

# 『利益管理』をめぐる問題点

徐 龍 達

1. 序論——利益管理の背景とその位置
  - (1) 管理会計面への反映
  - (2) 財務会計面への反映
2. 利益管理の意義
3. 利益管理に於ける利益概念
  - (1) 企業利益の本質
  - (2) 利益管理に於ける利益概念
4. 利益図表の構造とその機能
  - (1) ノイッペルの利益図表
  - (2) 各種の利益図表と損益分岐点の意味
5. 利益管理の限界
  - (1) 経営内的・会計技術的限界
  - (2) 経営外的・社会経済的限界
6. 結 論

## 1. 序論—利益管理の背景とその位置

日本に於ける会計学の主要研究課題は、いわゆる狭義の会計学、すなわち財務諸表論を中心として展開されていたのであるが、近来、この財務諸表論を主とする研究を財務会計 (Financial Accounting) とよび、これと比肩して、管理会計 (Managerial Accounting) の重要性がクローズ・アップされてきた。特に、この管理会計に関する新しい展開の一つとして、利益管理 (Profit Management) の問題が、経営管理の合理化に於ける重要な課題として注目されるに至っている。

会計学が経営の計算用具として利用される一面をもっている限り、経営の種々な要求が会計思考に反映されるのは当然であるが、現在の経営にと

って重大な関心事の一つは、諸種の困難な社会経済情勢のもとにあって、自己の経営を維持してゆくに必要な利益の科学的な見積り (Profit Forecasting), 並びにその利益を獲得するための経営体制の確立, すなわち今日論議の中心となっている利益管理の問題である<sup>1)</sup>。

元来、企業が経営活動を行うことによってその犠牲が補償される——即ち、収益が必然的に獲得される——段階においては、計画的な利益を追求しようとする利益管理の存在意義はそれほど存しないであろう。然るに、第二次世界大戦後の世界的な民族自立運動は、それまで強国の自由意思によって左右されていた市場の範囲をせばめさせ、国際市場に於ける競争を激化させてきた。この市場の狭隘化と競争の激化、並びに資本主義的不況等は、企業をしてその対決を余儀なくさせ、それらの問題からの逃避は許されないこととした<sup>2)</sup>。それ故に、企業にとっては、科学的な利益計画に基づく計画利益 (目標利益) の獲得が至上命令であり、いかにして企業の生産性を高めてゆくかが意識にのぼることは当然である。ここに利益管理展開の企業自体的、また社会経済的契機がみられるのである<sup>3)</sup>。

ところで、このような意味に於ける計画利益の追求を中核として、今日の企業会計はどのように編成されようとしているのであろうか。問題の性格からして先ず管理会計の側面から考察してみよう。

### (1). 管理会計面への反映

一般に会計の提出する資料を経営が利用する場合に、従来は事後計算の結果としての損益計算書、貸借対照表、並びにそれらに関連する書類が利用されていたことは周知のことである。将来の経営方針を決定するに際して、これらの資料による企業の業績・趨勢の把握が無意味であるとするのではないが、更に積極的な意欲としては、将来の情勢を勘考して経営の姿を計画的に描き出し、それに到達する経営体制の確立を研究するのが望ましいことである。ここに事前計算が培われる基盤が確立され、企業に必要な期間利益を獲得するため (資本収益性の管理) および、適当な資金状態

を保持するため(財務流動性の管理), その他一連の目的をもった見積損益計算書や見積貸借対照表があらわれることになる。これらの見積財務諸表(Forecast Financial Statements)を作成するために, 販売予算, 製造予算, 資金予算, 営業費予算等が, 所謂, 予算統制(Budgetary Control)という形で, 「第一次世界大戦後におけるアメリカ産業界の不況打破のための新しい経営管理の方法として導入され」<sup>4)</sup>, 特に製造活動面に於いては, 能率の適否の基準を提供するものとして, 標準原価計算(Standard Costing)が登場してくるのである。然しながら, それらの一連の研究は, 実際問題として個別的に行われる傾向にあったことは否定しえないところである。それが第二次世界大戦以降, 特にオートメーションによる生産力の急激な向上と相俟って, 計画利益を究極の目標としたこれらの研究が有機的, 且つ体系的に編成されざるを得ないようになった。即ち, 予算統制はこれまでの会計数値から出発し, 標準原価で所期の仕事を達成するよう労働者を統制する。労働者は許容原価の範囲内で刺戟賃金や奨励金を受け取り, 互いに競って自己の能率向上に専念するのである。こうして予算統制は, 企業の財務, 生産, 販売の諸活動を統制するキー・ポイントになる。

このようにして, 利益計画の遂行状態を計算面で如何に把握するか, また, 経営能率の良否を如何に判断するかの一請に依じて, ダイレクト・コストイング(Direct Costing 直接原価計算)の登場をみるに至る。

一般に, 利益獲得の伸長可能性が大である場合には, 企業の収益面に重点が指向され, 収益面の限界が意識される場合には, 目標利益の獲得のために費用面の節減が研究課題となり, 一連の労働強化の問題も惹起されるのである。その場合に企業は, 統制可能の費用と統制不可能の費用とを集計計算して, 所期の目的に合致させようと腐心する。更には, 資本の有機的構成の高度化にみられる固定費の絶対額の増大は, 生産性向上・技術革新時代の今日, 企業にとっては死活問題である。この固定費の管理と, 変動費の集計による経費節減状態の観察という一請に依るためにダイレク



の問題として資本蓄積が強く叫ばれ、数次に亘る「資産再評価法」等種々の税法上の特例が設けられたのであるが、それらは結果的にも巨大企業に奉仕する税務計算として機能したにすぎない<sup>6)</sup>。昭和29年の所謂、「資本充実法」(正式には「企業資本充実のための資産再評価等の特別措置法」)も、われわれはこれをその一環として理解することができる<sup>7)</sup>。「資本充実法」によって、巨大企業は設備投資額の回収速度を早め、内部蓄積を増大して多大の恩恵を蒙ったのである。

要するに利益管理は、会計学的には財務会計、管理会計の両者に対して統轄的な機能をもち、両者を一箇の統一的計算制度として有機的に結合する役割を果たしている。けだし、利益管理に属する利益計画においては、予想収益と計画利益から許容原価 (allowable cost) が逆算され、管理会計はそれを目標として経営活動を統制する制度となり、財務会計も亦、この利益計画に基づいて配当利益を平準化し、自己金融を可能ならしめる会計制度となるからである。ここでわれわれは、利益管理の実質的内容を占める利益計画が、財務管理論の新しい特色として財務計画に体系づけられている<sup>8)</sup>ので、その管理用具としての利益図表 (Profit Graph) を中心に小論を試みるものである。

しかしながらその場合、さきに述べたように巨大企業における計画利益の追求は、ただ単に一企業内の問題にとどまらず、一国の税制にまで関連してくるものであるから、われわれは、利益管理というすぐれて企業内的な様相を呈する計算技術問題を取り扱うに当たっても、広い社会経済的見地からこれを分析する視角を持たなければならない。

このような観点から本稿においては、利益管理に内在する幾つかの問題点をさぐり、利益管理の展開上、強い関心がよせられている利益図表の性質を究明し、会計記録と利益図表とを用いた利益管理がどのような利点をもつものか、またその限界をも吟味しようとするものである<sup>9)</sup>。

註 1) 伊藤淳己教授稿、簿記と利益管理、簿記、第8巻第1号、53頁を参照。

- 2) 神野璋一郎・宇治田富造教授，アメリカ資本主義の生成と発展（序文，宮川実教授稿）。
- 3) 最近のアメリカにおける利益観を代表するものとして，ガードナーの著書の冒頭文を掲げておこう。そこではすでに企業利益を，経営者の営利慾に結びつけられた私的なものから，制度としての企業の維持をはかるために不可欠な社会的必要物と考え，その利益獲得の計画化を積極的に主張している。「経営者の基本的な課題は，使用資本に関する公正な報酬をあらわす利益を生み出すことである。ところで生憎，利益は自然に生まれるものではなく，経営者が生みださなければならないものである。」（F. V. Gardner, *Profit Management and Control*, 1955, p. 1.）
- 4) 古川栄一教授稿，予算統制，神戸大学会計学研究室編，増補会計学辞典，887頁。
- 5) 藻利重隆教授，経営学の基礎，299頁。  
企業の利益管理にとって，単に売上高に対する利益の割合だけではなく，更に使用資本の回転率が重要であることを強調する論者は多いが，次の文献もその代表的な一例である。I. W. Keller; *Management Accounting for Profit Control*, 1957, pp. 316~317.
- 6) 木村・古林・佐々木・中村・馬場教授監修，現代経営会計講座，第3巻，財務会計編，164~184頁。
- 7) 企業の実質資本の維持をはかるために，昭和25年より第1次，第2次，および第3次の資産再評価が行われたが，各企業の再評価は極度に不十分であった。そのため「資本充実法」が制定され，一定規模以上の会社に再評価限度額の80%以上の再評価を強制し，その際に再評価税，及び固定資産税の減免が行われた（吉国二郎氏稿，資本充実法，前掲会計学辞典，415頁）。この現行規定は，昭和39年3月末日を含む事業年度から一年間，つまり昭和40年2月決算期までが適用期間であるため，大蔵省では昭和40年3月以降を二段階に分けて配当制限を強化したり，再評価積立金の資本組入れ比率を引き上げる等の改正案をまとめ（日本経済新聞，昭和38年11月8日付），本年2月27日に通常国会に提出された。既にその一段階として，大蔵省理財局長の通達が発せられている（「改正商法の施行に伴う企業資本充実のための資産再評価等の特別措置法の取扱について」，昭和39年1月21日付，蔵理第451号）。
- 8) 古川栄一教授編，財務管理，67頁。古川栄一・高宮晋教授編，財務管理の理論と方式（現代経営学基礎講座第2巻），52頁（染谷教授稿），同227頁（細井教授稿）。青木茂男教授，利益管理，111頁など。
- 9) 本稿のうち，利益図表の機能と限界の一部に就いては，筆者がすでに朝鮮

