慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	短期経営成果計算形式について
Sub Title	
Author	小高, 泰雄
Publisher	慶應義塾理財学会
Publication year	1939
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.33, No.11 (1939. 11) ,p.1437(31)- 1465(59)
JaLC DOI	10.14991/001.19391101-0031
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19391101-0031

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

しかるに、今次事變は、一九二七年以後、互に仇敵と見做し、ともに天を戴かずと叫んだ諸會黨を、再び「抗日」といふ目標によつて結び付けたのである。そこには、何等統一したイデオロギーといふものがない。もしありとすれば、それは單に、「抗日」の傘下への無條件なる參加であつて、何等心からなる融合ではない。これもまた、くりかへされた「同床異夢」にすぎぬことは、既に明かである。國共合作は、安南ルート、ビルマ・ルート、新疆ルートの三脚の上に、辛じて國民黨の對面を維持してはいるものゝ、それは各派によつて、互に、「ヒサシを貸して、母屋をねらふ」策略上における均衡にすぎぬ。

眞に、支那を立て直し、眞に支那を更生せしむるがためには、統一した指導原理を持たない。單なる集合であつてはならぬ。即ち、古きまゝの三民主義をもつてしては、到底、その目的は達成することは出來ない。それは、やがて修正され、更生されて、新たにくりひろげられてゆく東亞の新事態に則應し、また支那民族自體の特殊性を考慮して、東亞永遠の平和の基底となる可き、ものゝ上に打ち建てられねばならないであらう。

附記　本論を草するに當り、學友小林宗三郎君の助力に俟つものが、甚大であつた。記して感謝の意を表したい、

一九三九、九、二〇

短期經營成果計算形式について

小高泰雄

一、短期成果計算と經營機能の經濟性確定
二、個別給付の成果計算
三、短期成果計算の勘定統制
一、金融會計との關聯に於ける短期成果計算
二、經營會計に於ける短期成果計算

一

經營經濟に於ける三個の評價段階たる原價要素價値の決定、給付への價値の綜合、給付の經濟性決定に照應して、原價要素の計算、綜合計算、經營成果計算の行はるゝことは既に本誌所載の「經營評價と經營計算」に於いて明かにしたところである。經營成果計算は經營給付の經濟性を確定することを主眼とするものであるが、凡そ、經營活動に對しては、其の提供する給付の經濟性如何が決定的重要性を有するが故に經營成果計算は經營計算制度に於いて最も重要なる計算部門を構成するのである。然しながら前述三個の計算部門は密接に關聯してゐるが故に、經營成

果計算の完備の爲めには必然的に前段階たる原價要素計算、其の給付への綜合計算の完備が要求せられるのである。而して經營成果計算制度獨自の問題は、經營給付の經濟性の確定を通して、全經營活動の成果を批判し、經濟の維持と發展に對する最も重要なる計算的資料を提供し得る如くに計算構造を設くべきことに存する。而してこれが爲めには、給付自體の本質、成果發生の諸源泉に對する明確なる理解を前提とするのである。蓋し、給付の本質を明かにすることによつて、これを構成する諸要素を明瞭にし斯くして、單純なる經營給付の經濟性を多數の構成要素の經濟性に分解し、其の全面的意義を遺漏なく把握し得るからである。更に成果の諸源泉を究明することは、市場評價の變動、營業度の變動の及ぼせる影響を分割的に把持し、一面經營成果を純粋の形體に於いて握へると、もに、他面外部より生じ來れる諸力に對する經營上の諸對策を行ふべき機會を與ふるが故である。

惟ふに經營成果を正確に計算的に把握し、正しい量的認識を與ふることは個別生產經濟の維持發展に資するのみではなく、國民經濟全體に對する經營の重要性を正しく確定する所以でもある。金融會計のもとに行はるゝ金融的成果計算は本來の經營活動以外の諸多の企業的成果を綜合的に計算するが故に、投資の立場より觀たる資本の相對的重要性を表示するものではあるが、經營給付を中心とする價値の消耗と補塡、餘剰の關聯を、そのもとに於いては必ずしも明瞭に露呈することが意圖せられてゐないのである。而して、國民經濟的見地よりしたる經濟の重要性は正に後の諸關聯を通じてのみ確定せらるべきである。されば統制經濟の發展に伴ひ、經營成果計算の重要は漸く增大し、この計算の基底の上に經營部門の比較と標準化は行はるべく、斯くして、國民經濟政策上の有用なる資料たるべきことは疑ひ得ないのである。かゝる問題に對する一層進んだ論評は本稿の圈外であるからして、これを他日に讓り、以下先づ、前に示したる二つの前提たる經營給付の本質と成果の源泉について若干の說明を行ふことゝする。

