

技術評価と能率会計思考

工藤市兵衛・鈴木 達夫・小林 広士

Concept of and Technological Assessment Necessity for “Efficiency Accounting”

Ichibei KUDO, Tatsuo SUZUKI and Hiroshi KOBAYASHI

Traditional accounting is found to be incapable to depict the power of enterprise. This study proposed a new concept of “efficiency accounting”.

The concept of “efficiency accounting” was constructed under the careful considerations of the following aspects of accounting and their significant interactions : financial ratio, financial accounting principles, depreciation, acquisition cost, current price valuation and price fluctuation.

It was found for the new accounting to be effective that technological assessment of enterprise products is also important.

1. 緒 論

資本主義社会においても、社会主義社会においても、限られた資源の生産活動による「価値の増加」を行うことが物的経済向上を計る途であることは明らかである。

ただ、限られた資源による「価値の増加」を「資本家側」により多く分配するか「労働者側」にするかの問題はあ

る。このことは、わが国においても例外ではなく限られた資源の合理的・能率的企業活動により、今日の繁栄をみたことは明らかである。特に経済的、社会的変動の激しい今日、企業に与えられる影響にそのつど対処し、経営活動を維持発展させていくことが肝要である。

企業は一般に個別、集団または系列企業を合理化し、能率を向上するため、具体的な目標を定め、その方向に企業を推進している。

そのためには、具体的経営目標を立て、現在または将来の企業力、達成力を正確に把握していかなければならない。

このような企業状況を知る手がかりとして、主として貸借対照表、損益計算書等の財務諸表より得られる財務数値を用いるが、同諸表は企業における確定数値を用い、未確定な要素を強く排斥している。それは時として、取引の実態や経済活動の実情を素直に表わさないことがある。

財務会計が確定的報告として重宝されても情報内容として、いかにも事後的な要素が強過ぎる場合がある。

これ即ち、従来の資料が企業情報として、必ずしも最適なものとは限らないのである。そこにはさまざまな問題が存在している。

本研究では、企業力評価のあり方を再検討するとともに、そこに存在する諸問題をいくつかのパターンに分けて取り上げ、これら問題に対処すべき観点に立った財務会計数値を用い、企業力評価を考え直してみるとともに、能率を追求した会計を考え、技術評価と能率会計思考の必要性について論究せんとするものである。

2. 企業力評価の再検討

企業は生きものであり、時としていろいろな病気にかかる。従って企業が重患に陥らぬうちに症候を発見し、健全性、成長性の観点に立ち、これを是正するために行われる総括的、全般的、かつ定期的、自主点検の果たす役割は極めて大きい。

しかし、従来のあり方を考え直してみる上で、そこに存在する諸問題を具体的に指摘し、能率増進、生産性向上の観点から企業力評価を行うためには、そこに能率会計思考を適用する必要がある。

特に今日のような慢性的インフレーションと技術革新が激しく貨幣価値が変化しやすい現状において、企業力

評価を有効ならしめるためには、従来の如き財務会計数値だけでは真の企業経営状態を把握し判断することは困難である。

企業力評価においては、安定的適正収益性を構成する収益性、安定性、未来性等の生産的財務数値について、その変化とその原因探究を相互関連的に行い、その企業力への諸影響要因に関する経営の処理と対応の適否を総合的に判断し、最終的には企業の財務体質の改善、助長となって現われるようにすべきである。財務数値は一般的に云えば企業改善の結果の表示にすぎないのである。

従って数値はあくまでも過去の財務数値ではなく、能率からみた生産性会計数値を用いなければならない¹⁾。

従来、財務会計数値に重点を置く傾向が強いが、今日の如く技術投資が企業力を左右する時代には、当該企業が同業他社（外国企業も含めて）の技術水準以上であることを条件とした場合の財務数値を論議すべきであり、技術水準が同業他社に劣るときには論外にしなければならない。

3. 従来の会計

従来の会計は制度会計、税務会計、管理会計等に分類され、その主要な目的は企業内部、外部の利害関係者への財政状況・損益状況等の会計報告ないし、判断資料の提供にある。そして、客観性を求めるため、会計処理の原則および手続・表示に関しては細部にわたって規制が設けられている。