語で公表した論文から再録している。拙稿、利益管理の機能と限界、新韓学術研究会発行、新韓学報、第7号(1958年7月)、37~46頁を参照。

## 2. 利益管理の意義

前述のような背景をもつ利益管理は、企業に於ける総合的経営管理の代表形態として研究されているが、その意義を明確に規定している文献は、寡聞にして未だ知らない。しかし、利益管理といえば直ちに利益図表(欧米に於いては、Break-even Chart 損益分岐図表ともいわれる)を想起するほど、この図表のもつ意味には深いものがあり、利益管理論生成発展の本元、アメリカに於いても、「損益分岐点を『利益計画』(Profit Planning)ないし『利益計画および統制』(Profit Planning and Control)の中心課題として論考しようとする傾向がみられる」<sup>9)</sup>から、われわれはその意義づけをこの事実から考えるのが妥当である。損益分岐点とは、文字通りの意味(狭義)に於いては、費用と収益とが同額になる売上高(又は販売量、生産費乃至操業度)、したがって利益も損失も生じない売上高のことである<sup>10)</sup>。しかし、一般に用いられる意味(広義)に於いては、「費用・収益・利益の関係」(Cost-Volume-Profit Relationship)として把握されている。従って利益管理も、収益と費用との差額である利益をあげるように、C・V・Pの諸関係を計画し統制することであるとなし得るであろう。

ところで利益管理の内容は、ヘッカート(J. B. Heckert)及びウィルソン(J. D. Willson)の所説からも推測されるように<sup>11)</sup>、このC・V・P関係には、一定期間の総収益と総費用との関係と、限界収益(生産販売を増加することによって生ずる単位当りの収益)と限界費用との関係がある。従って、国弘教授は「今日の企業の場合のように、固定費が多く而も販売も困難なときには、『総収益と総費用の関係』だけでなく、『限界収益と限界費用との関係』も……利益管理の中心内容とする」のである<sup>12)</sup>。

更に中西教授によれば、利益管理とは「企業の基本的利益計画を樹立し、次に之を基礎として予算を編成し、この予算に示されたる具体的利益目標に従って経営活動を総合的に嚮導し、調整することである」<sup>13)</sup>とする。

また、古川教授によれば、それは「ヘッカーードが明瞭に示しているように、費用・収入・利益関係を基礎としてなされる経営管理に外ならない」<sup>14)</sup>のであるが、「損益分岐点の利用を通じて企業全体を利益獲得のための人的機構として組織化し、之を有効に統制することである」<sup>15)</sup>として、企業の全体的把握と共に、経営管理の正しい道程的理解に従って、企業全体を「利益実現のために組織化する」(organizing for profit) ことを強調しておられる。

これらの見解を通じて利益管理を簡単に定義づけるならば、それは企業の実績及び現状と、企業をとりまく経済環境の予測とをにらみ合わせて、その企業にとって最大可能な一定の目標利益を予め算定し、利益計画(Profit Planning)を樹て、それを実現しうるように経営活動を管理統制(Profit Control)することである<sup>16)</sup>。

以上の利益管理に関する定義は、いわば現代的な意味での規定であるが、ここで利益管理論展開の先駆者であるノイッペル(C. E. Knoepfel)の思考をうかがうことは有意義であろう。ノイッペルは、利益管理の特色として次のように説明している。即ち、

「適当な数量と適当な価格とは不可欠の要素である。製品には絶えず注意を払うべきであり、販売政策は最も大切である。更に工場は近代的に、且つ能率的であらねばならないし、財務統制も亦必要である。然しながらわれわれが注意すべきことは、之等の分類に示された積極的な、且つ価値ある要素は、あらゆる経済的要素を利益というレンズを通して(through the lens of profit)考慮するような管理方法の下に、同時発生的に包括される必要があるということである。それ故に、利益指向の管理(profit-minded management)方法のみが、実に最大の利益獲得を可能ならしめ得るもの



である」<sup>17)</sup>。

上記の文中、「之等の分類に示された積極的な、且つ価値ある要素」とは、次の六種の管理型を指し、これらを統轄する経営管理は、利益指向の管理であるとしている<sup>18)</sup>。

- (1) 財務指向の管理 (financial-minded management)
- (2) 販売指向の管理 (sales-minded management)
- (3) 工場指向の管理 (shop-minded management)
- (4) 製品指向の管理 (product-minded management)
- (5) 数量指向の管理 (volume-minded management)
- (6) 価格指向の管理 (price-minded management)

このようにノイッペルは、当時すでに「利益というレンズを通して、あらゆる経済的要素を考慮」しており、まさしく企業に於ける広義の財務管理の核心を的確に表現しているといえよう。これらの管理を達成するために、損益分岐点の算定方式や図表が指摘されたわけであるが、利益管理自体を明確に定義したわけではない。しかしこれらの叙述から利益管理の実体的内容は、利益図表等を如何に利用するか、それを利益計画の樹立に役立て、それによって企業全体の経営活動を如何に統制するかということにあることは、容易に理解し得るところである。

従って利益管理は、企業としての全般的経営方針の設定に密接な関連を有するものであり、企業の最高方針と密着する必要から総合管理として理解されるのである。それでは、以上に於いて無定見に済ませてきた「利益」とは一体何を意味するのか。利益管理に於ける利益概念にどのような新しい意味が包含されているかに就いて小考を加えてみたい。

註 9) 国弘員人教授，損益分岐点論（増補改訂版），78頁。

10) cf. C. W. Gerstenberg; *Financial Organization and Management of Business*, 4th ed., 1959, p. 353. 損益分岐点はノイッペルによると無利益点 (Profitless Point) とも称され、その内容も非常に弾力的であるが（この点本稿94頁を参照）、ドイツではこれを危点 (kritischer Punkt: Nicklich); 利用始点 (Nutzschwelle: Mellerowicz), 或いは死点 (toter Punkt: Schär)

と称している。然しこれらは、利益の追求を目的とする企業が、損失の下に於いても事業を営む「経営中止点」とは異なることに注意すべきであろう。

「競争は損失をもたらすとなってもそれだけでやむものではなく……その事業収入が事業の中止点に至るまでは、損失の下に依然として継続せらるるものである。」(小島昌太郎教授稿, 企業の競争, 経済論叢, 第34巻第1号, 285頁。この点本稿95頁を参照。尚, 経営中止点の理論については, 山本安次郎教授, 経営管理論, 223~244頁を参照。)

- 11) J. B. Heckert and J. D. Willson; *Controllershship, the Work of Accounting Executive*, 1952, pp. 346~347.
- 12) 国弘員人教授, 前掲書, 253~254頁。
- 13) 中西寅雄教授稿, 利益管理と原価管理, 古川・高宮教授編, 経営管理の理論と方式 (現代経営学基礎講座第1巻), 160頁。
- 14) 朝川庸二・古川栄一編, 経営方針と利益計画, 16頁。古川・松本教授編, 利益管理, 17頁。
- 15) 古川栄一教授, 利益計画のたて方, 25頁。
- 16) これと同様な定義は, 日本に於いては次の文献にみられる。青木茂男教授, 前掲書, 3頁, 及び同教授稿, 利益管理, 原価計算, 第3巻第8号, 42頁。朝川庸二氏, 利益管理 (経営全書), 10頁などを参照。

アメリカに於いては, ノイツペル以降, 利益管理を明確に規定した文献がないこと前述の通りであるが, その中心をなす利益計画の定義に就いても, いまだに統一された見解はみられない。即ち,

- ① 利益計画を利益の見積りとして理解するもの  
J. Dean; *Managerial Economics*, Asia ed., 1959, p. 324.
- ② 利益計画を損益分岐点分析の一方法とするもの  
J. B. Heckert and J. D. Willson; *Business Budgeting and Control*, 2nd ed., 1955, pp. 359~360.  
E. L. Kohler; *A Dictionary for Accountants*, 3rd ed., 1963, p. 399.
- ③ 利益計画を予算編成と同義に扱うもの  
B. H. Sord and G. A. Welsch; *Business Budgeting*, 1958, p. 35.  
I. W. Keller; *op. cit.*, p. 313.  
国弘員人教授稿, 経営計画・利益計画・損益分岐点, 会計, 第84巻第9号, 77~79頁参照。尚, ノイツペルの見解は, 次の文献によって上記の③に相当するものと考えられる。  
C. E. Knoeppel; *Installing Efficiency Methods*, 1915, pp. 115~116.

C. E. Knoeppel; *Graphic Production Control*, 1920, p. 35.

C. E. Knoeppel; *Profit Engineering, Applied Economics in Making Business Profitable*, 1933, pp. 58~59.

17) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *Managing for Profit, Working Method for Planning and Control*, 1937, pp. 7~8. (細井卓教授, 現代企業財務, 132頁参照。)

18) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, pp. 4~7.

