

管理会計論序説

滝野 隆 永

一 管理会計の本質

第一節 企業会計の諸機能

ゴーイングコンサーン（永続事業）としての近代企業は常に企業活動即ち資本の運用又は回転活動を通じて、何等かの経済的価値の犠牲的支出により、同時に、より高い経済的価値の創造を行い、更にその新しい経済的価値を資本投下して、その資本を運用することによって経済的価値の犠牲的支出を行い、更に亦新しい経済的価値を生み出してゆく。企業は無限に生成し発展する生きた存在である。

企業会計は第一義的にこのような経済価値の消費と創造を貨幣価値で評価し、測定することを目的として発展して来たものであるが、企業活動の目的が、常に成長と発展を伴い乍ら社会的存在として、新しい価値の創造を続行してゆくという使命を有している以上、単なる業績の評価と測定を行うということだけが企業会計のすべて

ではなく、新しい価値の創造を可能にすべく、企業活動を調整し管理すると共に、企業活動の方針を決定するのに必要な資料を提供することも亦重要な機能であると考えなければならない。

ここに、旧来の財務会計的機能より分化して、新しく、管理会計的機能に対する認識が最近漸く高まりつつある所以が存在する。各企業体の会計が行っている諸機能は、企業活動の目的、業種、業態、規模によって必ずしも同一でなく、又その重点はそれぞれ異っているのが通常であるが、一般にその機能は、

一、計算目的上の分類、二、計算手続上の分類、の二つの観点からとらえることが出来る。

一、企業会計機能の計算目的上の分類

(1) 財務会計 (Financial Accounting) 又は企業体会計 (Enterprise Accounting) 的機能

(2) 管理会計 (Management Accounting) 又は内部会計 (Internal Accounting) 的機能

二、企業会計の計算手続上の分類

(1) 会計的諸資料の管理機能 (System Design)

(2) 会社財産の保護管理機能 (Property Control Accounting)

「財務会計的機能」とは何か？ 資本と経営との分離した近代的な株式会社において、経営者は投資者たる

株主から委託された投下資本の運用形態である企業財産に関する運用の顛末を明らかにする必要がある。

更に近代企業は前述の如く、それが常に成長と発展を伴いつつ、永続すべき社会的使命を有している以上、それは単に、株主の為に存在するものでもなく、又、経営者の為にのみ存在するものでもなく、社会的な存在であると考えなければならない。

従って、企業経営者としては、企業を取り巻く、あらゆる利害集団、即ち、投資家、債権者、取引先、国家、

公共団体、従業員等に対し、自己に委託せられた企業財産の管理責任と、その財産を運用することにより、成果が発生してゆく過程を明らかにし、成果の適正な分配を行うという社会的責任を負っている。

ここに、毎期の決算財務諸表を作成し、企業の包括的な経営成績と財政状態を明らかにする為の財務会計的機能を行う必要が生ずる。

「管理会計的機能」とは何か？ 新しい価値を創造するそのにない手としての企業経営者は、企業の存続と発展の為に、常に企業活動を調整管理し、合理的な経営の運営を行い、激化する企業競争に打ち克つべく、企業体質の改善を行うと共に、新しい分野に企業の活路を見出すべく、長期的な視野に立って経営方針を確立し、その実行を推進してゆかなければならない。

管理会計的機能とはこのような企業経営者が企業活動を最も合理的に行うことが出来るように、経営者の意志決定に役立つ、詳細な会計的インフォメーションを提供することである。

財務会計的機能が、主として、企業外部者に対し、企業の社会的責任を明らかにする為に企業全体の包括的な成果について公開し報告することを目的とする公共的な性格を有するのに対し、管理会計的機能は、専ら、企業経営者が、自己企業の内部経営活動を体系的に把握し、経営内部の各部門活動の業績を評価測定すると共に、その合理的且つ円滑な運営を図るべく、各部門活動を調整管理し企業全体の長期的な視野に立って、企業財務の安全性を確保しつつ、その成長と発展を目ざすのに必要な経営計画を樹立するのに必要な会計的諸資料を作成することがその目的であり、その資料の作成は各企業の問題に対する認識と自由な判断に基いて行われる。

「会計的諸資料の管理機能」とは何か？ 企業会計は前述の「財務会計的機能」に基く目的と管理会計的機能に基く目的を達成する為、目的を遂行するのに必要な会計的諸資料を蒐集整備すると共に、その内容を調査し、

分析し、評価を下し、之を分類選択して、記録にとり、それぞれ必要な目的に応じて、報告書を作成しなければならない。即ち

一、会計的諸資料の調査、測定

二、" 分類、記録

三、" 分析、評価

四、" 報告、意志決定

以上、の各事務処理手続をその段階別に、体系化を行うには

イ、諸資料の勘定分類表、項目の分類符合表（コーディング）の作成

ロ、勘定体系、帳票体系の設定

ハ、事務処理を最も能率的に行い得る経営組織の確立と、必要な人材の拡充

ニ、事務処理上必要な諸規程の作成

ホ、事務処理の能率化を図るための機械化

等について常に企業全体という観点から総合的な立場に立って、合理的な運営を図るべく、絶えず改善を図るようにならなければならないという使命を有する。

「会社財産の保護管理機能」とは何か？

企業会計は、会社財産の浪費や私消を防止し、財産を保全すると

共に、その能率的且つ合理的な運用を行う為に、内部牽制組織の確立、標準原価計算制度、予算統制制度、事業部制度、プロフィットセンター、コストセンター等の設定による責任会計制度の確立とその合理的な運営を図る機能を有する。これらの機能が財務会計的目的の為に管理会計的目的の為に必要機能であるということは