即ち、企業会計原則・商法・証券取引法・法人税法・租税特別措置法等々による処理方法・表示様式まで定められている。

具体的には、これは記録・慣習・判断の総合的表現にほかならない。

そして、情報として確定的なものに固執するあまり、取得原価主義が貫かれ、投下資本の回収学としての性格を有する。

それは時として、取引の実態や経営活動の実情を素直に表わさないことがあり、確定的な報告としては重宝さ

れても情報の内容として、いかにも事後的であり、さらに一つの会計事実に対して、二つ以上の方法が認められ、処理上の手続きの選択に主観的判断が介在するなど問題が多い。

会計が取得原価主義を貫き、確定主義に固執することは投下資本の回収額の報告資料として発達し、そこに大きな貢献をしてきていることを認めるけれども、先に指摘した如く、一つの会計事実に対し、二つ以上の方法が慣習的に認められ、処理上の手続きの選択的决定に至っては経営者の主観的判断が介在する。このことは会計の利害関係者への報告資料としては価値あるものであるとしても、競争関係にある同業他社と比較するとき、比較困難の問題が生ずる。A方法も認められ、B方法も妥当するとなれば、同業他社と比較しても比較の意味を持たない結果となる。

4. 能率会計の定義と必要性

以上、従来の類型について述べた。会計が科学であるか否かはともかく、会計は第1に一定の経済事象を数量で測定し、第2に情報を提供することである。

そして、測定とは対象もしくは属性の次元、関係および能力を記号もしくは数量で確定することであると言われる²⁾。

伝統的会計は先に述べた如く、客観性と検証可能性がきわめて高いが、関連事象の認識時点が遅く、情報測定学として見るときは、会計事象は情報および測定の基本的性質、意味および機能に基づいて認識しなければならない。

この論文において、筆者は情報測定学としての会計をみるとき、基本的性格を能率という機能に基づいて認識しようとするものである。

ここで能率とは、過去に比べて生産性がどれだけ高められたかを計る尺度としての意義を言うものであり、ここで目的に対する手段が適切であることが必要前提条件である。

これを説明する資料として表1を示す。

表1 目的と手段の兼合いによる能率度

目 的	手 段	結 果	能 率 度
低原価にて	10人で80個/日造る	目的達成せず	下がった
製品を100個/日	10人で100個/日造る	目的達成（今までと変わらず）	変わらない
製造しなければならない	10人で120個/日造る*	目的を大幅に達成。20個のムダ（在庫）を生む	（見かけは上がったが） 下がった
（10人で100個/日を基準とする）	8人で100個/日造る	目的を達成（人件費の節約）	上がった

また、能率とともに使われる「効率」は「能率」と混同して用いられやすいが、効率は仕事と消費したエネルギーとの比、即ち、アウトプットとインプットの比をいうのであって、一定時間内にできる仕事の割合をいう能率とは根本的に異なる。

要するに能率会計とは、能率向上、生産性向上に貢献できる会計であり、能率または効率の測定が可能であり、また、その測定に貢献できる会計であり、能率または効率をベースとして、従来の会計数値を認識または認識しようとする会計であることを定義することができる。

5. 問題の提起

従来の会計数値で能率会計の見地より見て、不合理または不適正と思われる問題点を指摘し、これが解決への足がかりとしたい。

5.1 財務比率における問題点

財務諸表がかかえる問題として、取扱われる数値のほとんどが貨幣価値を基としたものであり、経営者の意志決定に際し、保守的であったり、積極的であったりといった種々の問題、矛盾があり、能率、合理性、真実性の尺度としての能率会計の必要性を追求する上での財務比率への疑問として次の例を提起する。今、A社、B社、C社の企業状況が表2のようであったと仮定する。