### 3. 利益管理に於ける利益概念

「あらゆる基本的な研究は、それが自然科学の分野、或いは又、哲学的な領域のいずれであっても、それ自体の分野に属しながらも定義づけされないでおかれる一つの概念の研究から始まる (ジョン・レッドフィールド)<sup>19)</sup>」のであるから、茲で利益管理に於ける一つの問題点、「利益」概念について推考を重ねるのも有意義なことである。

#### (1). 企業利益の本質

一般に企業利益の概念規定は、全くの古くして新しき重要問題であり、リトルトンもその著『会計理論の構造』の第2章で企業利益の重要性を論じている。即ち、前述のレッドフィールドの引用に引続いて、「例えば数学には数、幾何学には点、物理学には力、天文学には空間、生物学には生命、心理学には意識、論理学には思考、倫理学には善性、美学には美しさ、音楽には協和音、法学には正義、政治学には平等、経済学には価値があるが、会計学には……?」, 「『資本』は『利益』ほど基本的な言葉ではない。というのは、利益を生み出すために使用される財産(資本)を理解するために必要な前提として、生産と利益の認識があるからである。更に、資本はとりわけ蓄積された利益であり、資本化された利益は、財産価値を判断するのに一番重要な基礎である。従って、会計学にとっては利益の概念こそ、資本、資産或いは財務諸表の概念よりも一層基本的なものである。」<sup>20)</sup>と述べている。

それでは、このように会計学にとって基本的な意味をもつ企業利益ほどのように把握されているのであろうか。

先ず、会計学上の好著とされているギルマン (S. Gilman) の『利益の会計的概念』によれば、会計学上の利益は、つまるところ企業所有者に対する債務増加額であり、これ以上に会計上の利益の意義、及び重要性を論ずることは特に困難であると述べている。「それは利益という用語そのものの意義及び重要性に異なるものがあるからである。一つの利益概念を以って、同時に法律家、経済学者、実業家、及び会計士にも受け入れられるようなものは恐らくないであろう」<sup>21)</sup> という。換言すれば、利益概念は立場の相違、目的の相違如何によって著しく異なるものであるとしている。このように利益を「目的概念」であるとするには、実は重大な問題点が包蔵されるのである。

次に、アメリカ会計士協会の企業利益研究会<sup>22)</sup>が、1950年7月に公表した「企業利益に関する五論文」(Five Monographs on Business Income) に於いては、主として経済学上からの利益概念の検討を行い、続いて1952年2月には「企業利益概念の変遷」(Changing Concepts of Business Income) という報告書を発表して、経済学、法律学、会計学等いろいろな立場から利益概念の検討を重ねているが、企業利益とは一体何であるか、特に経済学上及び法律学上の利潤或いは所得概念と如何なる点に於いて差異があるかに就いて、十分な結論が得られていない。むしろ、企業利益計算が立脚する三つの重要な基本的仮定から利益を眺めようとする。即ち、①貨幣的仮定(monetary postulate 会計の象徴である貨幣単位の価値変動は無視され、その安定が前提されていること)、②永遠の仮定(postulate of permanence, 企業の生命は無限にながいと予見されていること)、及び③実現の仮定(realization postulate, すべての利益は、実現すると思われるその瞬間に於いて、販売から生まれると考えること)がそれである。これらの仮定を通じても前記報告書は、「あらゆる目的に適合し得るような企

業の利益概念というものは存在し得ない」という結論に達している<sup>23)</sup>。また、アメリカ会計士協会の術語委員会の定義によると、「利益(Income and Profit)とは、純概念或いは部分的純概念を意味し、収益又は営業収益から売上原価、その他の費用並びに損失、或いはこれらのいずれかのものを差し引いて得られる残額である。」<sup>24)</sup>と述べられている。しかしこの場合に於いても、その費用・収益概念自体に実は拭い切れぬ曖昧さが残されており、例えば経営の意思としては、凡べての支出を（それが明らかに利益の前払の性質を有する支出項目までも）費用の範疇に含めるなど、諸種の問題点を包蔵しているのである。

然しながら、このような企業利益の把握は、利益を問題としながらもその本質を何等積極的に規定することなく、これを単に意味に乏しい算術的な差額としてしか捉えていない。収益と費用の対応計算に於ける差額を以って利益と称するだけでは、利益の実体が空漠なものとなるであろう。

「買った原価が原価であり、売った原価が収益である。この同じ売買過程における立場の相違で、同じものが原価ともなり、収益ともなる。およそ売手から見て収益でない原価はないわけである。そうすると、収益と原価の差（つまり利益）はどのように生ずるのか、何故生ずるのか、つまり、価値増殖の原因と増殖の過程は何であるのか、という根本問題が眼前に展開してくる」<sup>25)</sup>。このような本質面を回避した分析は、ペイトン・リトルトンの『会社会計基準序説』<sup>26)</sup>でもみられ、利益は収益が原価を超過する場合に生ずる、という程度の叙述しかなされていない。この場合に於いては収益の「実現」、即ち販売ということが、個々の企業における利益実現の最も重要な要素となり、完成品となっても販売されていない生産物に就いては、利益を問題にすることが出来ないというような錯覚を与える。然し、販売というものを社会経済的にみるならば、それは甲から乙に商品が持ち替えられるだけのことであるから、企業利益の本質究明に当っては、剰余生産物を生産すること、即ち、生産工程そのものが極めて重要な利益

実現の要因であることが判明する。また、このように考えない限り、利益の実体は把握し得ないものとなるであろう。

筆者は本稿に於いて、利益の本質及び実体を深く究めようとするものではないが、ここで筆者の現在に於ける所見を申し述べなければならない。われわれは、通俗の経営学・会計学に於ける利益の概念規定に未だ与し得ない立場にある。利益とは生産過程に於いて、労働力によって形成される剰余価値である。資本制生産が生産と流通との統一体であるために、剰余価値は流通過程に於いてのみ全体として「実現」される。全資本の運動の結果として表わされた剰余価値、これこそ真の利益であると考え。従って企業利益は、個別産業資本（生産企業）を前提とすれば、基本的には労働価値説にいう剰余価値、利潤を基礎として把握すべきものである<sup>27)</sup>。

## (2) 利益管理に於ける利益概念

以上のような企業利益の本質規定からすれば、利益管理に於ける利益概念は、かなり厳密さを欠く概念であることを免れない。これは、単に利益管理の問題点のみならず、広く今日の経営学・会計学に於けるウィーク・ポイントであるといえよう。

扱て、ノイッペルは上述のように厳密な意味での利益概念を論じたところはなくとも、彼の利益管理展開に当って、次のようにその内容を説明している。即ち、①売上総利益(Operating profit)、②営業利益(Net business profit)、③課税利益(Taxable profit)、④剰余利益(Surplus profit)、及び⑤留保利益(Retained profit)である<sup>28)</sup>。ノイッペルは、これらの内容をもつ利益を計画的に確保するために、新しい利益公式を提唱している<sup>29)</sup>。そして、この公式を更に「現代的」に移項したものが第3公式である。

- |             |                |
|-------------|----------------|
| (1) 従来の利益公式 | 予定収益－予定費用＝予定利益 |
| (2) 新しい利益公式 | 予定収益－必要利益＝許容費用 |
| (3) 現在の利益公式 | 予定収益＝必要利益＋許容費用 |

このうち、第1式に於ける利益は、単なる結果的表現に過ぎないので、利益管理の為の利益計画にとっては経営管理上の効果を期し難い故に、ノイッペルは新しい第2式を主張した。これによれば予定収益と必要利益とを予め計画し、この両者の関係に基づいてその限度内に於ける許容費用 (allowable expense) を決定する。

このような利益公式の推移を、いま一般と高い視点からみるならば、第1式に於けるように、収益を最大限とし費用を最小限度にとどめて、利益を最大限とするような算術的差額としての利潤思考は、資本主義の独占段階に於いては最早存在の余地を失い、そこでは一定利潤の確保が至上命令とされ、これの追求と実現なくしては拡大再生産と資本主義的支配の要求は満たされない。そこに第2式登場の意味がうかがえるわけである。この式のもとにあっては、一定の計画利益を遂行するために売上と原価とが規律せられ、計画利益こそオールマイティであって、売上と費用（原価）とがそれに従属する関係におかれる。このため経営の各部門活動は、許容費用の枠内で強力な掣肘を受けることになる。また、第3式に於いては、必要利益は許容費用と同じ側に示されており、それは他方の予定収益と対応せしめられている。この場合の必要利益は、計画利益のことであり、決して予定収益から予定費用を控除した算術的差額としてのそれではない。むしろ、許容費用と同じ性質のものと考えられている。この考え方をおし進めると、費用=利益の思考となり、利益の費用視現象が生ずることになる。これは一般には飛躍した思考方法にも受取れるが、現在の経営実践に於いては、利益の前払の性質を有するような勘定科目が営業費に公認されており、また、巨大企業の経営者にとっては、一定の株式配当金支出は企業の維持発展にとって不可欠の出費であるため、それが法定の費用としては認められなくとも、特殊な意味での「必要経費」視されていることは蔽うべくもない事実である<sup>30)</sup>。

このような敷衍は、経営学・会計学に於ける利益概念の不明確さが招来

する当然の帰結でもある。従って、企業利益の本質究明は斯学にとって重大な課題でなければならない。しかしながら斯学に於ける現状は、その「質的規定」よりはむしろ、「量的規定」に終始しているといえるであろう。

ところで、利潤にはその発生原因から、企業の生産・販売活動によって生ずる企業本来の「経営利潤」と、価格変動に基因する「景気利潤」又は「価格変動利益」とがある。前者は、企業に於いて正当に処分し得るものであり、後者は企業の経営規模を、国家の全体経済との相対に於いて維持するために処分してはならない部分である。この両者の識別に就いては、ドイツ第一次大戦後のインフレーション期に、シュミット教授が彼の『有機的取引日時価貸借対照表』<sup>31)</sup>に於いて主張したことであった。

