

# 管理会計論の課題

## —経営計画との関連に於いて—

商学研究科1年  
古川ゼミナール

市 村 昭 三

### 目 次

1. 序
2. 技論的管理会計論と経営目的
3. 経営計画の基礎
4. 利益標準の計画
5. 利益標準と経営計画
6. むすび

### 序

会計に於ける経営管理機能は、その成立と共に、したがって簿記記帳の極めて素朴な場合に於ても存在していたことは、一般に学者の指摘するところである。<sup>(1)</sup>ところで、会計による管理の特質は、それが直接、作業活動を管理するのではなくて、間接的に管理するというところに存する。従つてまた、かかる本質的特質にもとづいて、その管理の限界も、おのずから規定される。つまり、会計における管理機能が直接管理でないところに、従つて、それが作業活動を直接、管理の対象として取りあげ得ないところに、アメリカにおける経営学の初期の研究が、すぐれて作業に密着した、所謂「科学的管理法」の研究の道をたどらざるを得なかつた事情を看取することが出来るであろう。換言すれば、経営の管理がもはや単に会計管理の問題を越えた新しい管理領域を生ぜしめ、それを対象とするものが、ほかならぬ科学的管理法に始まる一連の「管理の科学」の研究、就中、時間研究、動作研究であつたと解される。かかる事態は、その実質的基盤としての工場制度の確立ということを看過しては正しく理

解され得ないであろう。

- (1) 平井博士は、会計の機能を評価機能・決済機能・算定機能とし、更に追加的に管理機能を考へておられるようであるが、我々の理解によれば前三者の機能は管理機能を離れては意味をなさないのではないか。博士は、会計学と経営学を分離して考へる考へ方には警戒を要することを指摘しておられるが、我々は、かかる博士の見解には全面的に賛成であるが故に、少なくとも、経営に即して考へる限り管理機能は会計にとつて一義的なものであると理解せざるを得ないのである。

平井泰太郎稿、「会計なるものの本質とその機能の把握」「会計の本質と機能」日本会計学会編、1955、20～22頁

- (2) 例へば岩田教授の次の如き所説を挙げる事が出来よう。

「会計管理ということは、会計帳簿の機能としては最も根本的なものであり、営利経済の会計たると消費経済の会計たるとを問わず、あらゆる種類の会計制度に共通な機能である。」岩田巖著、「会計士監査」1954、363頁

このような会計管理は「一口にいへば財産の変動を帳簿に記録して、その収支の顛末を明かにし、これによつて財産の保全を図ることなのである。これは簿記会計の機能としては最も原始的にして且つ根本的なものであり、あらゆる種類の会計制度に共通な機能である。」350頁

しかしながら、所謂科学的管理法の個別的執行作業と密着した研究が、経営の発展と共に益々、個別化され、細分化され、従つてまた精密化されるにつれて、今までは無駄を排除し得たすぐれた方法や、すぐれた統制の実施が逆に著しい無駄を生ずるに至つた。かかる新しい無駄の成立は、改めて経営の全体的観点からの経済的判断を要請するようになった。それは、全く新しい自覚である。我々は、アメリカにおいて「管理会計」(Management Accounting)として生成し発展せしめられた新しい研究領域が、実に、このような事情を背景にして再び会計の管理機能の重要性の確認と、その展開のうちに成立したものであることを見るのである。それは、歴史的には、科学的管理法の研究対象乃至研究領域の拡充という発展過程をたどつたと解することも出来よう。<sup>(2)</sup>

(1) W. Rautenstrauch & R. Villers; The Economics of Industrial Management, 1949, p. 24

(2) 山本安次郎教授は、このような基本的観点から管理会計の成立過程を豊富な資料を駆使しながら展開されている。

山本安次郎著、「経営管理論」1954、279頁以下

会計の管理機能の特質が間接管理であること、及びかかる特質に由来する管

理機能の限界については前述のとうりである。しかし、同時に、外ならぬこの間接管理という特質の故に、それは、経営の全体的把握を可能ならしめるのである。つまり経営を全体として (as a whole) 把握し、経営の活動全体に一定の目標を与え、その全体的観点から経営の個別的、具体的執行活動——それらは、それぞれ固有の原理と発展方向とを有するものであるが故に、それぞれの固有の原理に従つて、個別的に管理、統制することは有効であるばかりでなく必要不可欠でさえあるのだが——を調整し、統制し、指導することが出来るということが新しく認識せられるに至つたのである。

そこに、管理会計として主張される間接管理の現代的意義が認められなければならないであろう。これはアブローマイトの指摘する如く、会計における管理思考 (verwaltungsmässigen Denken) の根本的変化を意味する。<sup>(1)</sup> 従つて、例えば溝口助教授におけるごとく、管理会計の重要な内容を経営の基本的職能に従つて、単に生産管理会計、販売管理会計および、財務管理会計の三部門とする並列的理解だけでは、管理会計の本質的理解としてはなお不十分であるといわなければならないであろう。けだし、問題は、溝口助教授においていわれるごとき生産、販売、財務などの基本的職能が、いかにして全体としての経営活動として調整され、統制されるかということにあるからである。管理会計は、むしろ、かかる経営の諸職能との関連において個別的に生成、発展させられた個々の管理的会計制度を統一する原理として問題にされなければならないであろう。<sup>(2)</sup>

特に内部統制 (internal control) の確立という実践的課題が、従来そのような形で個別的に生成発展せしめられて、それぞれ固有の機能を果して来た計算諸制度を経営の統一的観点から全体として統一し、綜合化する原理を実践的にも理論的にも強く要望するに至つた。

(1) H. G. Abromeit, Amerikanische Betriebswirtschaft, 1953; s. 172.