表2からわかるように、売上高対利益率はA社1位、B社2位、C社3位となり、1人当り売上高はC社1位、B社2位、A社3位と全く逆になる。

また、1人当り付加価値はA、B、C社ともに500千円で同一である。財務比率のそれぞれはそれぞれの意義を

有しているが、数値が大きいもの必ずしも高能率をさしたるものではない。

能率会計の求めんとするのは能率および物的真実性である。この場合、能率会計の立場からすれば、上の例では3社は同一能率であるとみることができる。

5.2 企業会計処理の原則および手続並びに表示上の問題点

5.2.1 減価償却計算における問題点として次の例を取り上げる。

定額法、定率法、取替法、生産高比例法といった償却方法の違いによる償却額の相違をいま問題を簡単にするため、定額と定率によって比較すると次のとおりである。

機械A	取得価額1,000千円	耐用年数	10年
	残存価値	10%	定額法の償却率 0.1
			定率法の償却率 0.206

償却方法の違いによる各年度の償却費の差異を求めると表3のようになる。

定率法、定額法の残存価額および10年間の会計金額は同一であるが各年度の償却費は異なる。このことは能率および真実という観点から見るとき次のような問題を生ずる。

定額法によれば、年当り償却費用90千円、定率法によれば、第1年目は200千円、以下、毎年減少し第10年目25千円となる。

定額法は金額から言えば、10年間変わらないが、能率の面からみれば真実に反すると考えられる。

定率法も能率の立場から言えば、はじめ経費が掛り、段々、掛らないのではなく、むしろ反対なのである。こ

表2 財務比率例

会社名	売上高	従業員数	付加価値	外 部 給 付 等	利 益	売上高対利益率	1人当り売上高	1人当り付加価値
A 社	千円 100,000	人 100	千円 50,000	千円 —	千円 50,000	% 50	千円 1,000	千円 500
B 社	150,000	100	50,000	50,000	50,000	33	1,500	500
C 社	200,000	100	50,000	100,000	50,000	25	2,000	500

*注) この場合、10人で120個/日と、見かけの能率は上がっているが、100個/日という目的に反し、「目的=手段」といった能率の意に似わず、20個がムダとなり、逆に能率は下がったこととなる。

表3 定額法・定率法による減価償却費(単位千円)

各年度 償却法	1年次	2年次	3年次	4年次	5年次	6年次	7年次	8年次	9年次	10年次	残存価値
定額法 ①	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90	100
定率法 ②	200	160	130	110	80	70	50	40	35	25	100
差異①-②	△ 100	△ 70	△ 40	△ 20	10	20	40	50	55	65	0
維持修繕費	漸					増					

れは事実反する。

会計処理上は問題ないが能率の考え方からすれば、別の考え方が必要である。

減価償却計算におけるその方法の相違、即ち、経営者の判断で利益が増減することに問題がある。企業会計原則、商法、税法による継続性の原則があるけれども、それは会計処理の方法を示したもので、能率を考慮した処理とは言い難い。

また、固定比率（自己資本／固定資産）の例の場合のように、100%以上が望ましいと言われるがガタガタ設備による方が100%を越えるという矛盾を生ずる。この場合、問題になるのは技術水準があくまで一定であるとの制約を付さない現実とは乖離することになる。

5.2.2 取得原価主義と時価評価

会計学の取得原価主義な確定主義の観点よりは優れているが、時価との乖離がある場合は相互比較が困難となり、能率の観点からは是認できない。

同じ機能、性能を持つ設備が取得年度で異なり、これが修正されずに混合計算されることは能率ということを含く考慮していないものと言わざるを得ない。

5.2.3 表示上の問題について

例えば、財務諸表規則第75条2項では、当期製品製造原価について、その内訳を記載した明細書を損益計算書に添付しなければならないと言っており、具体的には同要領第151条に記載されているが、当期製品製造原価には前期の製品、半製品、仕掛品等を含むこととなり、必ずしも当期原価を示しておらないので修正しなければならないという問題が生ずる。

5.3 価格変動の場合の問題点

個別価格の変動であれ、一般物価水準の変動であれ、価格変動の問題は古くから会計学上の最も重要なテーマの一つとして認識、研究されてきた。一般に帳簿に記載される価額は取得原価主義が貫かれ、時価からみると、かけ離れており、情報内容として問題がある。名目資本維持会計、修正原価会計、時価主義会計等として論ぜられているので、これ以上触れないが、次に例を上げて解説したい。

5.3.1 表4はW社の工作機械（旋盤LR55A）が昭和45年85万円のもので昭和56年204万円、2.4倍となりコスト上昇が著しいことを示している。

これは技術の進歩が顕著でない場合の例であり、インフレーションの問題に含めて論ぜられているが、むしろ、技術革新の停滞とインフレーションがからみ合っている問題としてみるべきであり、単に貨幣的数量学で片付ける問題ではない。