朝川氏によれば、利益管理に於ける利益の確保は前述の経営利潤の線に添うものであり、それは経営者の良識と企業関係者の総努力とによって達成されるものである。従って経営利潤は、他に犠牲を負わしめないで、新しい創造から得られる利益であるために、凡べての人に歓迎され、企業の公共性を確立すると共に永続性のある繁栄がもたらされるという<sup>32)</sup>。ところが経営利潤と景気利潤とは、その利潤創出の現象形態からも、また、その本質からも峻別されるべき範疇のものであるが、実際には両者の区別は困難な場合が多いのである。

一般に生産を営む産業資本の利益は、自己の生産工程から創出せられた剰余価値の現象形態であることは周知の事実であるが、独占的性質を有する巨大株式会社の利益は、単に自己の生産過程において創出された剰余価値のみならず、自己の独占的地位によって、自己の製品の生産・販売過程に於ける下請会社からの価値の収奪部分もあり、また、原料供給企業からの価値収奪と、製品の販売過程における独占的地位を利用した、製品の価値以上の価格による販売収益としての価値収奪部分がある。これらは凡べて巨大独占企業の「経営利潤」として実現せられている。従ってこの中にも「景気利潤」が混入されており、而も経営者は、常に両者の利益を併呑



しようと努めるので、明確な区別は一層困難である<sup>33)</sup>。

利益管理における利益は、現実に価格統制等で獲得する暴利とか、需給等による景気利潤を捨象して、経営の内部活動による経営利潤に限定するわけであるが、両者の区別の困難さは前述の通りであって、ここにも分析のあまさがみられるのである。更に、最近の利益管理に於ける利益の構成内容をみれば、如何にそれらの概念規定が曖昧であるかを知ることが出来よう。即ち、企業利益は、

- (1) 企業努力の報償
- (2) 将来の不測の危険に対する保障
- (3) 将来の発展更新に対する準備

として、企業の生命を支えるに必要な機能をもつように確保されなければならないとする<sup>34)</sup>。第1項は所謂、制度論的な思考から抽出されたものである。即ち、企業はそれを取り巻く種々の利害者集団（株主、従業員、債権者、顧客、政府など）との社会関係に於いて存在する。企業体はこれら多数の利害者集団の意思決定の中心（decision-making center）であり、これらの利害者集団から委託されて、経営目的を達成しなければならぬという社会的責任を負うものである。つまり、企業は社会に貢献するものであるから、当然にそれに対する「公正な報償」を要求できるとなすのである。第2項の「将来の不測の危険に対する保障」は、企業の健全な経営の為に利益を社内に留保するというものであるが、勿論その具体的な限度額は明示されず、ここでは「不測の危険」自体が問題点でもある。また、第3項の「将来の発展更新に対する準備」は、最も弾力性のある表現であり、資本の貪欲性を端的にあらわすものである。自由主義経済の下では、或る企業が他に先んじて、新しいアイデアを実現して経済報償を獲ち得ても、他の企業も直ぐさまこれに追いつくであろう。しかし競争相手に追いつかれる以前に、更に革新を続ければ、たとえ利潤率低下の原則があるにしても、利益の継続的な獲得は可能である。故に、経済の動態的進歩には際限

がないから、利益も間断なく企業に累積されなければならないとする。

このような利益に関する叙述は、観念的な企業の努力目標を示すにとどまり、何等具体的に企業利益の本質に言及するところはない。而もその場合に於いてすら、利益の量的な目標額は明示できないのである。利益管理に於ける利益は、その積極的な本質規定は遠ざけられ、近代的な経営に於ける利益への努力目標が示されるだけである。その意味では、あらゆる角度から経営の与件を分析し、その合理的な利用を基礎として算定された「計画化し得る利益」、「妥当なる利益」が提示されるが、この場合の経営の偽らざる利益意識が、可能にして最大の利益追求にあることは多言を要しないことである。

註 19) John Redfield; *Music: A Science and Art*, 1928, p. 139. (A. C. Littleton; *Structure of Accounting Theory*, A. A. A. Monograph No. 5, 1953, p. 18.)

20) A. C. Littleton; *op. cit.*, pp. 18~20.

21) S. Gilman; *Accounting Concepts of Profit*, 1939, pp. 603~604.

22) A. I. A. (The American Institute of Accountants), Study Group on Business Income. この研究会は50名ほどの会計士及び一般有識者を構成メンバーとして、1947年にロックフェラー財団の後援によって成立し、広く会計、法律、経済の観点から企業利益の概念、並びに用語法を調査研究して公表した。

23) A. I. A.; *Report on the "Changing Concepts of Business Income"*, 1952. の内容に就いては下記を参照のこと。

根箭重男教授稿、企業利益計算における貨幣的仮定への反省、企業会計、第8巻第12号、36~43頁。座談会（佐藤、木村、湊、江村）、企業利益と損益計算、企業会計、前掲号、50~67頁。

24) A. I. A.; *Accounting Terminology Bulletin*, No. 2, 1955, p. 3.

25) 木村和三郎教授、会計学研究、181頁。

26) W. A. Paton and A. C. Littleton; *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, A. A. A. Monograph No. 3, 6th Printing, 1955, p. 65 ff. (中島省吾教授、改訳版、111頁以下、及び、北里武三教授、ペイトン・リトルトン会計基準の研究、170頁以下。)

尚、最近、注目されている下記文献に於いても、資本主義と社会主義に於け

る利益概念の相違を形式的に捉えて本質的な相違は追求していない。

R. W. Campbell; *Accounting in Soviet Planning and Management*, Harvard Univ. Press 1963, pp. 13~15, pp. 143~145.

27) 利益概念に関する論評に就いては、次の文献を参考にした。

木村和三郎教授，前掲書。同教授稿，損益計算の本質，日本会計学会編，会計理論，昭和10年所収。岡部利良教授稿，会計学の理論的性格，会計，第61巻第1~2号。同教授稿，剰余価値率・利潤率・利益率，経済論叢，第64巻第6号など。

28) C. E. Knoeppel; *Profit Engineering*, 1933, p. 62.

尚，これらの細目は次の通り示されている。

- ① Operating profit—after manufacture and sale but before other income and outgo. ② Net business profit—after other income and outgo but not counting interest on borrowings or on investment. ③ Taxable profit—after interest on borrowings and considered as the basis for calculating Federal income tax. ④ Surplus profit—after all costs and fixed charges, and available for dividends, reserves, and addition to the surplus account. ⑤ Retained profit—after dividends and appropriations for reserves, and available as surplus.

29) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, p. 12. 古川・松本教授編，前掲書，13~14頁。古川・朝川氏編，前掲書，12頁。

30) このような考え方を基として，筆者は，計画利益（正常利潤）部分を固定費に含めて新固定費とし，そこから費用線を引いて売上高線との交点を最低利益点とする新しい利益図表を作成したことがある（学士論文，利益管理論研究，1956，152~154頁）。しかし，この考え方の一端は既にノイッベルに始まっており，戦後のデイヴァイン（C. T. Devine）の書においても，計画利益は固定費の中に含まれることを暗に示している。

cf. C. T. Devine; *Cost Accounting and Analysis*, 1950. Chapter 13.

31) F. Schmidt; *Die organische Tageswertbilanz*. 3 Aufl. Leipzig 1929, S. 54ff. (山下勝治教授訳，シュミット有機観対照表学説，昭9参照)。

32) 朝川盾二氏，前掲書，4頁。

33) 木村和三郎教授，前掲書，275~276頁。

34) 通産省産業合理化審議会「経営方針遂行のための利益計画」昭和31年7月答申（古川栄一教授，利益計画のたて方，175頁）。朝川盾二氏，前掲書60頁。青木茂男教授，前掲書，43頁。

#### 4. 利益図表の構造とその機能

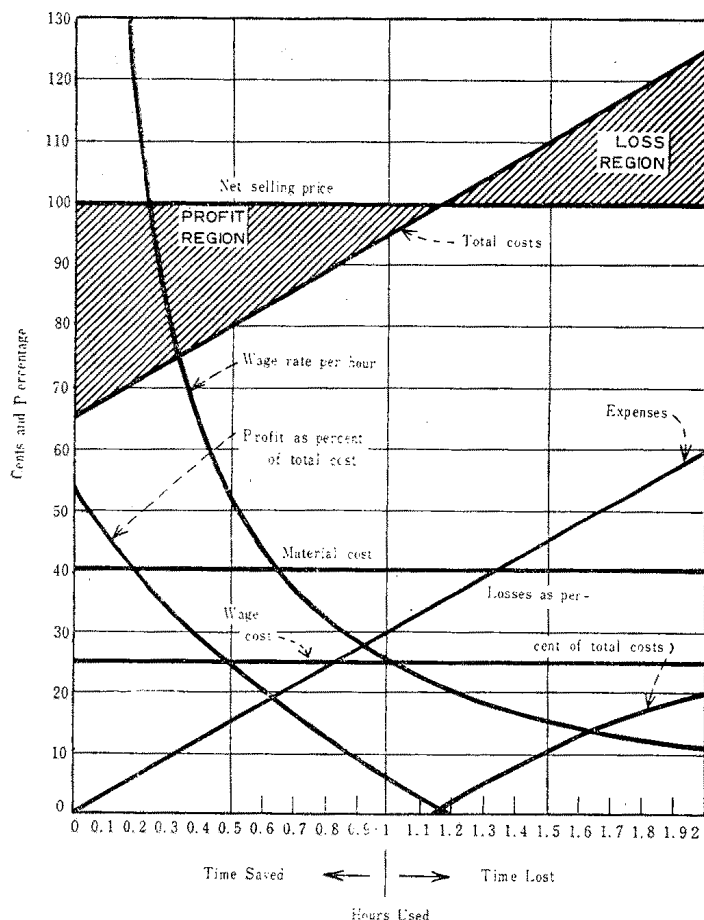
利益管理は、以上に述べたような問題点を孕みながらも、すぐれて有効な管理手段として活用されているので、この節に於いては利益図表の仕組みやその機能を取り上げてみたい。