(2) 溝口一雄著、「管理会計」1952, 41, 42頁

この論文は、溝口助教授の、この學問的香り高い著者にインスパイヤされるところが極めて大きかつた。しかし、この著書に於いて同助教授が財務管理会計について何等積極的展開を試みられていないのはおしまれてならない。けだし財務管理会

討論の展開いかんによつて、或は、我々の管理会計論の本質理解と内容的に接近し得る可能性が充分考えられるからである。

- (3) 漢利教授は費用的管理（間接管理）を要素的管理（個別的管理）と構造的管理（組織的管理）とに分析され、要素的管理が構造的管理のうちに綜合され、体系化されなければならないことを強調しておられる。かかる意味に於ける構造的管理が、今日所謂内部統制の名のもとに呼ばれているものに外ならないことを指摘される。漢利重隆著、経営管理総論、1953、77頁以下

かくて溝口助教の管理会計論は、漢利教授の所謂要素的、個別的費用管理に相応するものと解し得られるであろう。しかし我々が管理会計論に於いて問題にしなければならないのは、正に漢利教授に於ける構造的費用管理のそれであることはいうまでもない。

しかもわが国にあつては、管理会計を単に財務会計から独立分化し、その計算的特質を明らかにするという問題に止まらず、管理会計論と経営学、就中、ドイツ経営経済学との学問的接觸關係の中にあつて、管理会計論の本質乃至学問的性格が問われ、問題の原理的解明がこの方面からも学問的問題として強く要請されている。これが今日の管理会計論をめぐる学問的問題状況である。ここに、現今管理会計論の方法論乃至本質論に関する研究、論議が特に盛んになされている理由を見出すのである。

我々はこの小論で、経営計画との関連において管理会計論がいかなる機能を果たすか、亦果たすべきであるか、という問題に焦点をしばつて、この視角から管理会計論の課題について若干の考察を試みるであろう。

## 2. 技術論的管理会計論と経営目的

管理会計は、具体的には個々の計算制度として生成され、発展させられて今日に至つた。従つて、かかる計算制度乃至その計算処理方法としての会計手続の生成、発展、乃至その計算的特質を離れて管理会計を考察することは不可能であろう。このような計算技術的側面を特に強調して、これを究明するものこそ管理会計論の課題である、とする主張が生ずる所以である。管理会計論を一つの技術論として展開せんとするこの見解は、わが国においては極めて有力な主張として先づわれわれに注意をうながす。

斯学の最も優れた学者の一人である松本教授は、かかる技術論を主張して次

の如く述べておられる。「技術論においては一定の目的を仮定し、この目的をはたすために合理的な企業会計は何であるかを考察するのである。……そこにあつては、外部報告目的と内部報告目的を起点とした外部報告会計と内部報告会計を取扱うこととなるのである。そしてここにいわゆる経営管理会計は、内部報告会計の別名にすぎないのであるから、これは技術論として体系づけなければならない。」かくて「経営管理会計は前に述べたとおり企業経営者の経営管理に役立つ会計的情報を提供するために行われる一切の会計技術の総称（傍点筆者）であり具体的には、この目的を意図してつくられた会計技術として存在する。<sup>(1)</sup>このような立場と大体軌を一にするとと思われる学者として溝口助教授をあげることができるであろう。同助教授は「管理会計論は、その対象とする経営の会計を経営管理の手段の体系として技術的なものとして理解される。

したがって管理会計論は技術論、として形成されるのである。……われわれは管理会計論を決して科学として形成せんとするものではない。これは予め与えられた経営目的を実現するための経営管理の手段としての会計について具体的な経営の実践における、そのありかたを論ずべき技術論にほかならない。

しかし、この目的=手段の判断の基礎となる経営目的をいかに了解するかということが重要な問題として残される。……現実の資本主義社会にあつては経済社会の過程は資本によつて方向づけられ個別的経営においては意志的な資本の増殖が、その基本的な目的とされる。したがって個別的経営に意志を賦与するものは正に個別資本でなければならない。ここにおいて経営における合理性の判断は利潤におかれることとなる。

要するに、個別的経営は指定せられた目的の達成のために、その合理的な運営を希求するのであり……従つて問題はその目的に対する手段の関連についての技術的判断のみであろう。かくて、われわれは理論科学としての経営学の可能性に疑いをもつとともに経営管理を媒介した技術論としての管理会計論を理<sup>(2)</sup>解せんとするものである。」

われわれは、以上の如き「技術論」としての管理会計論の主張の特色として、第一に一定の目的を仮定するということ、および第二にかかる目的との関連に

おける会計技術の総称が、乃至は会計技術の知識の総称が管理会計論にほかならない、ということをおげることができるであろう。

(1) 松本雅男稿、「経営管理会計の一考察」『会計』68 巻第2号、69～70頁

(2) 溝口一雄著、「管理会計」1953、72～73頁

管理会計が計算技術乃至会計手続を離れては存在し得ないことは容易に理解し得られるところである。従つて亦、かかる計算技術乃至会計手続を体系的に研究することは当然可能であり、有意義であるといわなければならない。われわれは、かかる見地からなされる研究およびその優れた成果を正しく評価しなければならないであろう。しかし、そのことは管理会計の本質が、このような会計技術そのものであるということにはならないであろう。むしろ、会計技術に意味を与えるものは、経営自身の要請であつた。ところが技術論は、かかる経営自身の要請を与えられたものとして問題としないところに、その特色がある。

しかし経営目的が利益であり、最大利益追求であると単に規定されただけでは、企業の問題は少しも解明されたことにはならない。藻利教授は、この問題に対し鋭い、しかも明快な分析を試みられている。<sup>(1)</sup> けだし最大利益の追求には諸種の形態が区別せられ得るからである。たとえば企業は、その営む個々の取引において個別的に最大利益を追求することも可能である。だが企業活動の本質が、ここにもとめられないことは極めて明らかである。もし企業活動が個々の取引における最大利益を追求するものであるとするならば、企業がいわゆる「薄利多売」の方法を採用することはあり得ないはずである。けだし薄利多売は多数の取引の反復のうち最大利益を実現しようとするものであつて、決して個々の取引における利益の極大化を志向するものではないからである。しかも、こうした取引の反復は連続的に展開せられることを原則とする。そこで企業の利益は、これを期間的に算定するよりほかないこととなる。企業利益の計算をその課題とする企業会計がつねに期間計算として存立し期間計算をなれて企業会計を理解し得ない所以は、ここにもとめられねばならない。企業利益は期間利益、ことに一事業年度の期間利益としてのみ発現するのを原則と