前記の資料管理機能と同様である。

第二節 管理会計の特質（財務会計との相違点）

管理会計に関する一般的な特質を明らかにする為に、先ず米国会計学会の見解を顧りみることにしたい。

一九五八年、米国会計学会の管理会計委員会による「管理会計及びそれに関連する教育問題に関する報告書」をみると、管理会計の定義として、次の如き見解を述べている。

「管理会計とは、一企業の歴史的及び計画的な経営資料を処理するに当って、経営管理者が合理的な経営目的を達成する計画を設定し、また、これらの諸目的を達成する為に、知的な意志決定を行うのを援助する為に適切と思われる技術及び概念を適用することである。」

更にこれを説明して、

「管理会計とは、有効な計画の設定、代替的な会計諸行為の選択、及び、実績の評価と解釈による管理を行うのに、それぞれ必要な方法や概念を含み、また、管理会計の研究には、企業経営管理者の特殊な諸問題、即ち、意志決定や日常の職務執行に関連を有する会計的インフォメーションを蒐集し、総合し、分析し、報告する方法を考察することを含んでいる。」

右の説明を要約すると、

管理会計とは

- 一、経営者の意志決定に奉仕するものである。
- 二、具体的には、経営計画の問題と経営業績の分析評価による管理の問題を含んでいる。
- 三、管理会計の研究には、会計的インフォメーションの蒐集、総合、分析、報告に必要な方法の考察を含む。

以上、一、二、の点については、第一節「企業会計の諸機能」の中、「管理会計的機能とは何か？」という個所において、既に説明した。三の点を実行するのに必要な方法は「会計的諸資料の管理」と「会社財産の保護管理」という二つの手続を含まなければならないということについても既に指摘した。

ここで問題になる点は、管理会計が旧来の伝統的な財務会計と比較して、その具体的な計算手続即ち、前記の「資料管理機能」と「財産の保護管理機能」を遂行するに当って、どのような差異点を有するか？ 否、どのような差異点に着目して、その機能を遂行しなければならないか？ という点である。

前述の米国会計学会の報告書においても、「広義に解釈すると、すべての会計は管理会計であるということが出来る。然し乍ら、やや狭い意味としては、管理会計は、計画と管理という目的に卓越した観点に立ち、経営管理者が使用可能であるという点を重視することにその特色が存在する。即ち、管理会計は企業の内部に関心を有している。このような管理会計を重視する風潮は、経営資料を整備するに当って、使用する記録の作成手続と分析技術との両者に反映されていなければならない」

即ち、記録の作成と分析の方法において、管理会計を行うには、財務会計とは異った観点に立つことが要求される。それは何故か？

第一に財務会計は、企業外部者に企業業績の包括的な成果報告を行うことを目的とするのに対し、管理会計は、経営者の意志決定に必要な企業活動の個別的分析的資料の提供を目的とする。

第二に、前者は、企業業績の歴史的記録に基いて作成されるものであり、商法、証券取引法、税法等の規定に基き一定の形式と要件を要求され、従って計算基準も一定の客観的基準に立つことが必要とされ、定型的且つ絶対的な性格を有する。これに対し、後者は、実績を評価し分析すると共に経営活動を調整し、経営計画を樹立す

るのに必要な未来志向的資料を作成することを目的とするので、これらの計画と管理に必要な資料は、経営者の問題に対する認識と判断に委ねられる。且つ、その資料を作成するには、費消した努力を越える成果が予測された場合にのみ実施され経済性を無視しても資料を作成するということは考えられない。即ち、任意的、相対的な性格を有しているということが出来る。

第三に、前者は資料を作成するに当って、その定型的且つ、絶対的な性格から、数値の精密性を要求されるのに対し、後者は資料を作成するに当っては、任意的性格と相対的経済性の原則に基いて行われるということ。更にその未来志向的性格から、タイミングの点が最も重要視され、数値の精密性よりもむしろ近似値でもよいから、時宜に応じて迅速に作成することが最も重要となるという点である。

第三節 管理会計の体系

管理会計論の体系として、松本雅男教授は次の三つの見解に分類して居られる。(管理会計論五十四頁)

(一) 管理会計をその手段の側面から体系づける見解。

(二) 管理会計をこの計算技術の適用される過程的経営機能の差異に基いて体系づける見解。

(三) 管理会計を経営管理機能の差異に基いて計画会計と管理会計とに分類する見解。

(一)の見解は、予算計算、原価計算、経済性計算、経営比較、経営統計、というような計算技術の差異に基いて体系づけようとするものである。

(二)の見解は財務管理、営業管理、作業管理、の三分区、又は、生産管理、販売管理、財務管理の三分区等に分け、その適用される経営過程の差異に基いて体系づけようとするものである。