##### (1) ノイッペルの利益図表

利益図表はいうまでもなく、ノイッペルによって提唱されたものである。それは、各売上高に応じた費用と収益を示し、販売価格や費用などを変更した場合の損益をも表示し得る故に、「図形に表示された動的損益計算書」(graphic variable profit and loss statement)といわれている<sup>35)</sup>。即ち、ノイッペルによれば、従来の貸借対照表及び損益計算書を「その瞬間に於ける(企業の)経済状態(温度)を告げる企業の寒暖計(business thermometer)」とし、利益図表及び資本図表(Capital Graph乃至資本回転図表 Turnover Graph)を、「経済上の気圧を測定し、また損益(天気)の変化を予報する企業の晴雨計(business barometer)」にたとえ、経営管理のために必須不可欠のものと主張する。このような利益図表は、勿論一日にして成ったものではない。

ノイッペルは、当時の有名な業界雑誌、The Engineering Magazine (これは後に Industrial Management, Factory and Industrial Management となる)の1904年4~6月号に連載されたヘンリー・ヘッス(Henry Hess)の論文からヒントを得たと述べている<sup>36)</sup>。ヘッスの分岐図表(Cross-over Chart)は第1図の通りであるが<sup>37)</sup>、これによって当時、ヘッスが労働者・雇主・投資家の各立場から、賃金支払方法のみを徹底的に分析検討したといわれる<sup>38)</sup>。そしてこの図表では、費用線を零の点から引いており、固定費の処理は不明の儘になっている。ノイッペルは、1908~1909年、ペンシルヴァニア州の一工場(Struthers-Wells Company)の改善に参画して最初の利益図表を考案し実用化したという。その歴史的な

第1図 ヘツスの分岐図表



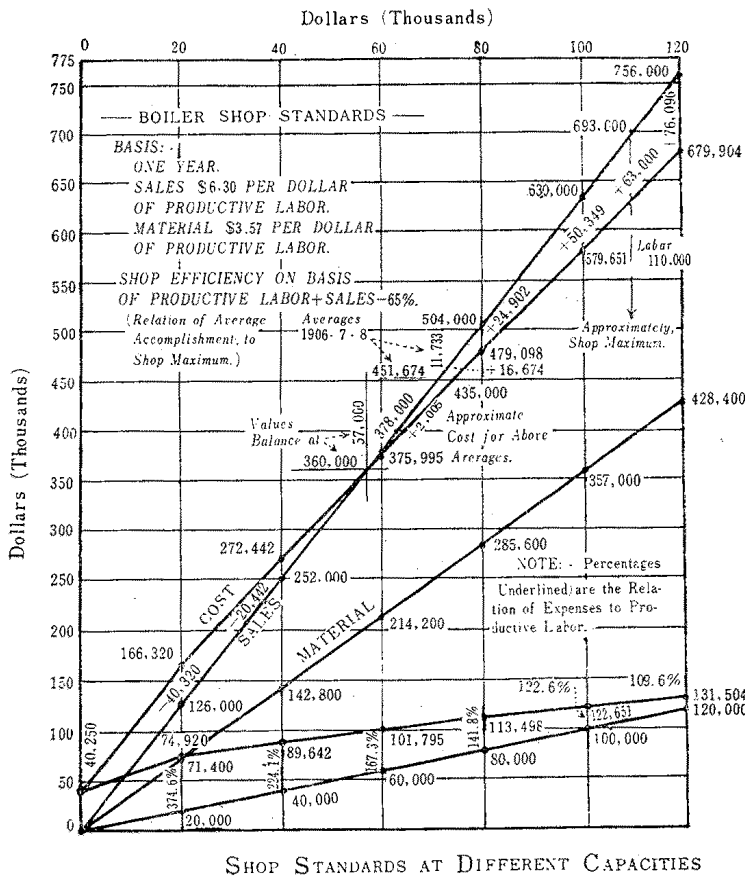
図表は、『図表による生産管理』<sup>39)</sup>にそのまま再録されているので第2図に示しておこう。これは工場の平均能力対最高能力の割合を、65%とした場合のボイラー製造工場に於ける各操業度の時の標準を示す図表で、これによると、経費の中には「生産販売量に関係なく生ずる固定費」があるから、総費用直線を原点からではなく固定費の額（第2図では、40,250千ドル）から引いている。また、

会社の管理室に於いては、一目にして工場の全貌を掴むことができ<sup>40)</sup>、ノイッペル自身も認めるように「如何にも粗雑な分岐図表」ではあるけれども、この図表の利用によって、同社の内容が著しく改善されたと述べている。果たして、この図表の利用のみに業績向上の要因があったかどうかには就いては、敢えて取り上げないでおこう。

扱て、ノイッペルは、前述の第2図と相前後して、本稿第3節の(2)で述べたような、回収すべき利益を幾つかの段階に表示した利益図表を發表している。これはノイッペルの考え方を知るのに恰好の資料であるので茲に挿入しようと思う（第3図参照）<sup>41)</sup>。この図表は、ノイッペルが1909年に作成したものであるが、その要点を幾つか説明しておこう<sup>42)</sup>。

先ず、利益に関するノイッペルの根本的な見地は、本稿第3節の(2)で説明

第2図 初期の利益図表



されているので省略する。次に固定費の重要性については、第3図によると変動費が下部に、固定費が上部に描かれているのは、その回収関係を意思的に示すものとして注意を要する。また、固定費総額がいくらであるかは、その経営の固定性を示す指標であって、これを枢軸点 (pivotal point) と称している。また損益分岐点 (この図表では無利益点) は、35%の

操業度で示されているが、これは経営によって異なることはいうまでもない。死線 (dead line) は当時のアメリカに於ける自己資本の利率が6%であった為に、図表では操業度の60%として示され、それ以上が真の企業利潤と考えられた。最後に固定予算点 (fixed budget) についてであるが、利益図表は一定期間に於ける総合予算であり、変動予算又は弾力性予算 (variable or flexible budget) でもあるから利用範囲は広い。故にノイッペルは、主体過程として志向的な目標となる点を固定予算点と称し、第3図では操業度75%で示している。この予算点は、純資産の15%、正味身代の12%の利益点で、死線とこの予算点の間を、要求される利益の目盛 (scales of required profits) と称する。また両者間に、景気正常線 (cyclical normal line) を考え、これを67%の操業度としている。

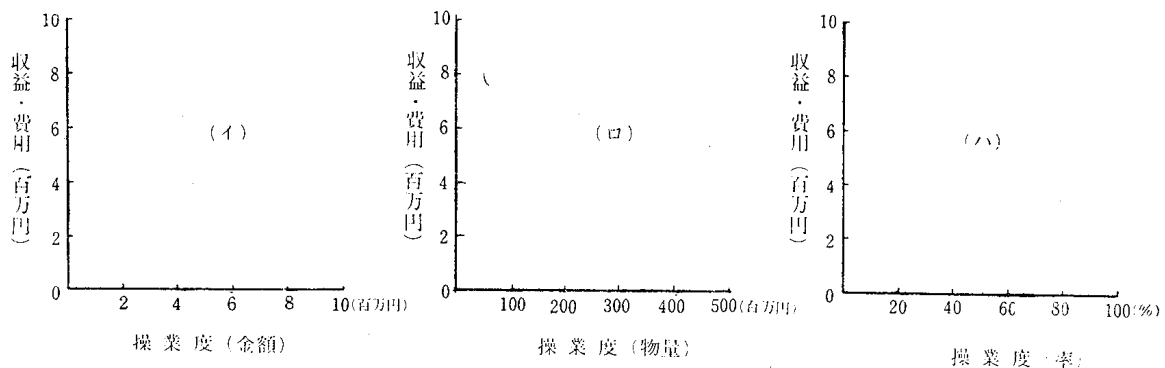
(2). 各種の利益図表と損益分岐点の意味



以上のように利益図表は、操業度に応ずる収益と費用の増減を対比させて、企業利益がどのように変化するかを示す図表であるから、操業度・収益・費用の内容を種々に取ることによって、各種の利益図表が作成される<sup>43)</sup>。

先ず、操業度を表わす単位を、販売高や製造量など、操業の成果を示す金額や物量をそのまま使う図表と、完全操業の場合を100として、特定の場合の操業度を、それに対する百分率で表わした操業率の形で示す図表とがあるが、一般には収益と直接の結びつきを持つ売上高を用いる場合が多い。例えば、1屯2万円の製品を500屯生産する能力を持つ或る企業に於いて、その利益図表の操業度の単位を金額・物量・操業率で示せば第4図(イ、ロ、ハ)のようになる。