することとなるわけである。そこで次に企業における最大利益の追求は個々の期間利益について、その極大化を志向するものとして理解することが可能となる。すなわち個々の取引利益にかえて個々の期間利益をとりあげるわけであるが企業の利益追求を単に個々の期間利益の極大化にもとめることも、またわれわれの首肯し得ないところだといわざるを得ない。けだし企業は実践的には無限持続的の存立を志向するものである。従つて一期間の利益を極大化することのみを志向する企業活動は決して企業の本来の利益追求活動ではあり得ないからである。企業は正に無限に持続する、その全期間を通じての最大利益を志向することによつてのみ、はじめてその指導原理としての最大利益追求を実現し得るはずである。そしてそのために必要なことは企業が経済社会において企業としてその存在を主張し得ることではなければならない。換言すれば利益獲得能力を持続的に維持し得ることによつて、はじめて企業は無限に持続する全期間にわたつて、その最大利益を実現し得ることとなるわけである。そしてそれは必ずしも個々の期間利益を極大化することでもなければまた個々の取引利益を極大化することでもないことが注意されなければならない。

かくて企業における最大利益追求の努力は何よりもまず利益獲得能力の維持の努力を意味するものとして理解せられねばならない。しかも動態的な競争社会において、かかる利益獲得能力を維持するということは、正に、これを拡大しようとするあらゆる努力を介してはじめて可能であることを見落してはならない。維持は単に現状維持でなく、つねに前進的維持であり、発展的維持である。

かくて経営的利益追求活動は未来志向的活動であり計画的活動であり自己形成的<sup>(2)</sup>であることが首肯されるであろう。従つて亦、企業経営にとつて「利益計画」が決定的重要性を有する所以が首肯されるであろう。

(1) 漢利重隆稿、「企業維持の問題」「会計の本質と職能」日本会計学会編、1955、132～135頁

(2) 山本教授は経営の維持と発展を経営の自己形成として把握している。山本安次郎稿、「経済学、組織学と経営学」PR第6巻第9号、24頁

ところが技術論的管理会計論においては利益目的は与えられたものとして問

題にしない。そこで問題にされるのは、その技術的合理性だけであり、従つて亦、それは単なる技術的知識の総称にすぎなかつた。しかし管理会計論は、経営目的として与えられた利益そのものを問題にせざるを得ない。「管理会計的思考は単純なる利益追求思考をもつてしては経営維持が不可能なることを表明しているものではないかと思う……それは自由奔放な利益追求活動に対する批判として発展しつつあるように思う<sup>(1)</sup>」といわれるのも管理会計論が単に利益を与えられた目的として前提すべきでなく、その合理性を問わざるを得ないものとして理解される場合にのみ可能であろう。

いづれにせよ管理会計論が経営目的そのものの合理性を究明するものであることが、もし容認されるならば、それが単なる技術論に止まり得ないことを首肯しなければならぬであろう。それは正に経営活動の論理を解明すべき経営の理論である。かくて管理会計論は、この点からも技術論としてではなく、何よりも先ず経営学として展開さるべきであり、われわれの論題に即していえば、経営計画の基礎として、その理論的根拠を提供し得るものでなければならぬ。それは技術論的管理会計論において主張されるような単なる資料の提供<sup>(2)</sup>や「原案をつくる技術」のみならず、原案をつくる場合の原理を提供するものであり、最高経営者と取締役会の経営方針決定に当つて重要な助言と勧告が管理会計論の立場からなされなければならぬことが特に注意されねばならぬ。それは会計の技術的計算処理のみから必然的に得られるものではない。それはただ目的意識的企業の経営活動の理論にもとづいてのみ可能となる。この問題を「経営計画の基礎」の問題として次節で更に展開しよう。

(1) 小高泰雄博士稿、「経営学研究方法論における若干の基本問題」PR 第6巻第9号 14頁

(2) 松本雅男稿、「経営管理会計論の一考察」『会計』第68巻第2号 72頁

計画会計は抽象的な経営計画の決定に役立つとともに会計的計数で示された経営計画案自体を決定する。計画会計は前者の場合には、明かに経営計画の決定を補助する用具にすぎないことが知られるが後者の場合には経営計画の決定自体までも含むかのように見える。しかし理論的には後者の場合においても経営計画を決定するのは、これに対する権限をもつ経営管理者であり経営管理会計は、これの原案をつくる技術である。…」(傍点筆者)

(3) R. Owens; Intrduoction to Business Policy. 1954, p.88~89

A planning staff is expected to make recommendation and not merely to state the advantages and disadvantages of various programs that might be followed.

It (a planning staff) has the responsibility of advising, although major, policies are determined by the board of directors and the chief executive.

なお彼はゼネラル・スタッフの機能を次の如く要約している。

Advising on plans and policies.

Interpreting plans and policies.

Assisting others to excutive plans and policies.

Determining the the extent to which plans and policies are being followed.

Informing the commander thereof.

- (4) ここで重要なことは「会計担当者は管理会計の計算技術者であるが、いまだ必ずしもその責任者ではないということである。経営管理組成の構成からいえば、それはトップ・マネジメントに所属するコントローラー部門の従属者にすぎないであろう。コントローラーが管理会計の責任者であるからである。」古川栄一博士著、財務管理組織、1953、438~439 頁

- (5) 従来、技術論的管理会計論の最も有力な根拠の一つは、管理に役立つ会計資料を整備して経営者に提出するまでが管理会計の課題であつて、それを管理に利用するのは経営者の仕事であり、管理会計はそれを問題とすべきでないという点にあつたようである。かかる主張が妥当であると必ずしもいえないことは例えば註(3)、(4)で指摘した点からもある程度うかがえると思う。

しかし仮に技術論の、この主張が肯定されたとしても、会計資料の作成、或は少なくとも経営計画に関する資料の作成は経営の理論を抜きにしては無意味であるといわなければならない。事実、技術論に於ても経営目的としての利益の合理性乃至適当性 (reasonable profit, reasonableness of profit, angemessenen Gewinn) を問題にしているのである。これを問題とせざるを得ないということは技術論が、この側面からも貫徹し得ないことを示すものではなからうか。

### 3. 経営計画の基礎

「近代的大規模企業の経営活動の合理的管理において最も重要な点は、それが経営全体として合理的に営まれなければならないということである。換言すれば経営活動の経営全体的観点からする調整された計画の樹立とその実施結果の統制である。