(三)の見解は主として、外国(英米)の見解であり前述の米国会計学会の管理委員会報告書もこれによっている。

これ等三種の見解は、経営者並びに経営管理者にとって必要な会計的資料の作成をそれぞれの立場より区分しようとするものであるが、目的の爲には手段があり、その手段の適用される領域があることは当然の事であり、管理会計論を理解する爲には、これ等三種の見解を綜合して統一的に理解する必要がある。

松本教授もこの点に着目され次の如く述べて居られる。(前掲書五十五頁)

「われわれは経営管理という機能は、経営管理者の計画と経営管理者の管理という二つの機能からなることを忘れてはならない。ここに計画とは企業経営の進むべき目標を定めることであり、管理とは、この定められた目標に向けて経営活動を規制し、指導することである。……それ故に、経営管理会計論を大きく、計画会計論、管理会計論に区分し、その内部を更に、財務、購買、製造、販売、一般管理という経営過程にもとづいて分類し、更に、これらの経営管理会計を計算技術的に分類するのが、一層適当な体系といえよう」

しからば、我国の実状において管理会計は如何なる内容を有しているか？

私は、管理会計は我国の実状において次の四段階に分けて、研究され実施されていると考える。即ち、

- (一) 会計的資料に基づく経営活動の予測と分析調査による問題点の発見(経営調査)
- (二) 会計的資料に基づく経営計画の設定(経営計画)
- (三) 会計的資料に基づく経営活動の調整と指導(経営活動の実行管理)
- (四) 会計的資料に基づく経営活動の業績評価と成果報告(経営分析と経営監査)

このうち、(一)(二)は前述の計画会計論、(三)(四)は前述の管理会計論の分野に属することはいう迄もない。

更に、(一)の経営調査も(四)の経営分析と経営監査も共に、経営計画の設定とその実行管理に奉仕するものであるという点について特に注意しておく必要がある。

又ここにいう「会計的資料」とは、従来用いられていた複式簿記に基く勘定記録や原価計算記録のみに止まらず、経済統計、経営統計、予測資料、その他貨幣価値を用いない物量表示資料をも含み、又、表現形式も、財務諸表形式の外、諸種の分析表、分類表、計算表、等の形式や図表（グラフ）形式をも含んでいる。

二 管理会計の理念

第一節 財務会計上の資本、利益概念と管理会計上の概念

前述の如く、管理会計とは企業活動の目標を設定し、その業績の向上を図るべく、企業活動を調整指導し、その業績を評価することである。

従って、管理会計のめざす究極目的である企業活動の目標乃至業績は如何なる観点に立ってこれを考えるべきであるかという問題は極めて重大な問題であると思う。

一般に、企業活動は投下資本の運用により、新しい経済価値を創造することを目的とする。伝統的な財務会計は、貸借対照表によって投下資本の運用状態即ち、企業の財政状態を明らかにし、損益計算書（原価計算書、剰余金計算書を含む）によって、新しい経済価値たる利潤の発生過程、即ち企業の経営成績を明らかにしようとする。従来、営利企業の活動目標は利潤追求即ち最小の経済価値の消費によって、最大の経済価値を生み出すことにあるとされていた。ここに於て企業活動の目標は、最小の投下資本を以て最大の利益を獲得すること、即ち、資本利益率（純利益）……「収益性」の極大化を図ることにあるとされていた。

然し乍ら、第一に、貸借対照表が真の意味での投下資本を示しているであろうか？ 第二に損益計算書の示す

純利益はその期間における真実の創造価値を示していると考えられるであろうか？

先ず貸借対照表の資産価値について考えてみよう。資産には有形資産と無形資産とがある。有形資産には、販売を目的とする商品、製品、一時的所有の有価証券等の販売資産と、使用乃至消費を目的とする、前記以外の棚卸資産と固定資産がある。これ等は何れも新しい経済価値を生み出すべき投下資本の運用形態であると考えてよいが、貨幣価値の変動、減価償却の方法、棚卸資産の評価基準や計算方法等の相違によって左右されるのみならず、特に機械装置等の固定資産は、物理的能力としては、減価していなくても、技術革新の激しい今日、定率法の償却によってもなお充分と考えられないような経済的減耗―陳腐化の危険が多く、厳密な意味での収益の源泉としての投下資本額という概念とは一致しない場合が多い。従って、経営管理者としては、投下資本の効率を測定するに当って、帳簿価値にとられずその使用可能性と有効性について再吟味する必要がある。

次に無形資産であるが、これらの中、直接収益を生み出す源泉となる資産は売上債権、貸付金、特許権等の無形固定資産の一部だけであり、その他の資産即ち繰延勘定等は何れも費用を人為的に繰延べたものであって、収益の源泉たるべき投下資本とは考えられない。