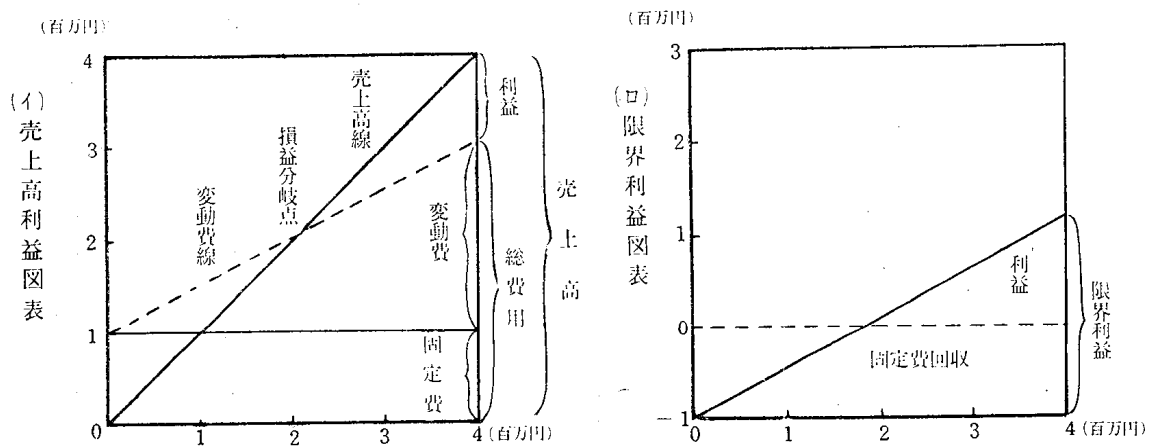
第4図 利益図表の形式



次に収益の内容をどのように理解するかによって、幾つかのグラフが作成される。即ち、一般的な利益図表に於いては、実現収益という意味で売上高を収益とするが、売上高の一部分のみを収益として取り上げる特殊な利益図表もあり、売上総利益図表（売上高から仕入原価を控除した売上総利益を収益とするもの）や、限界利益図表（売上高から直接原価を控除した限界利益 *marginal income* を収益とするもの）が作成されることもある。売上高の一部分を収益とするこれらの特殊な利益図表に於いては、当然それに対応する費用も、仕入原価或いは直接原価など、その一部分を控除した部分費用の形で扱われるべきである。これらの一例として、売上高400万円、総費用300万円（固定費100万円、変動費200万円）の或る企業の



第5図 利益図表の一例



売上高利益図表と限界利益図表を示せば、第5図(イ、ロ)の通りである。

売上高利益図表を提唱したノイッペルは、企業に於いて発生する費用を、操業度に関係なく金額の一定している固定費 (Fixed Cost) と、操業度に応じて比例的に増減する変動費 (Variable Cost) とに分け、これを操業度に比例して増減する収益 (売上高) と対比し、各々の操業度に於ける収益と費用との関係を研究している。

その場合の損益分岐点は、収益で費用を丁度回収し、余剰も不足も生じない操業点であることは前述の通りであるが、この場合に、回収すべき費用の内容をどのように理解するかによって弾力的な損益分岐点が考えられる。そこでノイッペルは、回収すべき費用の範囲を六段階に分類している<sup>44)</sup>。即ち、

- ① 営業無利益点 (Operating profitless point)  
収益で営業費 (売上原価, 販売費及び一般管理費) を回収できる操業点
- ② 企業無利益点 (Business profitless point)  
収益で営業費と財務費 (利子費を除く) を回収できる操業点
- ③ 危篤点 (Crisis point)  
収益で営業費と財務費 (利子費を含む) を回収できる操業点
- ④ 危険点 (Danger point)  
収益で営業費と財務費を回収した上で、利益処分項目である優先株式配当金を支弁し得る操業点
- ⑤ 不健康点 (Unhealthy point)

収益で営業費と財務費を回収した上で、利益処分項目である優先株式配当金と普通株式配当金とを支弁し得る操業点

⑥ 剰余金留保点 (Surplus retention point)

収益で前述の五段階に亘る諸項目を支弁した上で、企業に必要な剰余金の内部留保を行ない得る操業点

の六区分である。このうち、利益処分項目と費用項目とを同一視していることは異様に見えるであろう。然し、「制度論的な企業観のもとでは、株式配当金は社債の利子並みに外部資本調達のための財務費として意識され、企業維持に必要な利益処分を、回収費用に準じて取り扱うことも経営にとっては無理ではない」<sup>45)</sup>。この利益と費用の同一視傾向については、われわれが既に前節で批判的考察を加えたところである。

ノイッペルの営業無利益点や企業無利益点は、損益分岐点の一種ではありながら、営業費或いは、営業費と財務費の一部だけを回収する点では出血操業点であり、一種の部分費用回収点である。この部分費用回収の考え方を推進すれば、操業中止点、経営中止点の問題が生ずる。ここでは、ノイッペルの営業無利益点以下に操業度が低下しても、暫らくの間は操業が続けられ、収益によって変動費と操業固定費とを回収し得なくなり、休業する方が有利となるに及んで、初めて操業が中止される<sup>46)</sup>。

以上のように、ノイッペルによれば損益分岐点も弾力的にいろいろ考えられるのであるが、一般に損益分岐点といえば、それはノイッペルの②企業無利益点を意味し、それはまた、一定の公式を用いて簡単に算出することもできる。即ち、当期の固定費を  $f$ 、変動費を  $v$ 、売上高を  $s$ 、製品の販売価格を  $p$ 、販売量を  $m$  とすれば、

① 損益分岐点 (採算点)  $x$  を算出する公式は

$$x = f \div \left(1 - \frac{v}{s}\right) \quad \text{または} \quad x = f \div \left(p - \frac{v}{m}\right)$$

② 或る一定の売上 (S または M) の時に生ずる損益の額  $x$  を算出する公式は

$$x = S \times \left(1 - \frac{v}{s}\right) - f \quad \text{または} \quad x = M \times \left(p - \frac{v}{m}\right) - f$$

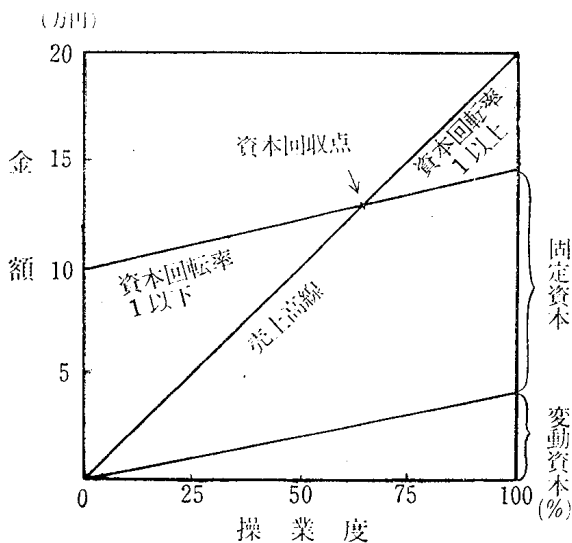
③ 或る一定額の利益 $g$ をあげるのに要する売上 $x$ を算出する公式は

$$x = (f+g) \div \left(1 - \frac{v}{s}\right) \quad \text{または} \quad x = (f+g) \div \left(p - \frac{v}{m}\right)$$

となる<sup>47)</sup>。

次に、回収費用の範囲を逆に拡大すると、資本回収点(Capital turnover point)の問題が生ずる。ノイッペルの考えた損益分岐点は、いずれも発生費用の回収を内容としたものであるが、これを更に投下費用の回収に押し広げれば、収益をもって投下費用を回収し得る操業点を考えることが出来る。資産の取得を費用前払による資本投下となす最近の動態論のもとでは、貸借対照表の借方の諸資産に対する投下資本を、さきに発生費用を凡べて固定費と変動費とに分類したように、操業度に関係なく投下額の一定している固定的資本(流動資産及び流動資産正常在高)と、操業度に比例して投下額の増減する変動的資本(流動資産のうち正常在高を除いたもの)とに分類して、これを収益と対比させ、操業度に応ずる投下費用の回収度を知ることが出来る。そして収益を以って投下資本を全部回収し得る操業度、即ち投下資本がちょうど一回転する点を資本回収点と称し、この資本回収点を示す図表を、ノイッペルは資本図表(Capital Graph)と呼んでいる(第6図を参照)。ノイッペルは、これを「図表の形で表わされた

第6図 資本図表



動的貸借対照表」(graphic variable balance sheet)とし<sup>48)</sup>、生産、売上高の増減に応じた資本の増減計画のための手段、または資本の節約を分析的に考察する手段、従って資本回転率を早める措置を考究するものとして資本図表の重要性を力説している<sup>49)</sup>。

以上に於いて、ノイッペルの利益図表及び資本図表に言及したの

であるが、彼は更にこの両者を合一せしめた「相関図表」(Co-ordinator Chart)を展開させている。その詳細は、通産省産業合理化審議会の答申、「経営方針遂行のための利益計画」にも盛られており、そこでは「利益計画図表」として、資金計画、利益計画の密着利用化を強調しているが<sup>50)</sup>、今日に於ける利益図表は、既に経営実践に密着して、次のような諸目的に利用せられている<sup>51)</sup>。即ち、弾力性予算統制、価格政策決定、労資間の労働条件決定交渉における啓蒙的手段、労務費又は原料費の変動が利益に及ぼす影響、最有利品の選定とその生産計画の決定、工場新設の場合の利益計画決定等である。

また、アメリカに於ける最近のまとまった代表作であるガードナー (F. V. Gardner) の『利益管理論』に於いては、その第2部「経営上の諸決定への損益分岐点の利用」のところで、利益図表と資本図表の関係を各種の問題毎に一章を与えて論じ(第12章～第14章)<sup>52)</sup>、計数に基づく各種の管理の重要性と利用法を、利益効率の測定、販売価格の決定、組織構造の改善、その他資本的支出、労資関係、直接原価計算等に亘って考察している(第15章～第27章)<sup>53)</sup>。またここで特に明記したいことは、アメリカ及び日本に於いては、ノイッペルの提示した諸表の意義を根本的に変革せしめるほどの利益図表、資本図表、及び相関図表は考究されていない。今日でもなお、ノイッペルの図表に類似したグラフでその利用面が研究されているようである<sup>54)</sup>。

然し、一般にいわれる損益分岐点関係や資本関係は、抽象化された形では決して難解ではない。困難であり、且つ重要であるのは、むしろこのような抽象的なシェーマと生きている現実、乃至は経営の行動との関連である。この意味に於いてわれわれは、利益管理のもつ効能に就いて、いま一度思い入らなければならない。

註 35) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, p. 47.

