにおさえこむことである。

原価統制の手順。(a)職制（責任制）の確立と原価部門の設定、(b)達成すべき原価水準(原価標準)の設定、(c)(b)からの偏差を小さくする指導・規制、(d)標準原価と実際原価とを対応させる原価計算〔標準原価計算〕、(e)差異分析の報告・原因究明・是正措置・フォローアップ(223-224頁)。

原価管理の諸技法。①OR(operations research)、②IE(industrial engineering)、③MS(management science)、④VE(value engineering)。

会計的な原価管理技法には、①標準原価計算、②直接原価計算、③標準直接原価計算、④特殊原価調査などがある。

要は、原価管理とは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引き上げの目標を明らかにするとともに、その実現のための計画を設定し、これが実現をはかるいっさいの管理活動をいう(通産省見解)。

(9) 新しい会計問題

①物価変動会計。これは、物価の変動を会計処理の過程にくわえ、その変動による影響を報告書にしめす会計の総称である。物価変動会計は、財務諸表項目のうち、(a)物価変動の影響をうけやすい一部に修正をくわえるばあい、(b)全面的に修正をくわえるばあいがある(『会計学基礎論』200-201頁)。

②付加価値会計。これは、付加価値指標とかかわる企業経営の諸利用領域と定義される（「付加価値」とは、たとえば日銀方式によれば、「経常利益+人件費+金融費用+貸借料+租税公課+減価償却費」である）。付加価値会計は、狭義には、財務諸表に表示された付加価値数値にもとづく外部報告・内部管理の利用領域である（青木 脩・他2名編『企業付加価値会計』有斐閣、昭和56年、2頁）。

いかえれば、付加価値会計は、生産に参加した資本と労働の生産成果=付加価値に対する、分配-帰属部分を確定するための客観的な尺度の究明を課題にするものである。

③情報会計。これは、制度会計と対比して使用される用語である。情報会計は、情報利用者の意思決定への役だちを重視した利用者志向的会計である。すなわち、情報利用者の意思決定に役立つ情報をアウトプットするように、目的適合性の基準を設定することが会計システムの基礎となる。この領域を研究する会計学のアプローチは会計情報論と称される（森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典』中央経済社、昭和58年、218頁）。

④人間資産会計（人的資源会計）。これは、企業における人材や組織を学際的方法を援用して会計情報を測定し、これを貸借対照表において人間資産として計上するものである。人間資産会計の基本理念は、人間尊重志向の経営をめざし、経営効率を高め、企業の業績向上をねらうところにある。

⑤連結会計（連結財務諸表）。これは、親会社を頂点とする企業集団をひとつの会計単位とみなして、集団内の個別企業の財務諸表を総合して作成するものである。そのような企業の範囲は連結の範囲といわれる。ある企業が連結の範囲にふくまれるか否かは、その企業と親会社のあいだに支配従属関係があるか否かによって判断される（『会計学基礎論』155頁）。

⑥社会責任会計。これは、企業レベルの社会的業績の変数・尺度・測定手続を選定する会計方法であり、体系的に企業の社会的業績を評価するのに有用な情報を開発し、その情報を企業内外の関

係する社会集団に伝達することを目的とする会計である。

つまり、社会責任会計は、企業経営の規模が大きくなり、その経済活動が従業員・消費者・地域住民などの生活に重大な影響をもつようになって、それらの人々による責任要求が高まる結果、これらの人々に対して企業の活動を説明する責任が生じてくることへの対応をめざす会計といえる（『会計学基礎論』219頁）。

V. む す び

一経営計算論の意図一

日本語大辞典を引いてみると、「計算」とは、①数量を計ること・はかりかぞえること・勘定すること、②見積ること・予想すること、③与えられた数・量・式を一定の規則にしたがって処理すること、未知の数・量・式を公式などを用い、演算の規則にしたがって求めること、などと説明している。同じく「会計」とはみれば、①金銭や物品の出入りをとりあつかって管理すること、またその方法や事務・その係の人、②代金の支払い、勘定、③経済状態、ふところぐあい、などと説明している（『国語大辞典』小学館、昭和56年）。