売上債権、貸付金、無形固定資産の一部についてもその有効性という点について厳密な吟味をすれば、帳簿価値とは可成り異った数値となるであろう。

従って、これ等の有形乃至無形資産の総額を以て収益を創出する源泉としての有効な投下資本の運用形態であると考えすることは、企業外部者が判断を下す場合の評価尺度としては許されようが、いやしくも企業経営者としては、その帳簿価額をそのまま、有効投下資本と考えることは余りにも粗雑な考えであると言わざるを得ない。

因みに、R・Nアンソニーの Management Accounting によれば、総資本利益率を算定する場合に、分母と

貸 借 対 照 表

借方		貸方	
流動資産	経営外資産	流動負債	運転資本 c
	経営資産 a	固定負債	
固定資産	経営資産 b	資本	固定資本 d
	経営外資産		
総資産		資本及び負債合計	

$$\text{アンソニーの投下資本利益率} = \frac{\text{営業利益}}{\text{運転資本} + \text{固定資本}} = \frac{\text{営業利益}}{c + d}$$

$$\text{我が国の経営資本営業利益率} = \frac{\text{営業利益}}{\text{流動資産中のa部分} + \text{固定資産中のb部分}}$$

なる投下資本額は、資産の側から考えようとしなくて、貸借対照表の貸方側の観点からこれを見ようとして居り、総使用資本額として算定する金額は、運転資本（流動資産から流動負債を差引いた残額）と固定資本の二つの面からこれを捕えようとしている。又、分子の利益は「税引前の営業利益」を計上すべきものとしている。

この考え方は我国で用いられている「経営資本営業利益率」（経営資本営業利益率）と類似している。然しこの場合、その分母に用いられる経営資本は主として、資産の側からこれを算定しようとして居り、総資産より「未稼働資産」（建設仮勘定）及び「遊休資産」（遊休設備、不用不急の原材料等適正手持量を越えた棚卸資産）及び

「経営活動以外に投ぜられた投資」を差引くという考えに立っている点が異なる。

何れにしても貸借対照表の総資産額は投下資本の総額を表示するものでなく、又、損益計算書の純利益は、企業活動の究極目標でないと考えている点においては一致している。

次に損益計算書の純利益について考えてみよう。収益の側は、売上高にしろ、営業外収益にしろ、現金で回収し得る可能性のある金額が示されているが、費用の側には、「現金支出を伴わない費用」というのがある。

例をあげると、減価償却費。貸倒準備金、価格変

動準備金、退職給与引当金等の準備金引当金への繰入額。棚卸資産、有価証券等の評価損失。等である。

財務会計に於いて、保守主義の原則というのがある。棚卸資産等の評価損失は計上するが、評価益の計上は認めないというのがその一例である。又は、費用の計上は「発生主義」即ち現金収支と関係なく、費用の発生時点においてこれを認識し、同時に、固定資産や繰延勘定の減価等、持続的な費用の流れについては、これを期間的に分割する「期間配分の原則」に基いて各期間毎に費用として配賦してゆくのに対し、収益の計上は、費用財が生産過程を終え、収益財に転換した時点においてでなく、外部に売却され、対価の確定した時点即ち「実現主義」の原則に基いてこれを認識しようとしているのも、その例であり、収益の計上については予測計上を認めないという原則に基き、これを厳密に解釈するが、費用の計上は、費用として将来に支出される可能性のある金額にいつでも予測計上することを認めている。

このような財務会計上の計算原理は、財務会計が、企業外部者に対し、企業成果を分配するに当ってその基礎となる純利益の計算を目的とするものである以上、企業資本を維持させる為に、利益の過大評価を避け、配当や税金として資金が社外に流出することを抑制しようという趣旨に基いて決定されて居り、従って企業の創造した経済価値を正しく算定することをその直接の目的としていない。

然し乍ら、管理会計は経営者並びに経営管理者の為の会計であり、今日の如く、資本と経営が分離した株式会社に於いて、経営者並びに経営管理者がその企業活動の目標を設定し、業績評価の尺度として考える基準は前記の財務会計上の理念とは自ら異ならざるを得ないことになるのは当然のことであり、従って、企業活動によって創造される経済価値、否創造すべき経済価値に對する考え方も当然異なった形とならざるを得ない。

企業活動によって創造される経済価値は財務会計上の純利益ではなく、付加価値生産額として把握すべきもの

であると私は考えている。

第二節 業績評価の尺度としての付加価値額

付加価値生産額とは何か？

これは、企業の総生産額から、生産をする為に、他企業から購入しこれを消費した他企業の生産額即ち前給付費用を差引いた額である。換言すれば、自己企業活動によって他企業の生産した前給付費用に付加した価値である。これは必ずしも製造会社だけに限らない。サービス業にあっても、自己のサービス活動によって獲得した付加価値を企業活動によって創造した経済価値であると考えてよい。