36) C. E. Knoeppel; *Profit Engineering*, 1933, pp. 82~85.

- C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, pp. 58~59.  
 国弘員人教授, 前掲書, 64~67頁。
- 37), 38) C. E. Knoeppel; *op. cit.*, p. 83.
- 39) C. E. Knoeppel; *Graphic Production Control*, 1920, p. 378.  
 C. E. Knoeppel; *Profit Engineering*, 1933, p. 83.
- 40) C. E. Knoeppel; *Graphic Producton Control*, pp. 376~378.
- 41) C. E. Knoeppel; *Profit Engineering*, 1933, Frontispiece.
- 42) この説明は, ノイッペルの前掲書に於いてなされているが, ここでは次の文献を利用して要約した。山本安次郎教授, 前掲書, 212~213頁。
- 43) 伊藤淳己教授, 前掲稿, 54~55頁を参照。  
 cf. C. E. Knoeppel; *Profit Engineering*, pp. 96~108.
- 44) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, pp. 132~133.
- 45) 拙稿, 利益管理の機能と限界, 新韓学報第7号 (1958年7月), 41頁。
- 46) この点については, 本稿第2節註(10)の小島教授稿を参照せよ。
- 47) 国弘員人教授稿, 損益分岐点, 前掲増補会計学辞典, 580~581頁。
- 48) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, p. 5.
- 49) C. E. Knoeppel and E. G. Seybold; *op. cit.*, pp. 42~46.
- 50) この答申では, 予算編成の基礎としての利益計画に中心がおかれ, 販売計画, 生産計画との関係が軽視されている。また, この答申では経営外の変動要因に対する計画化, つまり, 経済生活の安定と進歩という経営計画の基本的・構造的 성격が意識されていない感がある (前掲拙稿, 43頁)。
- 51) 西野嘉一郎氏稿, 財務合理化用具としての利益図表, 高瀬荘太郎氏編, 産業合理化と経営政策, 207頁。
- 52) F. V. Gardner, *op. cit.*, pp. 123~166.
- 53) F. V. Gardner, *op. cit.*, pp. 167~282.
- 54) cf. J. B. Heckert and J. D. Willson, *op. cit.*, p. 366.  
 cf. G. A. Welsch; *Budgeting, Profit-Planning and Control*, 1957, p. 258 ff.

## 5. 利益管理の限界

近代的な経営に於いて経営の計画化は, 既に一般に認められた経営合理化の方向であり, 経営利潤の予測は, 凡ての経営計画の出発点であると同時にその終点でもある。それは, 直接には製品や生産量の計画の基礎となるのみならず, 原価の予定や管理, 価格や販売政策の決定とも関連してく

る。その意味に於いて、今日展開されている利益管理は、市場の狭隘化、競争の激化等の困難な情勢下にあつて、なお苦しまぎれの生産拡大を続けている今日の企業にとっては、まさに救いの神でなければならない。だがそれは、凡ゆる企業にとって“福の神”になり得るであろうか。

この節に於いては利益管理の問題点に就いて、先ずその管理用具たる上述の利益図表が、企業にとってどの程度まで有効であり得るのか、その限界に就いて吟味する段階にたち至った。ヘッカーは「企業経営上、最も有効な方途を自動的に指示するような利益図表はない。……利益図表の問題とする諸関係は単純でなく、図表による諸種の数字には十分な説明を加えなければ大きな効益を持つものではない」<sup>55)</sup>としてその過大評価を戒めており、ディーンも亦、四つの一般的な原因からその厳しい限界を指摘している<sup>56)</sup>。そこでこれらの限界を経営内的・会計技術的観点、及び経営外的・社会経済的視点から若干の検討を加えることにしよう。

### (1) 経営内的・会計技術的限界

ケラーによれば、利益図表はその前提条件が充たされ、その適用上の限界を十分に認識するならば、それは経営にとって価値ある情報を提供する。さもなければ、それは経営にとって何等すばらしい管理用具とはなり得ない<sup>57)</sup>、とするのであるが、それではこれらの前提条件や限界を認識すれば、利益図表は有益に活用し得るであろうか。この点について筆者は、その諸前提には余りにも非現実的な要素が多く、限界についても拭い切れない点があるために、むしろ否定に近い見解を持っている。

企業の内部的条件として、多種製品を複雑な製造工程で生産するような企業では、C・V・P関係を1枚の図表上に表わすためには、例えば異なった製品間に適当なウェイトをつけて等価係数を算出し、全経営的な値にそれらの要素を換算する必要があるために、製品の組み合わせ比率が変わると、利益図表の同一性を維持することは困難である。このことに就いては、朝川氏の研究例<sup>58)</sup>の示すように、セメントや電球など、同一品種の製

品を大量に継続して生産する企業、即ち同一の生産条件による操業継続が予想される仕込・量産製品製造企業では、費用、収益の変動を操業度の変化のみに帰属させることも可能であるが、このような企業が現実には極めて少ないのは周知の通りである。

他方、受注の都度に設計、構造、製作などの生産条件を異にする注文・個産製品製造企業（例えば造船業、土木建築業など）では、操業度以外の要因が費用、収益の關係に影響を及ぼす故に、これを利益図表に描いてもなんら意味を持たず、従って利益計画—利益管理の効果を期待することはできないのである。

次に、利益図表の作成に当っては、その前提条件として、(イ)製品の販売価格は一定して変化しないこと、(ロ)固定費は設備能力の最大限度（完全操業）に達するまでは同一額であること、(ハ)変動費は売上高に完全比例して変化すること、及び、(ニ)諸種の費用は、変動費と固定費に完全に分離し得ること、などがある。これらの前提条件は、資本図表の作成にもあてはまる。

ところで、企業経営の實踐に於いては、これらの諸前提が現実には成立し難いことが問題なのである。先ず、(イ)は企業にとって最も望ましい経営政策ではあるけれども、製品の販売価格を一定に維持し得るのは、極く特殊な、而も独占的な品種に限られており、企業間の過当競争は極端なディスカウント・セールスを招来せしめ、自ら定価販売政策を放棄せざるを得ない現実がある。(ロ)に就いてはここに詳述するまでもなく、固定費は決して当該設備の完全操業まで一定であるわけではない<sup>59)</sup>。また、(ハ)変動費は売上高に完全に比例して変化することについては、理想的な量産製品企業体に於いては前述のように適用が可能であるとしても、他の前提条件が具備されない限り利益図表は意味に乏しく、其の他の大多数の企業に於いては、変動費と売上高収入との間にはなんら一定の關係は存しないのである<sup>60)</sup>。この他、製品の生産量と販売量とは同一であるとする前提も、現実

には、生産と販売の間に時間的ずれがあるために、利益図表にとっては大きな欠陥の一つとなる<sup>61)</sup>。

以上に述べた(i), (ii), (iii)の諸前提に比較して格段の重要性を持つものは、(iv)費用は固定費と変動費から成るという条件である。而も、変動費が操業に比例して増減するという条件、即ち、操業度に応ずる費用の増減状況を、一次直線で表示し得ることを前提としている。然し、現実の企業には固定費、変動費のみならず、通増費、通減費や飛躍費(=段層費 *Stufenkosten*)の混合した費用を含むので、費用線は複雑な曲線を示すものがあり、その曲・直線性に就いては、グーテンベルク(E. Gutenberg)とメレロヴィッツ(K. Mellerowicz)の有名な費用論争があるのは周知の事実である。ただ実務の便宜上、準変動費に相当する費用を、それぞれ固定費、或いは変動費の部分に分解し<sup>62)</sup>、近似的な一次直線に簡易化して処理している<sup>63)</sup>に過ぎない。従って、一次直線で表わされた利益図表は、現実の費用、収益を簡易化した一種の抽象物であって、現実と抽象との隔りが大なるほど、利益図表の妥当性は薄れるわけである。

更に、上記の諸条件を充たし、費用が直線で表わされる企業にあっても、利益図表の作成上なお不可避の制約がある。

利益図表作成の資料となる会計記録は、元来、財務会計のためのものであるところから、会計では発生費用が固定費と変動費の区別なく一括して勘定科目別に記録されており、利益管理の為にはこれを勘定分解、或いは統計加工によって、固定費と変動費に分類せねばならない。その為には、最後にどうしても推定に依らなければならない部分が残し、幾ら記録を詳細にし、分類に工夫をこらしても、利益図表作成者の「主観」の入る余地が存在する。

更にまた、「利益図表は管理会計制度を確立しなければ、また発生主義会計にて計算されなければ正しい姿が描き出せない」<sup>64)</sup>、という制約がある。ところが、今日の巨大企業でさえ管理会計制度の完備されているとこ