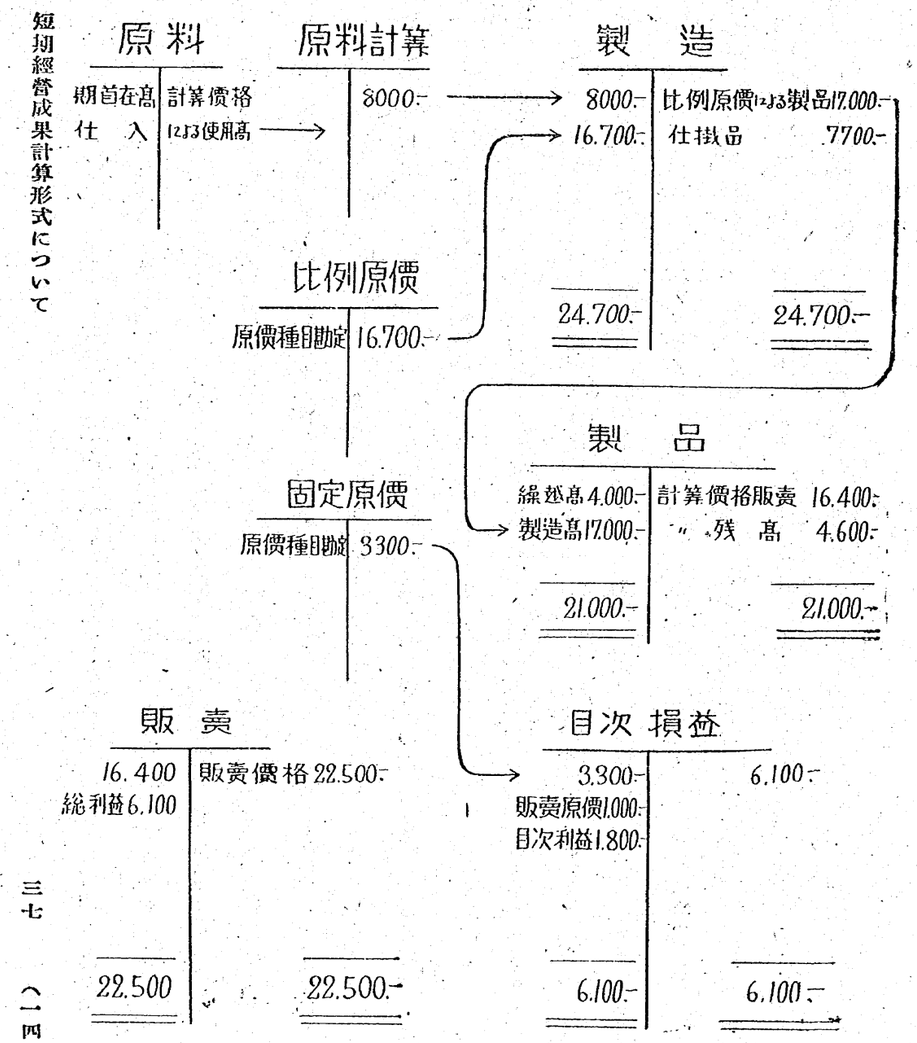
個別生產經濟が市場に提供する商品は、商業機能として知らるゝ、財貨に對する需給の場所的、時間的、分量的矛盾を克服する機能を通して生じ來るものであり、商業機能を具體的に表明してゐるものであるが、かゝる商業經營に吸收せられる以前に於いて、人間需要に適合するように形質的變化を加ふる製造過程を經過して完成せられた財貨は、工業機能を具體的に表現してゐるのである。何れにせよ、提供せられる財貨が社會の欲望を充足する限りに於いて給付たるものであるが故に、經營給付は經營機能を具體的に表明するものであると云へる。こゝに云ふ機能は人と仕事との關係を指すものである。一財貨が經營內に齎されこれが物質的變化を受けるとか或は場所的時間的變化を加へらるゝとかすることは單純なる物の運動ではない。その運動のあらゆる部分は人間勞働によつて遂行せられる特定の仕事の連續に外ならぬ。換言すれば人間の行ふ機能の連續である。原料、設備、仕入品其の他の諸財及作業上の規定はこの機能を條件付け、其の具體的內容をなす構成分子に外ならぬ。論者は屢々經營に於ける運動を貨幣運動として表明し、G—W…W'—G'の形態を以つて其の本質を把へてゐる如くに論ずる。然し、これは單に資本主義的企業に於ける資本の轉還形體を價値的に表明してゐるに止つて經營の本質は其の背後にひそむ人的機能の有機的關聯の中に覓めらるべきである。經營の行ふべき給付の選擇、人的物的組織要素の選擇と各生產過程

の合理的關聯、成果の配分と經營上の諸計畫の決定は經營に於ける最高機能たる管理機能であり、直接に財の轉還を行ふ生產過程の一部分を遂行する執行機能とこれを監視調整する統制機能は何れも管理機能とゝもに有機的に關聯することによつて初めて經營給付の實理となり、經濟の維持と擴大は可能となる。各個人機能はあらゆる財の轉形過程内に透滲し機能の上昇と下降は經營給付に影響を與へる。經營給付の經濟性はかくして個人機能の齎す各の給付の經濟性の如何によつて條件付けられる。個人機能は各經營部門内に結合して部門機能を構成し、部門機能は有機的に結合して經營機能をなす。こゝに於いて、經營給付の經濟性の確定の要求は綜合的なる經營機能の經濟性とこれを構成する部門機能の經濟性の確定の要求となることを理解し得るのである。扨て現在の貨幣經濟のもとに於ける經濟性の決定は一般的に、原價と其の對價の關係によつて決定せられる。而して、現實的には成果或は損益の形體をとる。從つて、完成財となれる綜合的經營機能の經濟性は、當該完成品に綜合せられたる原價と支拂はれたる、或は支拂はるべき價格との關係によつて決定せられ、部門機能の經濟性は、給付の爲めに當該部門の組織要素に實際に投下せられたる原價と、當該給付の爲めに當然要求せらるべき豫定原價の對立によつて明かにせられる。

一般に所謂經營成果計算は前者即ち綜合的機能の經濟性たる製品の原價と價格との關係を明瞭ならしむることを以つて其の全計算領域をなすものゝ樣に說かれる。併しながら、前述の如く其の內面的關聯を究明して見ると、部門機能の經濟性確定がこれと同樣に重要視せられるを要するのである。近來頻りと原所原價の決定の必要の主張せられるのは單に原價の場所的振合を見、これを統制せんとするものではなく、更に一層進んで部門機能の經濟性確定が基本的要求となつてゐると思はれるのである。今日經營計算上、場所原價區分の標準としては（一）地域的分類、（二）管理的分類、（三）機能的分類等が擧げられる。（註）地域的分類は製造機能上の分類を無視する代りに對象が客觀的に明瞭に區別せられるが故に、計算を簡易ならしむる便宜を有する。管理的分類は、各指導的管理者を中心としての區分なるが故に、責任の趨歸を明かにし、經營の種類によりては、合理的なる分類をなすものであらう。然しながら、製造統制上一般的に合理的であると考へられるのは、機能的分類である。この分類は經營上の機能の分化を中心とするものである。機能は前述の如く人と仕事の關係であり、部分機能は相合して經營機能をなすから、この部分機能に照應して原價場所を設定することは統制上最も有效である。蓋しこれによつて原價種目の場所的綜合を合理的ならしむるのみならず、各部門機能について原價と給付の關係を明かにし、以つて其の經濟性を容易に確定し得るが爲めである。勿論この分類は前述の地域的或は人的關係を無視するが故に、時に檢査機能の如く、特殊の區劃場所を有せず、あらゆる經營機能と混淆する謂はゞ遊擊的部門に外ならざるものも亦一機能として勘定を設くるの要を見ることゝなる。更に又明確なる區劃を欠如せる結果として、動力、諸掃費、暖房費の如きを嚴密に決定することは困難であり、屢々單なる見積によつてこれを決定せざるを得ないことゝなる。されば、實際上の原價場所、勘定の設定に際しては、計算技術上の要求よりして他の分類をも適宜に顧慮することを要する。