「会計」問題は、会計学という学問の研究対象となつて、一定の研究領域を構成する。本稿が「経営計算論」とよんで説明してきた内容は、そのほとんどが既存の会計学研究の中身を借りたものである。

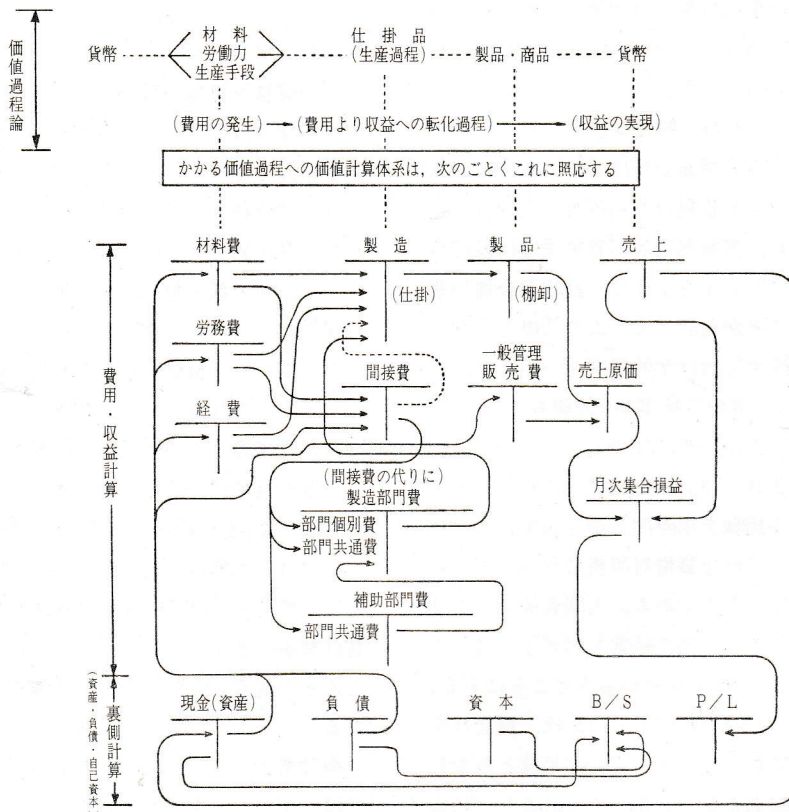
会計学という学問の「科学性」「客観性」に対しては、すくなくならず疑念が生じている。筆者が、あえて「会計学」ということばを使用せず、「経営計算論」という題目を本稿につけたのは、そうした背景がかかわっている。

会計学が簿記論とその性格を異にするのは、企業経営の経済状態・活動を研究するさい、前者は「評価」という政策上の手続きをふくむが、後者はそうではないからだとされる。しかしながら、「近代会計学」陣営における研究は、資本主義企業経営が前提とする価値観じたいをあまり問題に

しないまま、企業会計の実践に対する技術論的な把握に終始している。そのためか、会計現象における真実の析出という点では物足りなさを感じさせる。このことは、会計学という学問の「科学性」「客観性」を疑わせる事由となっている。

経営計算〔会計〕は、既存の会計理論や会計実践・技術における前提（たとえば会計原則）を設け、その範囲内において、価値過程論にしたがっ

て一貫した計算をおこなう。それゆえ、そこに会計計算の限界性・相対性・基本的欠陥も存在する。そのため、現代会計学の理論は、経営学上の価値過程論をはなれて、現実の会計実務のなかから目的や技術を論じる傾向がある。〔とりあえず、経営学上の価値過程論と計算体系の関係をしめせば、図18のごとくになる〕（茂呂森一『経営学原理』千倉書房、昭和48年、274-275頁）。



(出所)『経営学原理』275頁。

図18. 価値過程論と計算体系

企業会計の実践において、単に「現象」を「現象」としてのみ理解し、現象間の論理的関連づけ、整合的關係性だけを追求する理論構築をもってしては、その本質的特性に深く切りこむ考察はできない。「近代会计学」の理論展開の多くが、企業経営の運営担当者の望むような、会計政策担当係に