ろは少なく、予算統制も確立されていないところが多い。また或る部門では現金主義会計を採っている企業もあるほどである<sup>65)</sup>。

またこの場合、固定費と変動費への客観的な分類が可能であり、発生主義会計と管理会計の機構が完備されているとしても、それらの根底となる会計記録それ自体が、どの程度の「真実性」(Wahrheit)をもって経営事実を反映しているかという点に於いて、更に重要な問題が提起される。現代の企業会計が、幾つかの会計コンヴェンション (Convention) の上に立つ「相対的真実性」の追求にとどまる以上、会計記録の資料としての客観性にも救い難い限界が存在する<sup>66)</sup>。

## (2) 経営外的・社会経済的限界

利益管理を有効に遂行するためには、一般物価水準の不変、つまり企業を取り巻く経済環境の安定を前提として初めて可能である。自由競争を基調とする資本主義経済である以上、いずれの国も経済条件の変動を避けることは不可能であるが、等しく自由経済を謳歌しながらも、比較的市場の安定したアメリカと、外国への依存度の高い日本とでは、国際的な諸要因による経済条件の変動も比較にならないほどの相違がある。アメリカの企業に於いては、対外的な変動による影響が比較的少ないために、利益政策、利益の計画・管理も安定した国内市場のもとで、経営内部の管理を主題として展開されるに対して、日本の場合は外国への依存度が高く、外部経済や国際競争の渦中にあり、利益管理も経営の内部管理の積上げによるものではなく、対外的な要素を強く反映した変動的な性質を多分に有している。このような国際的な変動自体を予想することは極めて困難であり、従って、予期できぬ経済条件の変動から生産条件を攪乱されやすく、利益計画も用をなさないことが多い<sup>67)</sup>。

そしてまた、同じ不安定な経済環境の下に於いても、これに対する抵抗力の強弱による限界も考えられるであろう。独占体の行なう利益計画や、その手段としての利益図表の持つ意味と、これらの独占によって抑圧され

ている所謂、中小企業の行なう利益計画や利益図表の持つ意味とは区別されなければならない<sup>68)</sup>。業界を独占するような巨大企業は、不況に際しても、強い抵抗力をもってこれに対することができ、総力をあげて政治的、経済的、社会的な政策を通じて利益管理を全うしようとする。従って巨大企業は、最高経営者の行なう利益計画の達成を、究極的には市場の独占と独占価格を基礎にして、固定した販路を通じて到達可能である。

これに対して中小企業は、原料調達及び製品販売の両面から、景気変動の影響をそのまま受ける。資本主義的な市場経済のもとでは、生産された商品は、市場条件＝社会的需要に適應する限りにおいてのみその価値を認められる<sup>69)</sup>。従って抵抗力の強い企業では、経済環境に多少の変動があるとしても従来の市場条件を確保し、一定した費用、収益関係を維持することが可能である故に、利益図表による管理の機能のある程度期待することができる。他方、抵抗力の弱い企業では、たとえ経営内の生産条件が一定した仕込・量産製品製造業でも、市場条件の不安定から、利益図表の利用の範囲を一層せばめられることになる。このような観点からすれば、利益管理が「経営理論と経営実践との架橋として重大な役目を果たす」<sup>70)</sup>としても、それは所詮、極めて少数の巨大企業に妥当するものでしかない。

要するに、社会経済的環境から利益管理をみるならば、これを達成し得るのは、利益計画の樹立に当って考慮される国際関係、景気の変動、或いはまた需給関係の不確実性にも拘わらず、一応それらに対する予測の可能な市場を確保している巨大企業のみであろう。然しながら、生産の社会的性格と、占有の私的性格の基本的な矛盾による、生産と消費の不均衡は、決して利益管理の手段によっては解消し去るものではないであろう<sup>71)</sup>。

註 55) J. B. Heckert; *Business Budgeting and Control*, 1946, p. 44.

56) J. Dean; *op. cit.*, pp. 329~337.

57) I. W. Keller; *op. cit.*, p. 372, p. 376.

58) 朝川扇二氏, 利益管理—採算経営のために, 88~95頁。

59) cf. I. W. Keller; *op. cit.*, p. 374.

- 60) R. Lindsay and A. W. Sametz; *Financial Management, An Analytical Approach*, 1963, p. 81.  
I. W. Keller; *op. cit.*, p. 376.
- 61) C. B. Nickerson; *Managerial Cost Accounting and Analysis*, 2nd. ed., 1962, p. 387.  
I. W. Keller; *op. cit.*, p. 376.
- 62) D. Vickers; *On the Economic of Break-even*, *Accounting Review*, July 1960, pp. 405~406.  
生産費を固定費と変動費に分類する代表的な方法として、ウェルシュは次の五つを挙げているが、いずれに依っても分類の正確さはなお期待し難い。(G. A. Welsch; *op. cit.*, pp. 172~182.)
- (1) 個別推定法 (Direct Estimate Method)
  - (2) ウィリアムズ法 (J. H. Williams Method)
  - (3) 休業費法 (Standby Method)
  - (4) グラフ相関法 (Graphic Correlation Method)
  - (5) 最小自乗法 (Method of Least Squares)
- 63) 例えば、ローテンストローチ及びヴィラーズは、費用を constant expenses と variable expenses とに分類し、前者を更に fixed charges と regulated expenses (調整費) に分けて、この調整費 (=重役の俸給, 広告費, 販売促進費等) を不変費に含ませることによって、総費用の直線性を保たせている。(cf. W. Rautenstrauch and R. Villers; *The Economics of Industrial Management*, 1957, p. 97.)
- 64) 朝川脩二氏, 利益管理(経営全書), 118頁。
- 65) 中西寅雄教授監修, 経営予算統制の実例, 84頁以下。
- 66) 例えば, 証券取引法による法定監査を強制されている巨大企業であっても, 僅か一期に, 数十億円の赤字を計上して経営難に陥った実例が幾つかある。この赤字はその期間内に発生したのではなく, 過去, 比較的長期間に亘って累積せられたものが, 今期に表面に出されたに過ぎない。この事実は, 強制監査を受けて「適正妥当」であると証明された会計記録が, 実は虚偽に満ち溢れていたことを物語る。これらの実例は単なる「氷山の一角」に過ぎず, 今日企業に於ける会計実践は, 根治するには施す術もないほどに歪められている。この儘放任されるならば, 遠からず, 深刻な社会問題を惹起することは自明の理である。
- 67) cf J. Dean; *op. cit.*, pp. 336~337.
- 68) 木村・古林・佐々木・中村・馬場教授監修, 現代経営会計講座第4巻, 管

理会計編，69頁参照。

69) 伊藤淳巳教授，現代経営管理論，93頁。

70) D. Vickers; *op. cit.*, p. 407.

J. Dean; *op. cit.*, p. 327.

71) 拙稿，設備投資における減価償却の役割，会計，第82巻第6号，90頁参照。

## 6. 結 論

利益管理をめぐる、筆者は幾つかの問題点を指摘してきたのであるが、その概略をここにまとめてみよう。

先ず第1節に於いては、利益管理の背景とその位置に就いて、管理会計の側面及び財務会計の側面に区分して考察し、利益管理の果たす社会的機能の一面にも触れている。第2節では、利益管理の意義として、その内容を具体的に把握する目的で利益管理の始祖、ノイッペルの所見を取上げた。ノイッペルは「利益指向の管理」で全経営活動を統轄しており、その管理手段として利益図表等が指摘されているが、利益管理自体に就いて明確に闡説しているところはない。このことは、その後の利益管理展開の諸説についても同様であるが、それらを通じて筆者なりに簡単な定義を試みている。第3節では利益管理に於ける利益概念として、最も重要な問題点を追求している。一般に、企業会計の主目的は利潤計算にあるとされているが、その計算目的たる利潤、或いは利益の本質に就いては、必ずしも明快な定義がなされていない。企業利益の本質は、既に多くは「目的概念としての利益」として論ぜられているが、そのことを是認するならば利益の本質、利益の実体が空虚なものに退化する点を追求し、価値観に基づく利益概念の昂揚を指向している。また利益概念の曖昧さは、そのまま利益管理に於ける「計画利益」の実体把握を困難にし、企業の極大利潤追求を「適正利益」なる用語で隠蔽しようとしても、究極的には利益管理に於ける利益概念自体が、資本の貪欲性を如実に顕わしているにすぎない点を

指摘している。

このような重大な問題点を孕みながらも、利益管理は現代の寵児となろうとしている。従って、第4節に於いては、利益管理の重要な管理用具である利益図表の構造とその機能に就いて、古典的なノイッペルの利益図表を洞察し、その後の研究に於いても大してノイッペルの域を出ないことを確認した。そして最後に、利益管理の限界に就いて、経営内的・生産技術的・会計技術的諸側面から、また、経営外的・社会経済的観点からその限界を論じている。この第5節は、本稿の中心点として、利益理論に対する筆者の基本的な立場を表明した個所である。個々の論点の詳細は前記にゆずるとして、利益管理は、その諸前提の非現実性、費用線の直線視如何、固定費と変動費の分離の困難さ、及び、会計制度自体に内在する問題点と、経済環境の不安定性、企業規模による利用の限界など、各種の視角からして、その有益な利用は極めて困難であることを述べている。

今日展開されている利益管理は、アメリカより導入されたものであり、アメリカ企業の悩みがその儘、自己の悩みに通ずる巨大企業の場合とはともかくとしても、質・量ともに比較にならない大多数の企業にとっては、それは「高嶺の花」である。日本における資本主義発達の特異性は、極めて日本的な利益管理の展開を期待するわけであるが、このこと自体が無理な課題かも知れない。いずれにせよ、利益管理は決して経営にとって特効薬ではない。その具体的な適用に当っては、以上に述べた諸種の問題点を充分に考慮して、過大評価を慎しむべきである。(1964年3月30日)