次に成果の源泉について考ふるに、前述した諸點がこれと密接な關係を有してゐることを先づ發見し得る。企業の擧げてゐる成果即ち損益の本體をなすものは云ふ迄もなく經營給付の經濟性に由來するものであり、それは又更

に部分機能の經濟性に基付く。この事實は利益の本質的部分を占むるものではあるが、必ずしも唯一のものではない。既述の如く企業を金融單位として觀察したる場合に考へ得られる資本調達、投資、融資の諸活動に伴ふ成果はこれと區分して考察せらるべきであることは當然であり、普通、經營成果計算より除外せられてゐる。而して又、經營成果に直接影響するも、部分機能の經濟性と關聯を有することなき若干の要素が考へられる。其の一は操業度の變化である。政治的經濟的其の他の社會的諸變動より生じ來れる新なる生產均衡關係の發生の爲めに一經營に對する財の注文を急激に增加し、爲めに其の從來の操業度が正常以下なりしものが正常點に迄到達したる如き際は、間接原價の低下、單位原價の低下成果の增大の過程をとることゝなる。この種の成果の增大はこれを單純に管理機能の經濟性として還元し得ないものゝ存することは否定し得ない。そこでこの種の成果はこれを特に區分し得らるゝ如き方法を以つて表示することを要する。其の方法は原價に於ける比例部分と固定部分とを明瞭に分岐せしむることによつて達成せられる。蓋し、比例原價は操業度とゝもに增減するに反し、固定原價はこれと關係なきが故に、兩者を原價中に對立せしむるときは單位原價に於ける固定原價の比率を通して操業度による成果を容易に捕捉し得るからである。或は又、對價と比例原價と直接に對立せしめ、其の殘額たる成果と固定原價とを對立せしむるときは價格政策上の要求をも併せ充たすことゝならう。（次表參照）又部門機能の經濟性の測定に於いても、この兩原價を分離するときは、操業度の增減に基付く原價の增減と經濟性自體の變化に基付く原價の變動とを分明になし得るであらう。



次に原料其の他諸財の購入に當つて、經營者は不斷に將來の狀況の變化を察知し、最も有利なる價格を以つてこれを行ふのであるが、購入せられたる原材料價格が其の後に變動することが正當に豫想せられてゐる、場合もあるし、或は全然偶然的に生じ來ることもある。其の變動に基付く經營成果への影響は管理機能に歸せられるとは必ずしも斷言し得ないが、全然其の圏外にあると斷ずることも出來ない。この利益が經營成果を構成する一要素として認め得るとしても、これを後の部門機能の經濟性による影響と混在せしめることは、其の何れをも明瞭になし得ない嫌を生ずるが故に價格差勘定の利用によつてこれを個別に成果計算中に表明せしむることが必要となるのである。もとより企業の性質により、其の使用原材料の價格が一定或は徐々にしか變動しない場合に於いては敢て其の必要を見ないであらう。これに關する例は後に示さう。

さて前述の樣に經營成果計算は經營給付の確定を通して、經營活動の結果を批判し、經營の維持と發展に對する最も重要なる計算的資料を提供せんとするものである。而してこれが爲めに前述の樣に成果そのものゝ性質に就いて正しい認識を持つことを要すると同時に、其の計算結果を出來得る限り短期に作成することを要する。蓋し其の作成が普通の金融會計算の決算に於ける如く一年或は半年を一期として行はるゝときは、其の間に社會經濟内に生ずる諸變動によつて經營給付の市場に於ける相對的重要性は大なる變化の蒙むることあるべく、他面、經營内に就いて見ても組織要素の構造の變動によつて原價關係に變化を生じ、斯くしてかゝる長期間後に於ける成果の計算は内外の諸變動に適應する合理的諸政策の採用を遲滯せしむべきは明かである。併しながら他面これを餘りに短期に區切るときは經營の全結果を知るためには幾多の假渡、假受等の限界勘定の錯綜を生ぜしめ技術的に困難を伴ふのみならず、前述の如き經營内外の諸變動に適合する所以でもない。故に、半年一年以下の四半期、月次、週次、日次計算等は何れも短期成果計算と呼ばるべきものではあるが、普通は月次計算を以つて短期計算の代表的形體としてゐる。蓋しこれによつて、景氣的季節的其の他の諸變動を計算に反映せしめるのみならず、經營組織自體の内的變化にも適應し得るが故である。勿論こゝに謂ふところの短期成果計算は經營成果計算であり、從つて金融會計に於いて構成せられる短期成果計算とは必ずしも一致するものではない。後者は寧ろ、金融單位としての經營の資本の流動性を維持する見地より作成せられるが故に經營成果計算を其の一要素として包含するとゝもに更に中性的諸費用收益をも包含するものである。兩者の關聯について後に若干觸れるけれども、兩者はかく本來の目的を異にしてゐるのであつて、こゝに於いては專ら前者を中心として論ずることゝする。

以上述べたところより明かなる如く、短期經營成果計算に於いて要求せられる給付の經濟性の確定は次の如き諸項目の確定を月次的行ふことをもつて内容とするものであると考へられる。