都合のいいような分析しか提示できないのは、それに「批判」意識が十分そなわっていないためである。

それに比較すれば、「批判」^{マルクス}会计学陣営は、そのイデオロギ的性格からして当然なありかたとはいえ、資本主義体制の崩壊を希求しながら、企業

会計の制度・実践を批判する姿勢をしめし、資本主義企業経営にまっこうから対決しようとする。この点においては、「批判会計学」は、これもその志向性がいたらしめる必然事だが、資本主義会計に対しては、より本質問題に立ちいった分析を与えてくれる。

筆者の考えをいえば、批判会計学の「批判の目」は、社会主義会計の現実にまで拡張されないと、一貫するとはいえないはずである。批判会計学者が、資本主義会計「批判」を学者生活の手段にしているかぎり、その一貫性をつらぬくことはむずかしいだろう。

——本稿、経営計算論の説明は、近経とマル経の研究成果をみさかいなく活用している。もともと本稿は、大学における講義「経営学総論」の一部分「経営の計算」の体系内容をねりなおす意図で書いたものである。それゆえ、とくべつ目新しいことは書いてないし、また書くつもりもなかった。あくまで、学生が企業経営の計算的・会計的問題の本質を理解してくれることを主眼に書いたものである。

経営学の基本問題は「組織の問題」と「価値の流れの問題」とからなる。この両問題は表裏一体の関係にある。「経営計算論」(会計学)は、「組織〔管理〕の問題」側面を具体的な数値において認識しようとするさい、必要不可欠の学問である。企業経営の全活動は結果的に計算的、会計的に表現されるほかない。

たとえば、ここに同業種・同規模・同じ業務内容の2会社があって、また両社の損益計算書、貸借対照表も似たような数字をしめしていたとしても、両社が「組織・管理」の側面で同じような性質であるという保証はないのがふつうである。このことは、経営理念、経営方針、組織風土、組織体質のちがいに原因する。つまり、会社の体質はまったく異なりながらも、財務諸表に現われる結末は似ることもある。

逆に、同じような体質の2会社が、財務諸表上の数字をみるとまったく異相を呈することもよく

ある。

——経営計算論(会計学)は、企業経営における経済活動に即して、そこに生起する数値的・計量的活動を研究しつつ、その本質をとらえるものである。

経営学者、会計学者のなかには、企業経営の目的は利潤・利益の追求ではなく、会社そのものの存続・発展であると主張する人士がたくさんいる。自分たちが研究の対象にするものごとの本質をみぬけないようでは、世の中の物笑いの種になるだけである。

学者先生が、一見は実業人から尊重されているようでありながら、ほんとうのところは嘲笑の対象となっている。こうした事態を解消するには、企業実践の「太鼓持ち」役を意味するだけの諸「理論」の展示会をやめねばなるまい。当該学問の職業倫理が問われている。

とくに、会計学のほうでは、企業会計の技術的実践の現象間をうろつきまわり、表面的な理論の整備ができたことを根拠に、会計学の「理論」がりに成り立つかと感ちがいをしている。

会計学界の「天皇」的存在、「国宝」クラスと称賛されている学者の「理論」的なデタラメさかげんをみよ。そこには「社会科学性」のかけらさえみいだすことがむずかしい(この点については、君塚芳郎「会計理論と学者の社会的責任」〔松尾憲編著『会計の社会的機能』ミネルヴァ書房、1975年、第15章〕、君塚芳郎・他3名「黒沢会計学の批判的検討」〔『経済評論』昭和42年10月号臨時増刊〕などを参照。あわせて、拙著『日本経営思想史』『経営思想史序説』マルジュ社、1983年・1985年も参照されたい)。

学者は、会社や企業会計の「社会的責任」を論じるまえに、自分たちのになっている学問の「社会的責任」を自覚することが先決問題であろう。

むろん、筆者は、学者個人が資本主義体制擁護を志向するか、それともこれの変革を志向するかの問題に関しては、本人の思想・イデオロギーの「好み」を尊重する所存である。問題の焦点は、どのありかたが資本主義会計の本質を、よりよく

解明し、批判できるかを争えばよい、というところにあると考えている。各自がかかえているイデオロギー性の崇高さを争う議論はそのつぎでよい。

—1985. 1. 5—