付加価値生産額の算定基準は必ずしも定説がないが、一般に用いられている算定基準は次に示す日本銀行方式である。

当期純利益＋人件費（役員報酬手当を含む）＋金融費用＋賃借料＋租税公課＋減価償却費…合計…付加価値生産額。

然し乍ら、前給付費用の内容を仔細に検討すると、次の如くとなろう。

一、生産の為に他企業から購入する財貨の消費額（例）原材料、貯蔵品、消耗品、電力、燃料、ガス、水道等の消費額

二、生産の為に他企業から購入する用役の消費額（例）外注加工費、支払修繕料、通信費、旅費交通費、保険料、特許権、ノーハウ使用料等

三、販売の為に他企業から購入する用役の消費額

1、販売獲得費……宣伝広告費、等

2、販売履行費……荷造運送費、倉庫料、販売手数料、等

従って、総生産額（収益の総額）からこれ等の前給付費用を差引いた残額である付加価値の構成内容は次のようになると思う。

イ、純利益（プラス）

ロ、人件費（プラス）……役員報酬、給料、賃金、諸手当の外、福利厚生費を含む

ハ、租税公課、地代（プラス）

ニ、減価償却費、繰延勘定償却費（プラス）

ホ、退職給与引当金、貸倒準備金、価格変動準備金等の引当金、準備金への繰入額（プラス）

ヘ、（プラス又はマイナス）財産評価損益……損益計算に計上されないが、固定資産や繰延資産等についての帳簿価値と有効使用価値との差額

但し、賃借料は、地代を除いては、賃貸企業が創造した経済価値であると考えられ又、減価償却費のみならず、繰延勘定の償却費や引当金準備金への繰入額は、財務会計上の目的による費用の見込計上額乃至、期間配分による計上額であって、実質的に経済価値の犠牲であることは出来ないからである。

これに反して、損益計算上では、計上されない、固定資産（有形、無形、投資、繰延資産を含む）の価値の減少については、財務会計上用いられている費用の期間配分方法に代えて、その有効使用価値の減少額があればこれをマイナスして考えるべきであると思う。

かくして、管理会計における企業活動の業績評価の尺度は、利潤の極大化にあるのではなく、付加価値生産額の極大化にあるという点を明らかにしたが、更に、企業は社会的存在として成果の正しい分配を行い、次の発展

に備えてその基礎を築いてゆく必要がある。

付加価値額は分配の面からみると次の如き構成要素に分解して考えることが出来る。

(一) 資本家報酬(株主) ……配当

(金融資本) ……金融費用

(二) 経営者報酬 ……役員報酬手当、賞与

(三) 従業員報酬 ……従業員人件費(給料、賃金諸手当、福利厚生費を含む)

(四) 公共報酬 ……租税公課(含法人税)、地代

(五) 企業自体の所属価値 ……利益処分後の内部留保額

(プラス) 減価償却費、繰延勘定償却費、引当金準備金への繰入額

(プラス又はマイナス) 固定資産繰延資産の帳簿価額に対する有効使用価値増減額

このうち、公共報酬は法律的並びに社会的に定められたものであるから論議の対象とはならない。次に資本家、経営者、従業員の各報酬はバランスがとれているということが望ましい。特に人件費については、財務会計上では費用と考え、創造価値であると考えていないが、近代企業に於ては、優秀な人材を確保し、高効率高賃金であるということが発展の大きな要因となって来て居り、製造設備や事務の機械化によって、人数を減少させることは必要であつても少数精鋭主義の下において、高い報酬を支払う能力のない会社は発展力に欠けていると解釈しなければならぬので、創造価値の一要素として考える方が正しいと思う。

更に最も重要な点は(五)の企業自体の所属価値に対する配分額である。

これは、従来言われて来た自己金融という概念に類似した概念である。

経営者が、事業の拡張を行うに当り、又、不時の災害から、企業の危険を防止するに當って、この企業自体の所属価値がいくらあるかということが、企業の安定と發展の爲の必須の条件である。

今、仮りに、事業拡張資金を増資に求めるとすれば、拡張によって得られる利益が投下資金の二〇%—三〇%を超えるものでなければこれを実施に移すことが出来ない。

その理由は、法人税引後の利益が配当に廻されるものであり、法人税並びに法人税割の（事業税を含む）諸税金は純利益の約五〇%であるから、配当を一〇%乃至一五%行うとすれば、少くともその二倍以上の利益を上げてゆくということが事業拡張の前提条件となるからである。

次に拡張資金の源泉を銀行借入金等の他人資本に求めるとすればどうなるか？ 担保物件を充分に保有していても、我国の慣習として、銀行は歩積預金を要求する。従って貸出金利は七%—八%としても、もし歩積を三〇%要求されれば、実質金利は一〇%乃至一二%となる。

尨が我が国企業（全産業）の総資本利益率は平均五%となっており、総資本の中、金融債務以外の支払債務等の支払を引き延ばすことにより資金の調達を行うとしても全企業の平均数値は総資本の約 $\frac{1}{3}$ である。従って、自己資本と金融債務による調達資金に対する平均利益率は $5\% \div \left(1 - \frac{1}{3}\right)$ （即ち年間約七・五%となる。従って折角、事業の拡張を行っても、年間七・五%程度の投下資本利益率しか上げられないとすれば拡張資金の全額を増資によって調達した場合には、従来の配当を維持するのに必要な最少限度の利益率である二〇%の水準には到底到達しないので、従来の配当率を維持することが困難となる。又資金の源泉を金融資本に依存した場合にも七・五%の投下資本利益率では金利を上廻るだけの利益の増大を見込むことは出来ないので、金利支出の圧迫から純利益は減少するに至る。従って拡張資金の財源を、自己金融によらず専ら増資乃至金融資本に求める会社は、増