綜合機能の經濟性……原價總額と價格の關係の確定

部門機能の經濟性……豫定・實際場所原價の關係の確定

操業度の影響……固定・比例原價の確定

景氣變動の影響……計算價格と實際價格の價格差の確定

さて現在行はれてゐる短期成果計算の形式はこれを大體左の三種に分ち得ると考へる。

一、原價計算的短期成果計算

二、金融會計月次決算としての短期成果計算

三、經營會計に於ける月次成果計算

これ等のものは各種企業部門により、又各部門内に於ける企業の特質に應じてそれ〴〵利用せられ得るところのものであり、且つその中一のものが單獨に用ひられることなく、他のものと相合して利用せられることもある。然し、一般的に云つて、以上の三個の方法は經營成果計算の發展の段階を示してゐる樣に考へられるからして、次節以下に於いて各々別個のものとして、其の内容を具體的に說明することゝした。

註一　Schnettler: Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, S. 173. 本計算に於いては製造勘定製品勘定に於ける計算價格と實際原價とが一致してゐる如くに訂正した。

二

原價計算を基礎として各の給付の成果を計算し、一箇月間に於ける成果總額を計算する第一の方法は短期經營成果計算中最も容易なる方法である。この方法は原價計算制度が完備してゐる限り至極簡單なる帳簿組織を以つて工業經營に利用せられるのみならず、多量生產の行はるゝ小規模經營に於いても最も多く採用せられるところである。即ち後者に於いて總ての給付は大體同一なるが故に敢て箇々の原價計算を行ふ必要なくこれを總括的に決定し得るが故である。綜合原價計算法のとられる場合は次の例に示す如くである。

生產額	2000箇	原價	180,000,—	=	90,—箇當
販賣額	700 〃	〃	100,—	=	70,000,—
	300 〃	〃	120,—	=	36,000,—
	500 〃	〃	130,—	=	65,000,—
	1,500箇			=	171,000,—

期間利益 = 1500×24=36,000—　　平均利益　24,—箇當

（註一）

云ふ迄もなく前記原價中に經營間接費及販賣費の包含せられてゐない場合はこれより差引べきは明かである。更に附加原價計算後に於いては、次の例を擧げ得る。

	a	b	c	d	e	f
生產品				2	1	4
直接費	25	33	27	18	24	36
販賣費	63	38	29	19	28	43
總利益	8	5	2	1	4	7 = 27
間接費						

月次純利益……$\frac{14}{13}$　（註二）

これを各製品毎に分割表示するときは機能の統制は一層合理的となる。例へば左の如きである。（註三）

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
註文番號	原料費	賃銀	賃銀附加	準備諸費用	計	販賣額	總利益	販賣費用	原價計算利益
116	40,000,—	25,000,—	37,500,—	2,000,—	104,500,—	130,000,—	25,500,—	10,000,—	15,500,—
119	30,000,—	20,000,—	30,000,—	2,000,—	82,000,—	100,000,—	18,000,—	4,000,—	14,000,—
131	110,000,—	80,000,—	60,000,—	4,000,—	254,000,—	280,000,—	26,000,—	6,000,—	20,000,—

こゝに現はれてゐる計算方法自體は至極簡單なるものに外ならない。然しながら唯だ問題となるのはこゝでは月々に其の生產原價を決定し得ることが必要となるが、これが如何にして可能となるかである。原價要素中には必ずしも容易に月々の計算の行はれ難いものがあるが故にかゝる要素の計算形式はこれを適宜に變更することを要するは云ふ迄もないところである。例へば原料の如きは常に問題となるところである。現在の如き科學的進步の旺盛なる時代に於いては綜合原價計算の行はるゝ如き大量生產にも單一の原料のみ用ひられること尠く、多數の主要原料、副原料を要するが故に、其の使用量の確定は單一の方法を以つてすることは困難である。蓋し其の使用量は必ずしも使用と同時に明確にせられる如き性質のものではなく屢々一定期後に於ける在庫量の計算を以つてするか或は豫め一定量を見積ることによつてのみ計算せられ得る如きことは避け得ざるが故である。現在の原料使用量確定法はこれを大體、棚卸法、繼續記入法、逆行計算法、銷却法となし得るのであるが、この中棚卸法の如きは一定期間後にこゝでは一箇月後に其の在庫量を調査してのみ使用量が確定せられる。斯樣な短期間に棚卸の行はるゝのは其の原料の性質上全然不可能なる場合もある。唯だ當該原料が液體の如きであつて、倉庫に陳列しある原料容器を敢て度量衡器を使用することなく單に觀測して在庫額を測定し得る如き場合にはこの方法が用ひられよう。然しながらこの場合に於いても棚卸が普通の週日に經營時間中に行はるゝことは甚しく不便であるからして、休日を利用するに至るべく、而してこれが果して月末に來るか否かも問題である。從つて短期成果計算を行ふとすれば勢ひ、從來かゝる棚卸法の採用によつて確定せられねたるものは、これを何等か他の方法に改めることが實際に必要となり來るであらう。繼續記入法は別に進行計算或は差引計算とも稱せられる。使用に應じて其の量及び價格は直ちに出庫票に記入せられて原料元帳より使用量は直ちに落されて、其の殘高は差引計算によつて容易に確定せられるからして、月次に原價を確定するには適當なる方法たることは明かである。然しながら、個々の使用量に就いていかなる價格を以つて評價するかは必ずしも決定しないからして、こゝに問題が生ずることゝなる。この際帳簿價格か時價置換價格か何れかゞ利用せられる。後二者の利用せられる際には帳簿上價格差が生ずるからして、月次成果計算に於いて當該差額は適正に修正することが必要となる。更に一定の製品の出來高に應じて其の幾割かを原料として計算することも出來る。生產統制の完備してゐる場合には斯樣な方法は既に比例原價の決定に對して利用せられ得るものであり、且つこれによつて其の使用を十分に統制することも出來る。この方法も前の繼續計算と同樣に短期に原價を決定する上に有效な方法である。然しながら、營業度の增加とゝもに比例する原價はこれによつて有效に決定せられ得るところなるも、然らずして營業度と何等の關係なき間接固定原料の如きはこの方法を利用し得ないと云ふ迄もない。然る場合には、一定の經營統計を基として、年次の當該費用を確定してこれを毎月に區別する銷却法