ところで一体「経営全体」という観点から調整された計画とは、いかなる本質のものか。従来われわれは「予算統制」という管理制度が経営全体的観点からする管理制度であることを教えられてきた。しかし今日までの予算統制の考察は専ら方法的、手続的考察が多く、これを経営管理の基本的職能として理論的に究明するという努力は必ずしも十分ではなかつたと思う。

戦後において、わが国でいわゆる「トップ・マネジメント」の問題が、やかましく取上げられたのも、この点の反省の機会として十分意味をもっている。内部統制(internal control)や利益管理(profit control)の問題も、これを単に形式的手続論としてだけではなくて、かかる手続を支える経営の全体的計画の論理の追求を重要視する必要があるのではなからうか。<sup>(1)</sup>

小林教授はグーテンベルクの所論<sup>(2)</sup>に関連して経営計画論を考察するに当つて先ず、教授の問題意識を以上の如く提示されている。われわれは、教授のこのすぐれた学問的問題把握に全く賛意を表さざるを得ない。それのみではない。それは正にわれわれのこの論文の一つの基調をなすものであつた。

ところで、グーテンベルクが経営計画を基本計画(プログラム計画)と実施計画とに分析し、販売プログラムの形成を基本計画の出発点とする考察方法をとつているのに対し教授がなされた批判はわれわれの関心をとらえる。<sup>(3)</sup>

グーテンベルクは販売プログラムの形成を経営計画の第一の基礎とした根拠として、結局企業が販売経済的環境に制約されて生産を行うという点に求めている。この見解は一般に容認されやすいものであるが、問題はそれほど簡単ではない。けだし第一に、経営に対する市場的制約は単に販売市場に限られず、同じ根本的制約は調達市場においても考えられる。第二に、近代的大規模企業においては経営自体の能力の固定化について、より大なる考慮が必要である。それは単に製造設備についてのみならず、他の販売、調達等の分野においても事情は同一であるからである。

かくて教授は、大規模な固定的生産設備を基礎として成立する近代企業の巨大な固定的費用に対する注意を喚起する。けだし、この固定的費用のために経営自体の立場から生産設備能力の可及的利用が要請されるからである。つま

り、そのような操業度確保の要請が逆に販売計画に対して市場の積極的な開拓を強要する面をもつことを強調するのである。このようにして、グーテンベルクの考察方法が一面的であるという批判が成立するわけである。

更に教授は問題を進めて、経営計画の重要性と問題性自体が個々の産業部門、生産様式品種、販売および調達市場の状況によつて多様であるとするヘンツェルの展開方法を示唆に富むものとして紹介している。しかし他面、彼が「一体諸職能のなかで、どれが計画において優位をしめるかという問題は未解決のまま」<sup>(5)</sup>しかも全体の計画がこれら要素(職能領域)のすべての個別的計画の総計において明かになる<sup>(4)</sup>という見解をとるのに対し、それは、やはり部分計画の考察にしか過ぎないのであつて、このヘンツェルの考え方自体が誤まつてると批判される。

われわれは教授のこの優れた論理の展開に、そのまま追従することが出来る。ただ教授が「経営の全体的計画の問題は、そのまま経営管理の基本問題であり、その十分な解決のためには、近代経営の本質の十分な理解がなければ不可能である」という点を適切にも指摘されているにもかかわらず、経営全体の計画が経営の諸職能領域の個別的計画を単に総計したものでないとすれば、一体何が基礎になつて全体計画がなされなければならないか、乃至は一体諸職能のなかで、どれが計画において優位を占めなければならないかという経営計画論の中心問題について何等積極的展開がなされていないことは惜しまれてならない。かくてわれわれは、この問題を中心的に取上げているアブローマイトの所説に従いつつ問題を更に展開しなければならない。

- (1) 小林靖雄稿、「経営計画論の一考察」PR第5巻第7号、20頁
- (2) E. Gutenberg; Planung im Betrieb. Z.F. B.Nr.12 1952.
- (3) PR 第5巻第7号、24頁
- (4) F. Henzel; Betriebsplanung, 1951, S.18
- (5) F. Henzel; a. a. O. S. 12

経営規模が比較的小さく、組織も単純であり経営活動も極めて小範囲に限定されるような経営においては、経営者は経営諸活動のあらゆる部に精通することができるからこのような場合には経営者みづから各業務の内容に親しく接

觸し、メレロヴィッチのいわゆる「眼と耳」とによつて直接的に指導、監督をすることが可能であり、経営計画は必ずしも会計に依存する必要はなかつた。

しかし近代的大規模経営の場合は組織および経営活動が極めて複雑多岐にわたり、経営を全体として把握し、これを計画し、管理することは、いわゆる人的管理によつては著しく困難となつた。かくして正確なる数字的計慮による客観的、計算的基礎にもとづいて計画され管理されることが要請されるにいたる。それは処理集中(Dispositionszentrale)としての業務管理(Geschäftsleitung)の重要性の増大を意味する。今日トップ・マネジメントが重要視される所以をここに見出すことができるであろう。そこにおいて、経営全体の統一的経営計画が確立されることになるのであるが、そのためにはすべての経営部門が調整されなければならない。

ところで、この調整の基礎をグーテンベルクは販売計画に見出したが、それは一面的であるとの批判をまぬかれ得なかつた。更に、ヘンツェルは、結局その調整の基準を未解決のまま、個別的計画の総計を全体計画とする不手際をしてしまつた。これに対し、アプローマイトは明確に、その調整の基準を財務即ち管理会計に見出した。<sup>(1)</sup> けだし明確な財務経済的目標こそ経営目的であり、それによつて始めて生産計画、価格差別化、期間的調整、商品相互間の調整、各部門間の調整が可能となり、各部門の具体的達成目標が与えられるからである。亦、このような経営の基本方針(Grundrichtung der Betriebsentwicklung)が確立されることによつて、始めて販売、購売、製造、財務等の部門経営者は、一つの統一的分母の上に自動的にもたらされ、それ自身一貫せる目的意識的経営計画を樹立することが可能となる。更に、この財務経済的目標(finanzwirtschaftliche Ziele)によつてのみ、実際の経営活動の成果は正しく評価され、統制され得るからである。<sup>(2)</sup> かくて、各部門経営者は日常的に生起する個別的処理事項を正しく解決することができるようになる。つまりこれを一言にしていうならば管理会計における経営計画的職能(betriebspolitische Funktion)の新らしき認識である。

(1) H. G. Abromeit; a. a. O. S. 156

アプローチは次の如く表現している。

An der Planung müssen zwar alle Bereiche des Betriebs mitarbeiten; den Vorrang hat aber die Finanz, das heist, das politische Rechnungswesen.  
(2) H. G. Abromeit; a. a. O., S. 156.