5.3.2 次に表5³⁾はコンピュータ・メーカーの最大手

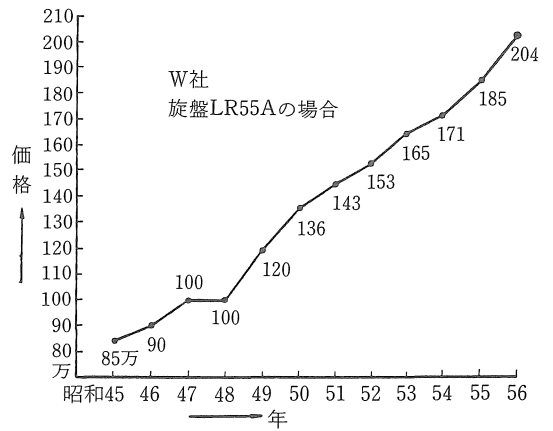


図4

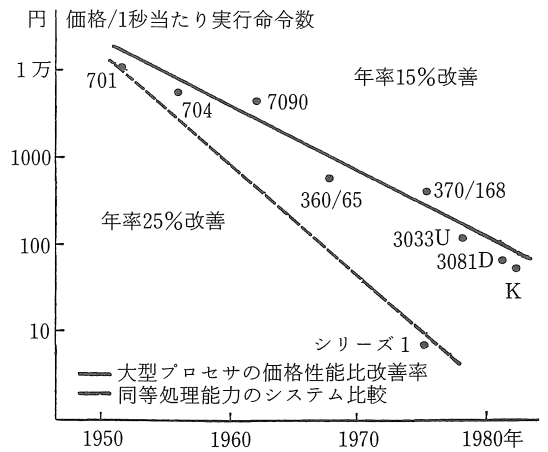


図5 IBM大型プロセッサの価格性能比

であるIBMの代表的な大型コンピュータの実行命令数（1秒間）で価格を割ったものを表わす。

例えば、701型の場合は1953年発表機種で1万円したものが、超大型IBM3081D型、またはK型で80円程度となる。この図からも年率で15%の改善傾向が見られる。

この事実からも技術革新におけるコストの低減は著しい。

テレビ、ビデオ、電卓も皆、技術革新の影響を強く受けており、電卓は昭和39年に比し、シャープでは体積は4,000分の1、価格は実に134分の1になっているものもある。

以上、表4および表5から言えるように、技術革新によりコスト低減する製品もあれば、逆にコスト上昇する製品もある。

しかし、これらの問題は単にインフレーションの問題として片付けるだけでは合理的解決を見出すことはできない。これらの中には技術革新の要因が色濃く含まれていることは明らかである。

5.3.3 外貨と本邦通貨の換算についての問題点

外貨と本邦通貨との換算方法については、先に企業会計審議会より外貨建取引等、会計処理基準および税法上の取扱いの会計処理方法等が示されているが、これは発生時または取得時、あるいは決算時の為替相場による換算額を付することを骨子としているけれども、例えば、中南米はインフレ、失業の加速、政情不安定の要因によって通貨切下げラッシュの観を呈していると報ぜられている。

このような場合、中南米での関係会社が形式的には、莫大な利益を上げて本邦通貨に換算するときに欠損を生ずるような現象を起こしており、また、我国の自動車は自由相場制の下で輸出が可能であるが、農産物は1ドル500円に換算しても採算が取れないような現象を生じていることは、我々の知るところであり、能率上より見るととき不合理を感じざるを得ない。

5.3.4 利子について

支払利子について、経費とすべきか取得資産に算入すべきかについて、長期にわたって議論され、未だ解決をみていない問題である。即ち、経費とするか取得資産に算入するかにより、利益が増減する。

資本利子についても財務費用であるから経営活動における原価と区別されるべきことは明らかにされだし、ここに原価性または原価の能力性の問題が認識されだしてきたと言ってよいが、未だ未解決である。

6. 企業力評価への能率会計のアプローチ

以上、従来の会計処理の原則および手続き並びに表示について、能率の観点よりみると、必ずしも能率を指向しているとは思われないことについて述べた。

従来の会計学は伝統と慣習の集積として、法的にも保護され、長く一般にも認められて使用されており、その意味において何らの問題はないけれども、我々が先に述べた如く、会計は企業力評価においては処理の合理性はもちろん、経営管理者の判断資料として、または経営情報として同業他社との比較において検討されなければならない。