或は十二分法又は六分法を以つてすることゝなる。かゝる際には實際支拂額と當該割宛額統計との差とは年次成果計算上で整理する外はない。前述した棚卸法の利用せられてゐる原材料に就いては、その主要原料として比例的に增減するものなればこれを繼續記入法或は逆行計算法に改めることを要するし、若し間接費の性質を有するものなるときは銷却法を採用することが必要となるであらう。（註四）

要するに本法に於いては經營に於ける製造機能を單に製品に化體したる局面より綜合的に觀察しこれが經濟性を確定せんとする目的に出でたものであるからして、次の樣な諸點は自から閑却せられる傾きがある。第一に本期中に投下せられたる原價にして未だ完製品たらざる仕掛品が如何なる狀態に存するか、又完製品にして未だ販賣せられざるものが如何に其の經濟性を確定せられるか、二、部門機能に就いて其の經濟性を決定するが爲めに如何なる特殊の手段を用うるか、三、全資本運動に對して製造活動が如何なる關係に立つてゐるか等がこれである。併しながら、本法は從來の帳簿記入の方法を若干改正することによつて、月次原價計算を確定する限り容易に行ひ得るところであり、一度これが精密に行はるゝときは販賣額より容易に成果の主要部分を確定することを得るが故に小規模製造企業に於いて廣く利用せられるところであると考へられる。

註一　Beste: Die kurzfristige Erfolgsrechnung, Leipz. 1930. S, 141.

註二　Beste: a. a. O. S. s. 141.

註三　Schnettler: a. a. O. S. s. 178.

註四　Schmalenbach: Monatliche Gewinnrechnung in Theorie u. Praxis der Monatlichen Erfolgsrechnung. S. 19-20.
Schmalenbach: Selbstkostenrechnung u. Preispolitik S. 127-133.

三

さて以上述べたところは經營成果計算を行ふに當つて、其の基礎となる數字を諸勘定より取り來るとしても、然も、其の計算の方法は全く任意的であり、且つ、計算が正確であるかどうかに就いて別に勘定的統制を受けるものではない。即ちこの方法は年次計算とは勘定的に何等の關係のない特別計算である。これに對して勘定的統制を加へんとすれば、必然的に何等かの形體に於いて年次成果計算と結び付くことを要する。蓋し年次成果計算は簿記の本體を構成し、資本運動のあらゆる轉還形態に對してそれ〴〵勘定科目を與へ、究極に於いて其の運動の總括的結果を自動的に證明する組織を有するが故に、短期成果計算を其の組織の一要素として取り入れる場合は、企業全運動の總括的成果計算への關聯を必然的に生じ勘定的統制の支配を受けざるを得なくなるからである。

而してこの關聯の仕方はもとより單純一樣ではない。其の仕方はこれを大體に於いて二に分ち得る。一は計算制度中に特に經營計算を分離することなく、或は其の必要なき場合、年次計算を單に短期即ち大體一ケ月毎に形式的に締切り其の殘額を總計する方法である。もとより、この方法は年次成果計算自體の縮圖であり、それ故に、兩者の關聯を明かになし得るとゝもに、全資本運動に對する經營活動の意義を捉へる上に便利である樣に考へられる。殊に所謂中性收入費用はもとより月々發生し來るところなるも、計算上實際に記入額の生じ來るは年次末に屬する

こと多きが故に、月次計算中この種のものに適當の考慮を加へこれを出來得る限り、區別して表明するに、於いては、短期經營成果計算として可成り有效に利用せらるべきは云ふ迄もない。然しながら、この方法に於いては經營機能の總括的結果は明かになし得るも、これを其の部門機能について明瞭になし且つ、前述の如き營業度、景氣變動の影響に就いての計算は、前述せる原價計算的特殊計算と同一であり、この點に於いて特に勘定的統制を加へることは出來ぬ。これが目的を遂行するには經營計算制度それ自體の整備をまつことを要する。吾々はこれを第二の方法として區別して後に論ずる考へである。

先づ第一の方法に就いて一層詳しく考察しよう。この方法には二つの計算局面が考へられる。敢て說明する迄もなく年次計算に於ける成果計算は、一面に於いて貸借對照表を通じて、他面、損益計算を通じて確定せられてゐるからして、年次計算を短期に形式的決算することも結局この二つの局面に照應して行はれることゝなる。即ち前者は、一定期間內に生じ來れる財產價値の變動と、自己及び他人資本に生じ來れる變動とを對立せしめて、前者の超過額を利益とし、後者の超過額を損失として表明し、更に又後者は其の期間中に於ける成果に直接關係する諸勘定の對立であつて、其の成果を決定し、前者と其の結果を等しくするに至ることは一般によく知られてゐるところである。即ち前者は、一定期間後に於ける貸借双方の變動の總結果を表明するが故に、其の過程に於ける繼續は何等明かにせられてゐない。されば、これを距離計算と云ふことも出來よう。（註一）成果計算としてのこの種の貸借對照表の意義は餘り重大なるものではない。蓋し、本表だけを以つてしたのでは成果の源泉に迄遡ることは困難であるが爲めであり、且つ、これを經營上、資本の流通性維持の目的に使用するに際しても、經營の規模に格別の變動なき限りは、特に費用多きこの種の方法によらずとも、若干の金融勘定の利用によつて十分に其の目的を達し得るからである。これに反して、後者即ち損益計算は運動計算とも呼ぶことが出來、其の意義は一層大である。蓋し、この種の短期損益計算に於いては經營利益と營業利益とは區別して表明せられるからである。即ち前者は原價或は標準原價と販賣額とを關聯せしむることによつて確定せられるとゝもに後者は經營以外の諸金融的景氣的損益を明瞭ならしむる。これ等兩者を併用せるベルグマイヤーの揭ぐる例を次に示さう。（註二）