#### 4. 利益標準の計画

経営の各機能領域すべての個別的計画が、経営の財務経済的目標を基礎にして調整されるという場合、特に重要なのは財務経済的目標の具体的表現としての利益 (Gewinn) であることは言をまたない。

ところで、古典的経済理論は貨幣額としての利益の絶対額の極大化が経営の主要目的である、との基本的テーゼを前提した。しかしながら今日では、このような素朴な命題は妥当しないということは、すでに論及したところである。これに関して、アプローチは次の諸点を挙げている。<sup>(1)</sup>

- (1) 極大利益追求は、ただ長期的現象としてのみ妥当すること。
- (2) 極大利益追求という場合、それは株主に対する配当金の額ではなく、経営の純成果 (betriebliche Reinertrag) としての利益を意味するものとして理解さるべきこと。
- (3) また例えば、平穏な労資関係のごとき貨幣で測定し得ないが、しかも、経営にとつて有利な点は、これを利益概念に含ませること。
- (4) 極大利益追求は過度の競争にかりたてられたり、一般消費者の批判に当面したりすることなく、従つて、それらに全く制約されない場合にだけいふことができる。

(1) H. G. Abromeit; a. a. O., S, 157

これは特に大規模経営が素朴な極大利益追求の観点に代つて、改良された利益計画を樹立しなければならないことを意味する。つまり適正利益 (angemessen Gewinn) の獲得に努力しなければならなくなつたことを示している。適正利益は具体的には標準利益 (Standardgewinn) として表現される。かくて個別資本に対する適当な利益率 (angemessen Rendite auf das Eigenkapital) が経営計画の最初の課題となる。そして、これに続く広範な諸計画は、この標

標準利益率を確保、維持することを目指して決定されることになる。従つて、問題は、この標準利益を如何にして、いかなる高さに決定するかということに存する。これが経営計画の中心となる所以である。これに解答を与えることこそ管理会計論の課題でなければならない。或は、アプロマイトの表現に即していえば、この標準利益の計画と、標準利益を全体の経営計画の中に組入れるという二つの経営計画の本質的機能から管理会計の計画的職能は成立したといふことができるであらう。<sup>(2)</sup>

しからば、一体標準利益は、いかにしていかなる額に計画さるべきであるか、あるいは、更に、それが総合計画にいかに作用するか、という問題を究明しなければならない。

(1) 「利益計画は経営方針の具体化であり、予算編成の前提である。かくして利益計画の樹立は一方においては経営者の全般的経営方針と、他方においては計算的統制としての内部統制との両者を連結するという、きわめて重要な役割を有しているものである。」古川栄一博士稿、「経営方針と利益計画の問題点」産業経理第15巻第5号11頁

(2) H.G. Abromet; a. a. O., S. 157

標準利益は制限された極大利益 (begrenzen Maximalgewinn) である。この極大利益を制限する要因について、アプロマイトは次の諸点を挙げてい<sup>(1)(2)</sup>る。

(1) 潜在的競争の阻止。経営の独占的地位が虚弱である場合は、利益制限の方針は、競争に関係ある商品を新しく造らせないようにするための適当な措置である。けだし短期的観点では極大利益を生まない価格が長期的見地からすれば、かえつて経営の存続を確保し、満足な純収益 (Reinertrag) をもたらすことになるからである。

(2) 経営の公共的性格 (Offentlichkeit) が古典理論におけるよりも、はるかに増大し、経営の社会的諸関係が重視されなければならなくなつたこと。それは例えば、価格政策においてみられるであらう。

(3) 利益の制限は、経営の賃銀政策 (Lohnpolitik) に対しても効果がある。けだし、賃銀は一般的に、その産業部門の給付能力 (Leistungsfähigkeit) に順応する傾向がある。また個々の経営の給付能力の程度は、その経営の収益状態によつて評価されるのが一般的である。<sup>(3)</sup>従つて好況期に短期的観点から利

益を過度にあげれば貸銀も自動的に上昇し、続いて起る不況期に再び貸銀の引下げを行うことは甚だ困難な場合が多い。従つてまた、短期的観点からする利益極大化は長期的観点に立てば、その経営の支払能力に対し過重な貸銀負担を負わせることになるわけで、それは必ずしも賢明な措置とはいえない。

(4) 絶対的極大利益追求は、その経営の従業員全体に労働強化を強いることになり、労働強化を避けようとすれば、その面からも一時的利益極大化は断念せざるを得なくなる。<sup>(4)</sup>

(5) 更に安全性の原則 (Prinzip der Vorsicht) が利益を制限する。即ち財務流動性の確保という見地から収益性 (Rentabilität) と流動性 (Liquidität) とのいずれかを選ばなければならぬ時は、流動性の方が選ばれる。

(1) H. G. Abromet; a. a. o., s. 158~159,

(2) オウエンスは、何故極大利益ではなく、合理的利益が目的とされるか、という理由について次の諸点をあげている。

- (a) 近き将来の利益制限は、結局、利益を増加せしめることになる。
- (b) 高い利益率は競争を激化せしめる。
- (c) 消費者の反対にあう。
- (d) 労働組合に賃上げ要求をうながす結果となる。
- (e) 財務安全性を確保するため。

R. Owens; op. cit p. 19.

なお、彼は経営の利益追求目的を主要目的 (major objective) とし、これに対し副目的乃至従属目的 (collateral and subordinate objectives) をいくつかあげている。それらは、結局、経営の強化—我々の々いう経営の収益力の維持拡大にあたるものと解してよからう—を目的とするものである。従つて、それらは一時的には主要目的を制限することもあるが、長期的には結局、利益目的を支えるものと規定される。それらを、ごく簡明に紹介しておこう。