この意味から、生産性、合理性を基礎とした能率会計よりアプローチの仕方について論究してみたい。

6.1 財務比率における問題点へのアプローチ

先に表2を見た如く、財務比率表による売上高には外部給付等が含まれ、真の企業内の能率の測定には付加価値、即ち稼ぎ高によって判断されるべきものとする。

6.2 企業会計処理の原則および手続き並びに表示上の問題へのアプローチ

表3のように、年々の減価償却費は定額法・定率法で

かなり相違があることは御承知のとおりである。しかし、この方法の相違により、損益に重大な関係があることは、同業他社との比較をほとんど不可能にしている。

これらは能率的見地よりは実際に即した償却法、例えば、逆定率法の如き方法を採用するのも一案であろう。また、固定比率（自己資本／固定資産）が定率法と定額法で異なり、しかも長年使用したガタガタ設備の場合、同比率が100%を越えるという矛盾を生ずる。我々は技術水準が同一である場合という判断を付さないと、現実と遊離することを重ねて強調したい。しかし、技術水準をどのようにして測定するのか、なかなか困難な問題であるが、技術水準の問題については次の機会に譲りたい。

6.3 取得原価主義と時価主義

価格の変動は一般物価水準であれ、個別変動の問題であれ、インフレーション会計として取扱われているが、しかし、先にも述べた如く、技術革新との関係を論じなければならない。同じ品質、または機能あるいは性能で価格が上昇するのは慢性的インフレーションにもよるが、技術革新を無視して論ずることはできない。

常に現在の技術水準をベースとして測定した上でインフレーションの影響を論ずることが必要である。

このようなことでなく、ただ機械的に資産を集計するときは財務諸表の資産額は資産価値として、少々あてにならないし、またその償却費は再調達資金とて過少過大を生ずる場合がある。

その他、多くの問題点をかかえているが、ほんの2、3例をあげたに止める。

いずれにしても、投下資本回収学としての会計は、それなりの意義と情報源としての役割を果たしているが、こと能率という点から見れば未だしの観がないではない。

7. 結 言

企業力評価における計数管理を行なう上で、能率会計思考の必要性を論究し、その問題点を具体例によって指摘した。

しかし、企業の追求する能率会計思考の適用が必要である旨を述べた。

企業は記帳・慣習・判断の集積されたテクニックであり、情報資料の測定とその提供を目的とする。これに対し、本研究では「能率」の視点から立った会計を企業力評価の際、応用すべきであると結論に達した。

その意味において、財務会計数値は能率の観点からみる必要があり、実体を示す会計とは能率会計でなければならない。

本稿は未だ未完成の部分が多く、単に問題を提起したに過ぎない。

しかし、経営の目的を適正な利潤を得て永遠の発展を計ることにおくとすれば、従来の会計数値の良否にとられることなく、常に同業他社との競争の上に運営されなければならないことを明記し、同業他社との比較において能率を論ぜられなければならないし、これに奉仕する会計の必要性を痛感するものである。

会計学は貨幣価値一定の公準、企業実体の公準、継続企業の公準を基礎構造として成り立っている。即ち、会計は数世紀、数十世紀にわたり、個別企業内の問題として取扱われ発展してきたものであり、その意味において、取得原価主義が意味を有し、投下資本回収学としての価値を有するものと思う。

しかし、今や常に世界的レベルで少なくとも他社との競争において、企業が論ぜられるべき時代である。

このときにおいて、一企業ないし、その関連企業集団のみに妥当する従来の財務会計では適切でないのではないかと考え、同業他社少なくとも競争会社と生産性、合

理性の良否を比較し得る会計として、能率会計を提唱するものである。

もとより、本論文は不十分なもので、従来の財務会計の不合理性、非生産性を論ずるに終わった。しかし、能率会計が測定学として認められるために、その測定尺度としては金額ではなく物量的に測定可能な尺度として、究極的には、「時間」を採用すべきであると思うが、この点についても次の機会に譲りたいと思う。

〈参考文献〉

- 1) 工藤市兵衛：未来融合学としての企業診断，企業診断 Vol.16，9月号 p.19
- 2) S. C. Yu 久野光郎監訳：会計理論の構造，同文館 p.116
- 3) 藤田秀雄：IBMシステム1370の拡張アーキテクチャとMVS/XA 日経コンピュータ 1982年2月22号 p.65

(受理 昭和58年1月16日)