勘定科目	一月一日開始貸借對照表	一月に於ける增加減少	一月末に於ける殘高對照表
株式資本金	3,000,000,—	—	3,000,000,—
積立金	80,500,—	—	80,500,—
利益積立金	9,500,—	—	9,500,—
土地	200,000,—	—	200,000,—
建物	400,000,—	—	400,000,—
蒸氣機關ダイナモ管理裝置	680,000,—	—	680,000,—
線路車輛	1,300,000,—	—	1.300,000,—
修繕工場	101,000,—	—	101,000,—
諸權利	300,000,—	—	300,000,—
設備增設	—	3,480.—	3,480,—

同銷却	—	—	—	16,000,—	—	16,000,—
原料	50,000,—	—	38,400,—	28,000,—	60,400,—	—
燃料	20,000,—	—	5,000,—	4,400,—	20,600,—	—
制服及裝置	2,000,—	—	560,—	460,—	2,100,—	—
賃銀俸給	—	—	36,000,—	36,000,—	—	—
長期間接費	—	—	—	1,270,—	—	1,270,—
勤務保證金	12,000,—	—	100,—	—	12,100,—	—
制服內拂金	400,—	—	260,—	250,—	410,—	—
銀行	42,400,—	—	35,900,—	—	78,300,—	—
現金	2,000,—	—	142,200,—	139,635,—	4,565,—	—
借拂金	200,—	—	—	100,—	100,—	—
借受金	—	8,000,—	320,—	—	—	7,680,—
借入金	—	—	—	2,400,—	—	2,400,—
保證金	—	12,000,—	—	100,—	—	12,100,—
殘高	—	—	—	33,605,—	—	33,605,—
	3,110,000,—	3,110,000,—	262,220,—	262,220,—	3,163,055,—	3,163,055,—
運賃收入	—	—	—	125,000,—	—	125,090,—
定期券同	—	—	—	15,000,—	—	15,000,—
其の他同	—	—	—	1,500,—	—	1,500,—
特殊國際費用	—	—	105,645,—	250,—	105,645,—	250,—
一般費用	—	—	2,500,—	—	2,500,—	—
減価	—	—	33,605,—	—	33,605,—	—
	—	—	141,750,—	141,750,—	141,500,—	141,500,—

以上の例に於いて見らるゝ如く、此種の計算法の最も適合するは、交通經營の樣に、月々に其資產負債の狀態が變動するとしても、それは狹少なる限界內にあり、從つて、存在勘定の確定も敢て複雜なる棚卸法によることなく、帳簿上の殘高計算を以つてよく遂行し得る場合に於いて然りであると考へられる。これに對して製造經營に於ける如く、原材料が製造過程にあり、仕掛品の形體をとるものに於いては、かゝる仕掛品の評價は遙かに複雜なる問題となる。これを月次的に確むるに當つてはもとより各經營場所に於いて現物に就いて確定することに困難なるべく、單純なる計算的棚卸額を利用することを要することは明かであつて、かゝる際には實際に年度末に於いて行はるゝ棚卸額と比較してこれを是正する手續をとることを要するは免れ得ざるところである。然しながら、製造經營中にあつても綜合原價計算法のとられる大量生產の行はるゝ經營と、附加原價計算法のとられる特殊製品の生產の行はるゝ經營が存するが前者にあつては、例へ生產過程が多少複雜なる場合に於いても、生產品の各原價の物理的性質は同一なるが故に、投下せられる費用は總て間接費の如く考へられる。從つて仕掛品の價額を確定するに當つても、總投下費用より製品中の費用を全體として差引きたる殘額として總括的に示し得るのであるからして、計算上の棚卸