- (イ) あらゆる条件の変化に応じて、経営の社会的、経済的の制度を適応させること。例えば、償却不充分的機械、その他の設備も社会的、経済的条件の変化に応じて改廃する如き場合。
- (ロ) それらの変化に経営が順応する場合、経営の安定性 (必ずしも所謂財務安全性ではない) を考慮すること。例えば経営資本の保護、株主に損失を与えないこと、雇傭の安定性及び経営者数の安定性、取引先、消費者関係の安定性等。
- (ハ) 工場設備の維持。
- (ニ) 経営者の育成乃至管理方法及び管理技術の維持、発展。

- (ホ) 人事諸目的への奉仕。
- (ヘ) 消費者との関係の維持、改善、サービス乃至品質の向上等。
- (ト) 会社 (Corporation) の強化。全体としての会社の要請は、そのいかなる部分の要求よりも優先すること。けだし、それは株主、経営者、従業員、経営資産のいづれでもなく、それから独立した概念であり、corporate entity である。それは、個人乃至資産の変化にかかわりなく存続する法人 (legal person) であり活動組織 (working organization) であるからである。

ここにオウエンスが、あげた諸項目は理論的に充分整理されたものとはいえないけれども、これら凡てが結局、経営の強化、(彼の表現をかりれば、「会社の強化」) を意図するものであることが首肯されるであろう。

R. Owens; op. cit., chap. II. ■

- (3) ここにアプローマイトが経営の給付能力が収益性によつて評価されるというのに対し反対される論者があるかも知れない。我々は、これをどのように解すべきであろうか。けだし「経営の給付能力」という言葉によつて所謂「経済性」が概念されているとすれば、この「経済性と収益性」の問題はドイツ経営経済学者達が情熱を傾けて対決した問題であるからである。結論的にいえば、我々もアプローマイトの見解を支持することが出来るであろう。ただし、この場合、収益性を短期的なものとして解すべきでなく、資本固定化の必然的結果として要請されるに至つた長期的、持続的収益性と解すべきであることはいうまでもなからう。なお、この問題については例えば、藻利教授の所論参照のこと。経営管理総論、378 頁以下。
- (4) 経営に於ける経営技術的構造 (生産経済的構造) と経営社会的構造とが所謂二重構造として理解される場合においても、経営は具体的には統一体としてのみ存在する。そして、この両者を統一するものが経営の社会的、経済的生活能力としての利益獲得能力、更に具体的には総資本利益率であることが若し認められるならば、我々は、アプローマイトが先に、平穏な労資関係を利益概念に含め、ここで労働強化の回避を短期的利益を制限する重要な要因としてあげていることに、十分注意しなければならない。けだし、アプローマイトにおける収益性概念は単に経営社会的構造の問題を捨象していわれているのではなく、正にそれをも包括した概念として考えられているからである。なお、この問題は、藻利教授稿、「企業維持の問題」(前掲書 138 頁) が参照される。

以上は、いずれも利益を制限する諸要因であるが、それらはすべて、利益計画に当つて考慮されなければならない。しかし、それだけでは利益標準決定に対する基礎のすべてを提供することにはならない。

ここに、経営の要請を満足させるために最少限度どの程度の利益が必要であ

るか、ということが考慮されなければならない。これに対し、先ず、決定的なことは、その経営が資本市場において資本金を調達するか、あるいは、自己の利益から、所謂自己金融によつて資金を調達するかということである。若し、その経営が資本市場で、つまり借入資本で拡張ないし更新資金を調達しようとするれば、新しい借入資本が調達できる程度の利益標準が設定されねばならない。しかも、その利益は資本市場から借入れた資本費用を填補し得るに十分でなければならない。一般的には、この利益標準は資本市場の長期的利子率に基づいて決定される。しかし、それぞれの産業部門毎および更に、個々の経営毎に資本費用が異なることが注意されなければならない。それ故に、結局、自己資本費用を基礎として利益標準を考慮するのが一番賢明であろう。

これに対し、若し、経営が、その拡張資金（減価償却費を含む）を自己の利益だけから調達しようとするれば、利益標準は計画された拡張率の大きさに相応ししなければならない。この標準は、それが多くの競争をまねく可能性のある場合特に慎重であることを要する。更に考慮すべきことは、外部から調達された財務標準（Aussenfinanzierungsstandards）は公共性が認められるのに反して、自己金融標準（Selbstfinanzierungsstandards）の公共性は、あまり認められないという点である。しかも自己金融の高さについては一般的基準は存在しない。その標準は全く個別的である。けだし、それは、全く、それぞれの経営の特殊な要請を基準とすべきである。且つ、その形成に当つて、その経営が置かれている競争状態、株主、パブリック・リレーション等の特殊な環境構成要因が計算の中に表現されねばならないからである。

利益標準の計画に関してはなお、色々な点が考慮されるべきであろう。いづれにせよ、それらが最終的に調整されて、ここに利益標準が決定される。利益標準の表現形式は、

- (1) 貨幣の絶対額
- (2) 販売高利益率
- (3) 投下資本利益率

の3つの様式が考えられるであろう。そして、それらの表現形式は、各々固有

の意義を持つと考えられる。しかし、経営計画にとつてはただ一つの標準が實際上重要である。それからいふまでもなく、投下資本に対する利益率(die Rendite auf das investierte Kapital)にほかならない。<sup>(1)</sup>

(1) H. G. Abromeit; a. a. O., S. 160.