資減配、乃至、金利による利益の減少によって、減配を余儀なくされ、株主、銀行を始めとする社会の企業に対する信用を失わしめることになる。更に、借入金の場合には資金の返済が必要である。通常、銀行借入金は二―三年長くても五年以内がその返済期限となっている。

従つて通常二―三年少くとも五年以内に投下資本を回収することが出来る事業しか設備の拡大を行うことは不可能である。

これを見ても、企業自体の所属価値を獲得して、企業危険を防止し、企業発展に必要な資金を蓄積するということが、如何に企業活動の安定と発展の為に重要な条件であるかということを認識することが出来るであろう。

第三節 企業活動の総合的管理の必要性と旧来の予算統制、標準原価制度による管理の限界

経営者としては現在の付加価値額の極大化を図るだけでなく、将来に於ける付加価値額の持続的な拡大を図るべく、常に断乎たる信念と科学的分析調査資料に基いて、(一)新技術の研究。(二)新製品開発。(三)マーケットシェアの拡大。(四)経営組織の改善。(五)人材の確保と拡充。(六)設備の合理化と拡充。(七)プロダクトミックスの改善。(八)プロセスミックスの改善。(九)コストリダクション。(十)製品々質、デザインの改良。(十一)操業度の安定と拡大。(十二)在庫品の圧縮と手持高の適正化並びに販売回収の強化による資金繰りの迅速化。(十三)資金調達力の強化。(十四)販売系列、原料系列、金融系列の強化とコンビナートの育成。(十五)対外的信用の拡大等一連の経営革新と体質改善の途を講じてゆくことによって機会損失を減らし、機会利益をふやすように心がける必要がある。

従つてこれ等の経営革新と体質改善の為に、どれだけ支出を行い、それがどの程度の効果を齎らしているかという点について、常に留意しておく必要がある。

この為には、製造、販売、財務、購買、一般管理、研究開発、等の各部門活動が、企業全体の安定と発展を図

するという見地から、調整され、統合されると共に、常に、各部門活動が、それぞれ、最適の経済的水準を維持し、何れかの部門活動のみを偏重することをせず、バランスのとれた各部門活動の拡張を行うことに専念しなければならぬ。日常、このような各部門活動に関する総合的管理を実行してゆくには、月次決算を行って、旧来の損益計算書や貸借対照表を作成し、これと予算数値との差異を分析したり、標準原価と実際原価の数値の差異を分析するという方法のみに依存するのは、不充分であると考ええる。

何故ならば、これ等の予算統制や標準原価制度による統制は企業において資料を蒐集し集計分析するのに時間がかかり、事実が発生し、約一カ月以上経過した後でなければ、実績との差異分析を行うことが不可能である。このように差異が発生してしまつてから、いくら精密な分析を行つても、管理の用具とはならない。管理資料の作成は、精密性という点よりも、むしろ、迅速性を重んずるということとは既述の通りである。（第一章第二節）

第二に、我國の経済情勢は常に世界経済の変動にさらされて居り、更に同種企業間の競争が激しく、安定した操業度を維持することが困難であり、従つて、これ等の差異分析は常に操業度の変化に基く要因が大きく支配し、能率差異の変化については可成り大きな変化でなければ、その様相を的確に把握することは不可能であり、管理の用具とはならない。

第三に、予算統制や標準原価による管理は所詮、予算や標準を設定することにより、各経営部門に行動の目標を与え、異常差異が発生した場合、各経営活動部門はその理由を説明すべき責任を有することになるので、各経営活動部門の責任者自らが管理意識に目ざめるというモチベーション、コントロールの用具としては役に立つかも知れないが、各部門活動の調整とその均衡的拡張を図る手段としては、別個に、これ等の各部門活動の大様を日々に把握し、微妙なる変化が知らず知らずのうちに、重大なる事態に発展するのを事前に防止するように心が

けるようにしなければならない。

しからば、経営者並びに経営管理者が、日常、各部門活動を総合的に調整、指導し、企業活動の拡張的均衡を図る管理技術とは何か？

それは何も目新しいことではない。第一に旧来の損益計算書や貸借対照表を作成したり、予算や標準原価を設定する場合にしか利用されていなかった、各経営部門における、諸種の明細表や統計資料を用いて、各部門活動が最適の経済的水準の下に調和しつつ拡大されているかという点について検討を加えること。第二に、これ等の資料を使って、経営者が意志決定を行う場合に、一経営部門における経営革新の効果がその他の経営活動部門に如何なる影響を及ぼし、企業全体として如何なる影響を受けるかという点について検討を下し、意志決定を実施に移した後において、のつびきならない事態に陥らないように、予めいかなる事態を生むかという点について予測するように努めることである。