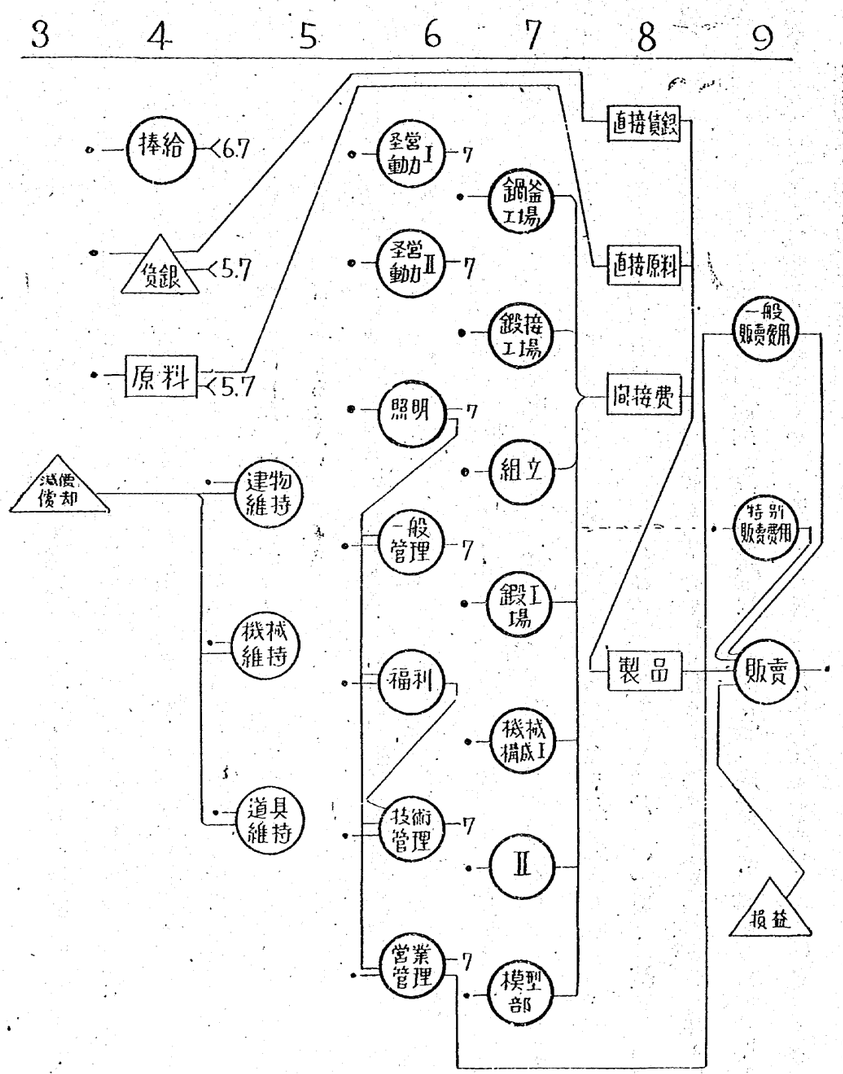
原価種目							經營場所						製品			
Ⅱ		Ⅲ		Ⅲ			A		B		C					
銀		修繕		間接費			製品販賣勘定									
—	—	3,000,—	—	7,500,—	—	1 開始棚卸	9,000,—	—	11,400,—	—	6,700,—	—	3,500,—	—	—	—
—	—	5,300,—	—	21,500,—	—	2 原料購入と分配	85,600,—	—	78,000,—	—	62,000,—	—	—	—	—	—
0,000,—	300,000,—	10,700,—	—	23,300,—	—	3 賃銀	126,700,—	—	82,600,—	—	53,400,—	—	1,000,—	—	—	—
—	—	4,700,—	24,900,—	2,400,—	—	4 修繕費(外部)	9,300,—	—	7,200,—	—	5,800,—	—	200,—	—	—	—
—	—	2,500,—	—	68,700,—	108,500,—	5 間接費及補助經營	32,400,—	—	43,600,—	—	30,000,—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	6 經營A	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	45,000,—	—	—	—	—	45,000,—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	b BCへの移動	—	202,000,—	6,900,—	—	195,100,—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	7 經營B	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	—	—	205,000,—	—	—	205,000,—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	b ACへの移動	4,300,—	—	—	8,000,—	3,700,—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	8 經營C	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	—	—	—	—	327,000,—	327,000,—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	d ABへの移行	1,800,—	—	3,400,—	—	—	5,200,—	—	—	—	—
—	—	—	300,—	—	2,500,—	9 副産物	—	3,000,—	—	1,500,—	—	900,—	—	—	9,000,—	—
—	—	—	—	—	—	10 販賣額	—	—	—	—	—	—	—	—	—	640,000,—
—	—	—	—	—	—	〃 原價	—	—	—	—	—	—	—	560,000,—	560,000,—	—
—	—	—	—	—	—	副産物販賣額	—	—	—	—	—	—	—	—	—	96,000,—
—	—	—	—	—	—	販賣費用	—	—	—	—	—	—	—	—	27,800,—	—
0,000,—	300,000,—	26,200,—	25,200,—	123,400,—	111,000,—	11 中間貸借對照表	269,100,—	250,000,	233,100,—	214,500,—	356,700,—	333,100,—	613,200,—	560,000,—	596,800,—	649,600,—
—	—	—	1,000,—	—	12,400,—	計算棚卸	—	19,100,—	—	18,600,—	—	23,600,—	—	53,200,—	52,800,—	(利益)
						12 棚卸による統制										
—	—	1,000,—	—	12,400,—	—	計算棚卸	19,100,—	—	18,600,—	—	23,600,—	—	53,200,—	—	—	52,800,—
—	—	—	1,000,—	—	12,200,—	實際棚卸	—	18,800,—	—	18,100,—	—	23,800,—	—	53,200,—	—	—
—	—	—	—	—	200,—	評價誤差	—	300,—	—	500,—	200,—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	〃 製品勘定へ	—	—	—	—	—	—	1,100,—	200,—	—	—
—	—	—	—	—	—	販賣費	—	—	—	—	—	—	—	900,—	900,—	—
—	—	—	—	—	—	利益	—	—	—	—	—	—	—	—	51,900,—	—
—	—	1,000,—	1,000,—	12,400,—	12,400,—		19,100,—	19,100,—	18,600,—	18,600,—	23,800,—	23,800,—	54,300,—	54,300,—	52,800,—	52,800,—

原價種目 I 原料		II 賃銀		III 修繕		III 間接費			經營場所 A		B		C	
80,000,—	—	—	—	3,000,—	—	7,500,—	—	1 開始棚卸	9,000,—	—	11,400,—	—	6,700,—	—
250,000,—	252,400,—	—	—	5,300,—	—	21,500,—	—	2 原料購入と分配	85.600,—	—	78,000,—	—	62.000,—	—
2,300,—	—	300,000.—	300,000,—	10,700,—	—	23 300,—	—	3 賃銀	126,700,—	—	82,600,—	—	53,400,—	—
—	—	—	—	4,700,—	24,900,—	2,400,—	—	4 修繕費(外部)	9,300,—	—	7,200,—	—	5,800,—	—
—	—	—	—	2,500,—	—	68,700,—	108,500,—	5 間接費及補助經營	32,400,—	—	43.600,—	—	30,000,—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	6 經營 A	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	45,000,—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	b B C への移動	—	202,000,—	6,900,—	—	195,100,—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	7 經營 B	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	—	—	205,000,—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	b A'C への移動	4,300,—	—	—	8,000,—	3,700,—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	8 經營 C	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	a 完成品	—	—	—	—	—	327,000,—
—	—	—	—	—	—	—	—	d A B への移行	1,800,—	—	3,400,—	—	—	5,200,—
—	800,—	—	—	—	300,—	—	2,500,—	9 副產物	—	3,000,—	—	1,500,—	—	900,—
—	—	—	—	—	—	—	—	10 販賣額	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	〃 原價	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	副產物販賣額	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	販賣費用	—	—	—	—	—	—
332,300,—	253,200.—	300,000.—	300,000,—	26,200,—	25,200,—	123,400,—	111,000,—	11 中間貸借對照表	269,100,—	250,000,	233,100,—	214,500,—	356,700,—	333,100,—
—	79,100,—	—	—	—	1,000.—	—	12,400,—	計算棚卸	—	19,100,—	—	18,600.—	—	23,600,—
								12 棚卸による統制						
79,100,—	—	—	—	1,000,—	—	12,400,—	—	計算棚卸	19,100,—	—	18,600,—	—	23,600,—	—
—	79,000,—	—	—	—	1,000,—	—	12,200,—	實際棚卸	—	18,800,—	—	18,100,—	—	23,800,—
—	100,—	—	—	—	—	—	200,—	評價誤差	—	300,—	—	500,—	200,—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	〃 製品勘定へ	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	販賣費	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	利益	—	—	—	—	—	—
79,100,—	79,100,—	—	—	1,000,—	1,000,—	12,400,—	12,400,—		19,100,—	19,100,—	18,600,—	18,600,—	23,800,—	23,800,—