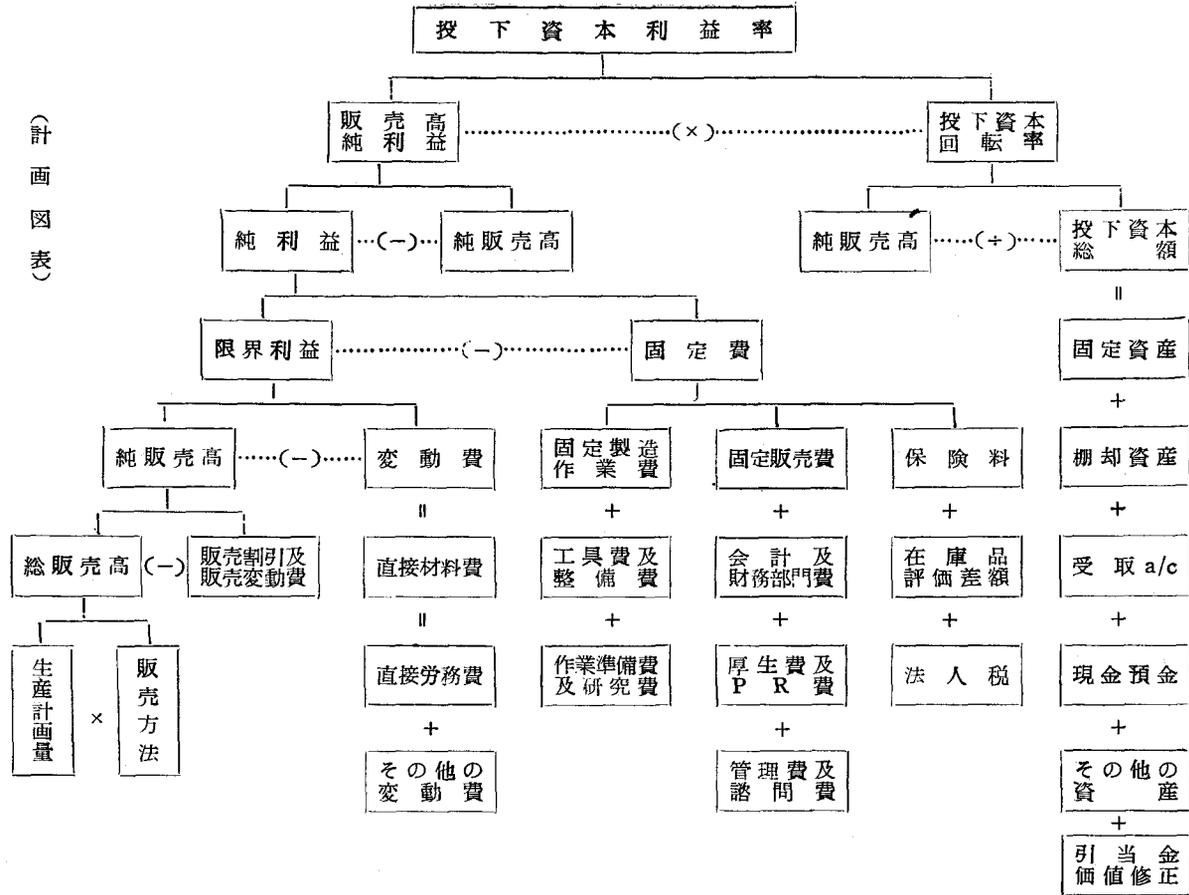
## 5. 利益標準と経営計画

ここでは、利益標準が総合計画の基礎として部門毎の諸計画に、いかに作用するかという問題を一般的な形で考察しよう。

そのためには、アブローマイトが示しているアメリカのゼネラル・エレクトリック会社の使っている計画図表<sup>(1)</sup>を手がかりにするのが便利であろう。この図表は利益率、資本、原価および収益の間の基本的関係を表したものである。それは第一に、利益標準を前述の3つの形態、即ち投下資本利益率 (Rendite)、販売高利益率および貨幣実数額の3つの形態で示す。次に総販売高、純販売高および部門総利益 (Teilbruttoertrag) が示される。この図表の下の部分から投下資本を知ることができる。中央の部分は、原価が固定費と変動費とに区別されて示されている。そして、それぞれの指標価値の相互関係は、それらが利益標準に還元できるように、いかなる計算処理がなされたかを示す。

この計画図表は長期計画にも短期計画にも利用できる。計画利益率は前以つて確定されている。投下資本額も一定額として与えられている場合が一般的である。従つて、ここでは販売高の大きさに注意が集中されることになる。それはグーテンベルクにおけるがごとく、販売計画が経営計画の基礎となるという意味でなく、利益標準と資本額との関連において販売計画が正しく処理され得ることを意味する。若し、かかる意味において見込操業度が各部門の計画の出発点となるということがいわれるのであれば、われわれは、これに組することができるであろう。けれど、われわれが注意したいのは財務目的を離れた単なるそれ自体としての販売計画ないしその他の部門計画は意味が少なく、経営にとつて価値多いものとはなり得ないという点にあるのであつて、各部門の計画が財務目的を規定し、制約することを少しでも否定するのではなく、また否定できないであろうからである。

(計画図表)



ところで、操業度は市場の大きさおよびその市場で、その経営が占める地位いかんにかかっている。変動費は操業度ないし販売高に平行して変化するものであるから、それは販売純利益から直接控除できる。この純販売利益と変動費との差額は部門総利益、即ち、限界利益 (marginal revenue) であつて、今日、ダイレクト・コストングの問題として注目され、経営方針決定に当つて特に重視されていることは一般に知られているところである。固定費は部門総利益から控除され、ここに純利益が求められる。固定費は自動的に操業度に相応するものではなく、業務管理者(Geschäftsleitung)の適当な措置によつて操業度に相応するように統制されなければならない<sup>(2)</sup>。それは利益標準達成途上における最もやつかいな障害物である。従つて業務管理者にとつて、就中、重要なことは部門総利益高およびその部門に配賦さるべき固定費額であるといわなければならない。

(1) H. G. Abromeit; a. a. O., S.162,

(2) 固定的費用が操業度の変化に応じて、いかに統制され得るかという問題に関しては、例えば、ラウンテンストラウフの研究が参照される。それは、この問題に関する数少ない、すぐれた文献の一つであろう。W. Rautenstrauch and R. Villers; op. cit., chap. IV.