第四節 総合管理を行う前提条件としてのプロダクトミックスの選択

企業活動の領域は、製造、販売、財務の三分野に大きく分けられる。其の他の部門活動は究局的にはこれ等三つの主要経営活動に包摂して考えることが出来る。

このうち第一に問題になるのは、製造活動と販売活動の総合的調整とその管理の問題である。

一般に製造活動の経済性と販売活動の経済性を共に最適の水準の下に保持してゆくには売上高の中に占める製品品種の組合わせ、即ち、プロダクトミックスをどのように決定するかという問題に帰着する。

通常、販売部門が販売方針を決定しようとする場合には、マーケットシェアの拡大、新製品市場の開発、新得意先の獲得等、諸々の販売拡張策を頭に画き乍ら、各製品の原価計算表を眺めて、最も利益率の高い製品品種

を優先的に販売しようとする。

然し乍ら、製品原価計算表に示された各製品の原価は、固定費の配賦計算方法の如何により或いは操業度の如何により或いは製品品種構成の如何により、或いはプロセスミックス（工程の組合せ）の如何によって、常に変化するものであり、更に、基本的な問題は、これ等の販売活動は常に工場の生産能力によって制約されているという点である。

販売品種を選択する場合、このような製品価格のマージン、製品の市場性、製品の開発可能性を問題にする前に、先ず、現有の生産設備を最適の経済水準において最大限に利用することを可能ならしめるような製品品種を売り込むということを考慮に入れなければならない。

即ち、プロダクトミックスの選択に当っては、先ず第一に、従来の製品中心の考え方より、工場の各生産中心点において現有生産能力を最も経済的に活用するという考え方に頭の切り換えを行う必要がある。

ところで、製造を行うにはそれが販売可能であるということが前提条件となる。従って、販売予想をたてなければ、工場の各生産中心点別の操業計画を樹てることは出来ない。然し乍ら、我々の主張したい点は、このような販売予想をたてる前に、各製品を作るのに必要であり、且つ、工場の経済性という観点から最も有利であると思われるプロセスミックスの選択（これは原料の組合せの選択、自家製造と外注加工の選択の問題を含めて設計管理の段階と工程計画の段階との二段階に於いてこれを行う）を行い、各製品を作るのに必要な各生産中心点別の加工時間数（機械作業を中心とする場合には、機械作業時間数、手作業を中心とする場合には、直接作業工数）を把握しておく必要があるということである。

即ち、各製品の販売高を、工場の生産中心点別の加工時間数に換算して考えるようにすることが必要である。

次に、着手すべき問題は、各生産中心点別のコストの計算であるが、ここで注意しなければならない点は、各生産中心点の経済的利用を考える場合に、概して、装置工業と機械乃至手作業による加工工業とではその重点が異なっているという点である。

即ち、装置工業の場合、特にオートメイション化された工場の場合には、工場の固定費を各生産中心点別に配賦するということは無意味である。従って、各生産中心点別のコストの計算には、主として原材料費から成る変動費のみが対象となる。その理由は、各製品の製造工程は概して共通のプロセスを通り主要原料品種の構成割合、乃至副材料等の品種の相違等によって、製品品種の差異が生ずるに過ぎないと考えられる場合が多いからである。このような工場においてプロダクトミックスを選択しようとする場合には、ここでとり上げる生産中心点別のコスト計算は余り重要でなく、むしろ、その前段階としての設計計画乃至工程計画における、原料品種、加工条件の選択の如何が工場生産力の経済性を決定する。然し乍らここでは、問題を、機械作業を中心とする工業に限定して考えることにしよう。

機械加工工業においては、工場が操業するに当って発生する固定費並びに準固定費は「機械時間率配賦計算法」によって、各生産中心点別に割当てることが出来る。

機械時間配賦率を計算するには、「年間の見込操業時間」を計算しなければならない。この数値は、販売予想に基いて算定した製品の販売見込額を各生産中心点別の操業時間数に換算した数値と同一でなければならない。

一時間当りの配賦固定費は、年間の総固定費を前記の各生産中心点別に計算された予定操業時間数の総計で割ることによって得られる。この配賦基準によって、配賦された生産中心点別の固定費配賦総額の回収は、当初の見込操業度を達成することによって始めて可能となる。

さて、経営管理者は販売部門に対し工場生産力の経済的利用という観点から、製品原価の構成要素中、原材料費の占める割合が比較的小さい即ち、加工度の高い品種、従って各生産中心点別の配賦固定費の総額が比較的大きい品種を優先的に販売するように指示を与え、その実行を管理する必要がある。

原価要素中、原材料費の占めるウエイトの多い品種を選択するということは、売上金額は変わなくても、固定費の十分な回収を行うことが出来ないという結果を招く。更に、この場合には原材料手持在庫の増大を招き、原材料市場が、変動し易い場合には陳腐化や価格変動による損失を招き易く、更に、資金の回転が鈍化して、財務活動の面に於いて圧迫を加えるようになるおそれがある。