ところで、われわれが、この図表から知り得ることは、利益標準を志向する経営計画が、具体的に、いかなる指標にもとづいて決定されるかということである。つまり、その計算点を知ることができる。例えば、原価、販売額ないし販売額の変化は、直接に投下資本利益率に影響をおよぼすことが知られるであろう。従つて、若し、予想利益額が多すぎて標準利益を超過する場合には、価格引下げ、原価引上げ、研究費ないし開発費の増額又は品質の向上等によつて資本基準を拡大することができる。逆に、予想利益額が低すぎる場合は価格引上げ、原価引下げ、資本縮少等の措置を講じ得ることとなる。

この図表において特に重要視されねばならないのは、それが経営計画 (betriebliche Disposition) の計算点を示すと同時に、計画されたあらゆる標準 (Massnahme) が自動的に利益標準と結びつけられている点である。なお、この図表において、原価を編成部門毎に割当てれば、それが同時に利益標準と結

びつけられた部門原価(Abschreibungskosten)として、間接管理(indirekten Lenkung, シュマーレンバッハに従えば pretialen Lenkung)の基礎となることが注意されなければならない。若し、管理会計が、そのような基礎を提供するものであることが認められるならば、それは経営計画(および間接管理)の原理であるといつてよかろう。<sup>(1)</sup>それは、なによりも先づ技術としてでなく原理として把握さるべきである。

(1) アブローマイトの表現を参照しておこう。

Wenn das Rechnungswesen derartige Unterlagen bereitstellt, kann es als Grundlage der Betriebspolitik bezeichnet werden.

H. G. Abromeit; a. a. O., S. 163.

ところで、利益標準は更に、価格政策的問題の解決にも極めて重要な役割を演ずることが注意されねばならない。一般的には原価に一定の利益率を乗じて原価と利益の合計を販売価格決定の基礎とする方法が行われているが、この手続は極めて簡単であり容易であるにもかかわらず、利益達成額が全く未解決であるという決定的な欠陥を有する。ところが利益率標準によつて経営活動が営まれておれば価格政策的利益問題は容易に解決できる。即ち、われわれの価格政策は投下資本利益率(Rendite)から出発する。この利益率標準に基づいて計画期間中の平均生産量が見積られる。そして投下資本を見積生産量の標準原価で除すると、資本、原価回転率が得られる。この回転率と投下資本利益率標準とを乗すると利益追加率が得られる。これを算式で示せば次の通りである。

$$\frac{\text{投下資本}}{\text{標準原価}} \times \frac{\text{純利益}}{\text{投下資本}} = \frac{\text{純利益}}{\text{標準原価}}$$

$$(\text{資本原価回転率}) \times (\text{標準利益率}) = (\text{利益追加率})$$

例えば、投下資本が10万円で、標準原価が40万円、標準利益率が20%と計画されるならば、価格政策的利益追加率は標準原価の5%となるわけである。このようにして利益率標準は価格政策にも容易に利用できることが理解されるであろう。<sup>(1)</sup>

(1) H. G. Abromeit; a. a. O., S. 164.

## 6、む す び

経営的経済性 (die betriebliche Wirtschaftlichkeit) は利益のメカニズムが首尾一貫して経営活動全領域に作用するときのみ確保せられ得る。かかる要請を満足させることは大規模経営において特に困難である。従つて逆に、そこにおいて誤まれる利益思考の結果を見ることができらるであらう。それは例えば、純利益におよぼす影響を無視した生産計画の過大な拡張、販売数量増大への無制限な努力、就中、下位部門における「可及的完全な」作業遂行の欲求等にみられる。それは結局、個々の部門においては、固有の経営目的が何であるかということが正しく理解されていないことを示す。それ故に、全体経営の利益標準は個々の部門に対しては、必然的に一定の限界を意味する部門標準として具体化され割当てられねばならない。部門標準 (Abteilungsstandard) は一般的には原価標準として表現される。この原価標準を厳守することによつて、始めて標準利益率 (Standardrendite) の達成が保証される。従つてこのような原価標準は管理可能な原価要素に限らるべきである。

かくのごとく部門毎に原価種類別の原価標準を指定することによつて、経営諸部門活動は共通目的に統一されることができ、経営活動が、その観点から統制されることが可能となるものである。つまり、経営計画は利益標準から出発して、各部門毎に細分化される。かくて利益標準は個々の経営領域 (部門) における直接的、日常的執行活動の統制によつて達成されなければならない。しかし、このことは最終的に決定される利益標準が下位部門の重要な個別的計画によつて規定され、制約されるということを、少しも否定するものではない。これについてはすでに触れたところである。

かくて、経営の進行方向は財務部の予定価値、(Vorgabewerte) 就中、利益標準によつて決定される。利益標準こそは、その意味で経営計画の出発点である。それ故に、すべての価値の統制は財務部から出発し、また、再び財務部に、従つてまた利益標準に逆及しなければならない。その過程を計数的に把握し、統制し、更に集計する仕事は、統制および内部経営的報告制度 (Kontrol-

le-und-innerbetriebliches Berichtswesen) を内容とする管理会計によつて行われる。<sup>(1)</sup>このような統制制度ないし報告制度が、いかに行われるかという問題は、この論文の直接の課題ではない。ここでは、このような過程を経て、われわれは再び利益標準に到達するということを指摘すれば足りる。

以上述べて来たところを要約すれば、管理会計論は技術論的管理会計論が前提した経営目的そのものの合理性を問題とせざるを得ないこと、それは具体的には利益標準として表現されるわけであるが、それが、いかにして、いかなる額に決定さるべきかということ、および決定された利益標準が、経営計画の基礎として、いかに作用するかということであつた。それは具体的には計画図表を数字で充たすことによつて行われる。これが経営計画との関連において管理会計論が果すべき具体的課題である。若し、このようなわれわれの認識が容認され得るならば、管理会計論は単なる技術論に止まり得ないであろう。ただし、かかる課題は決して単なる計算処理や会計手続からは必然的に解決され得るものではないからである。われわれが管理会計論を、すぐれて経営の理論として展開せんとする所以である。

新しい研究領域として一般に注目されるに至つた管理会計論は、経営活動の全領域に関連するものであるが故に、その内容も極めて複雑で、しかも多面的である。それだけに、それを整理して一つの理論的統一体系として確立することは容易ではない。われわれの以上の研究は、自からの微力をかえりみず、管理会計論確立のための一つの試みとして求心的に問題の所在を追求せんとしたものであつた。今後の研究のために、斯学の先輩、諸学者の御教示と御批判を、いただければ幸せである。

(1) H. G. Abromeit; a. a. O., S. 166.