この際、併せて注意すべき点は、各生産中心点の配賦固定費を最大限度に回収し、且つ、各生産中心点別の利用度がアンバランスにならないような製品品種の注文を獲得してゆくように、経営管理者は、販売部門を指導調整し、生産計画と販売計画とのバランスを保持してゆくことが重要な点である。売上金額を拡大することよりもむしろ、固定費回収額の拡大を販売活動の指標として考えるべきである。又生産中心点別の利用度のアンバランスを回避する必要があるという理由は、配賦された固定費よりも回収額が超過している生産中心点においては、残業を行うとか、二交替制乃至、三交替制を余儀なくされる。この場合超過勤務、乃至、交替に伴う超過コストが発生することになる。利用度の不足している生産中心点では、配賦された固定費の実際回収額は不足するに至り、この結果変動費である操業費は増大し固定費の回収額は不足するという結果に陥ることになるからである。この外、工場の経済性を高める為には次の諸点についても併せて考慮する必要がある。

(一) 経済的ロットサイズの選択を行うこと 機械加工業においては、製造ロット毎に段取作業を必要とする。

長期間に亘る需要の予測が可能であり、販売高が比較的平均化している場合には製造を行うのに経済性の点から

みて最適水準と思われる経済的ロットサイズを選択する必要がある。この経済的ロットサイズは、次の公式によって求められる。

S ≡ 年間の需要予測に基いて算定した必要な年間の総生産個数

C ≡ 一個当りの製造原価（但し、現金支出を伴わない減価償却費等の費用は除く）、年間の維持費、支払倉庫料又は自家倉庫の維持管理費（減価償却費を除く）プラス資金利子

R ≡ 仕掛品の平均在庫金額に対する維持費の割合（維持費用率）

E ≡ ロットを生産するのに必要な段取費用

x ≡ 最も経済的なロットにおける生産個数

$$\text{年間の生産ロット数} = \frac{S}{x}$$

$$\text{年間段取費用} = E \times \frac{S}{x} = \frac{ES}{x}$$

$$\text{年間の仕掛品の平均在庫金額} = \frac{xC}{2}$$

$$\text{年間の維持費} = \frac{xC}{2} \cdot R$$

費用合計は

年間段取費用と年間の維持費とが等しい時

$$\text{即ち } \frac{ES}{x} = \frac{xC \cdot R}{2} \text{ の時に最小となる}$$

$$\therefore x^2 = \frac{2ES}{CR}$$

$$\therefore x = \sqrt{\frac{2ES}{CR}}$$

$$\text{経済的ロットのサイズ（生産個数）} = \sqrt{\frac{2 \times 1 \text{ 個当りの段取費用} \times \text{総生産個数}}{1 \text{ 個当りの製造原価} \times \text{維持費用率}}}$$

(二) 設備効率の高い設備を最大限に利用すること。各生産中心点別に「設備の付加価値率」

Ⅱ $\frac{\text{付加価値又は限界利益}}{\text{稼働設備の維持修繕費}}$ を算定し付加価値率の高い設備の利用度を高めるように考慮すること

(三) 設備更新の必要性の有無について考慮すること。各生産中心点別に設備の減価償却費（普通償却）対修繕維持費の比率を算定し、数値が低い生産中心点又は数値が低下傾向にある生産中心点については設備の更新を考える。

(四) 労働付加価値率 $\text{Ⅱ} = \frac{\text{付加価値}}{\text{人件費}}$ 又は $\frac{\text{限界利益}}{\text{人件費}}$ の高い生産中心点の利用度を高めるように考慮すること。

(五) 在庫品の回転率の高い生産中心点の利用を高めるようにすること。

回転率の低い生産中心点については機械故障、治具、型、工具の修繕又は故障、の有無について調べ、不良再生加工や材料計画、工程計画の不備により発生する、手持時間の有無を調べその障害を除去するようにする。

(六) 材料歩留率の高い生産中心点の利用を高めるように考慮すること等

プロダクトミックスの選択に当ってはこのような工場生産の経済性という点を考慮に入れる外、操業の安定、経営の多角化についても併せ考慮して、景気変動や季節変動に対する弾力性を強化することも必要である。

即ち個別受注品と、量産することが可能である市場製品との組み合わせ。市場性のある安定製品と、新しく開発しようとする攻撃的な成長製品との組み合わせ。旧来の技術又は市場を生かすことが出来るような製品品種の多角化。等を考慮する必要がある。

特に、この場合、製品のライフサイクルを分析し、攻撃的な新製品の伸びが成長過程にある間に、次に攻撃的

最後にプロダクティックスの選択が、会社の財務面、即ち資金繰りに及ぼす影響を考慮するようにするという
ことも非常に重要なことである。

(あとがき) 以上紙数の都合上主として設備投資を伴わない、経常的な経営活動についてこれを管理調整するに当って必要と思われるプロダクトミックスの問題をとり上げたが、設備投資や研究開発、経営組織の改善を伴うプロダクトミックスの問題は次の機会にゆずりたい。