額の確定は比較的簡單である。最もこの場合に於いても實際棚卸額との差額はこれを年度末に修正することを要する。これに對して、特殊製品の製造に於いてはかゝる總括計算は以上の如くに簡單には行はれない。蓋し製品原價を構成する直接費間接費は各製品についてその額を異にするか、或は又其の比率を異にすることもある。從つて、仕掛品の計算上の棚卸額の決定に於いては、各注文製品に就いて、其の直接費—直接資料、直接賃額、及び間接費—が幾何なるかを決定するにあらざれば計算上の正確を期し得ないのである。こゝに於いて綜合計算法に於けるとは別に更に一層複雜なる勘定構成を要することゝなる。我々は先づ、綜合原價計算法の行はる場合に於ける月次成果計算、計算上の棚卸に於ける其の修正を次の一例について見よう。（註三）

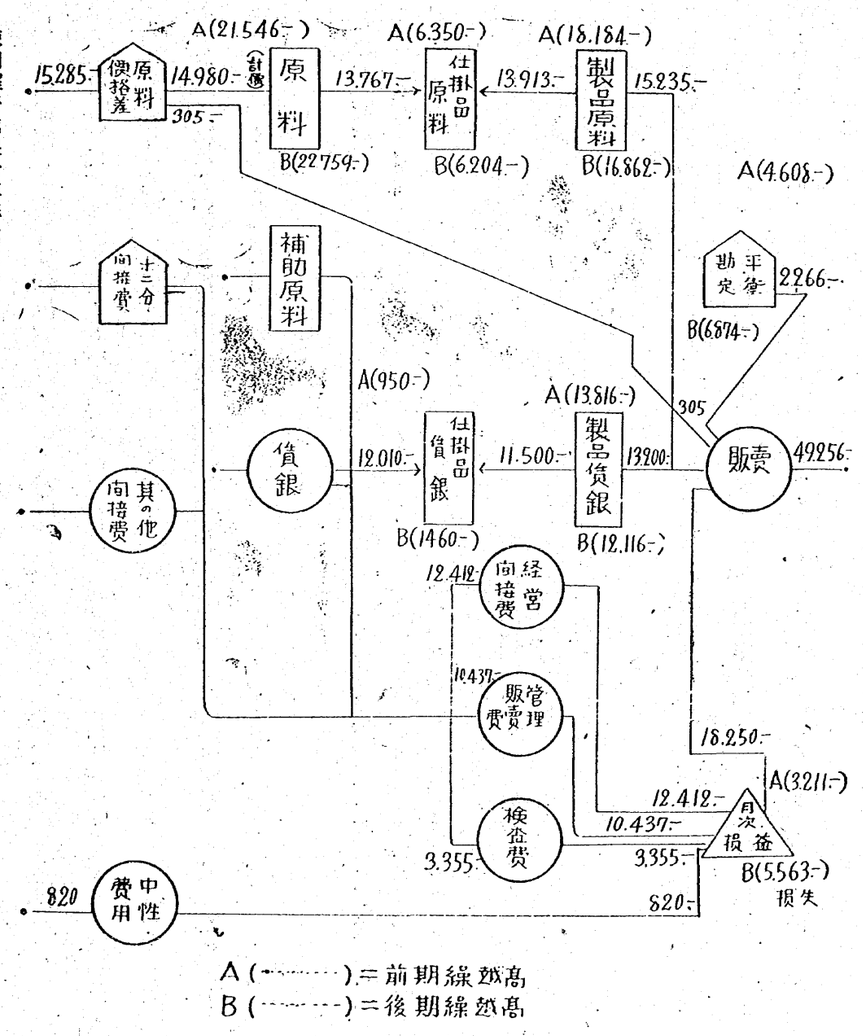
別表に示したる如き、A、B、Cそれ〴〵の部門に於ける個別原價は綜合計算法を以つて容易に確定せられるが故に、他の時期及び經營との原價の比較を通して部門機能を確め得ることゝなる。又棚卸による統制は半年或は四半期毎に於ける實數の調査によつて、其の計算額との差は表中に見る如く、商品勘定に轉記して是正することゝなる。本表はシエアー・ブリオンが嘗て其「簿記及貸借對照表論」（Schär n. Irion; Buchhaltung n. Bilanz）に於て示したところであつて、彼は其の一々の勘定に就いて說明したる後、次の樣に決論してゐる。「上揭の中間貸借對照表は經營簿記に於ける勘定を包含するに始まる。全貸借勘定及び純粹利益を二重證明せんとする完全なる中間貸借對照表を作成せんとするが爲めに、上揭の計算は重要なる根據を提供するものである。……かゝる全體としての純粹な在高勘定或は損益勘定たる全勘定を財產及び損益對照表として形式的中間對照表の形體を以つて表示せんとすることは僅に一歩を進むれば足りる。然しながら、あらゆる工業家の主要なる興味は上揭の中間對照表に集中せられてゐることは强調せざるを得ぬ。彼は何よりも先づ、製造に於いて運用せられてゐる其の財產が如何なる狀態に於いて存在し、幾許の成果を齎し、幾何の原價に當るかゞ正確に計算せられ居るや否やを知らんとするであらう。これに對して上表は完全に決論を與ふるものである」と。（註四）彼の云ふところの財產及び成果對照表は其の手續に於いて種々あるべしと雖も、結果に於いて既に示したるベルグマイヤーのそれと大差なく、且つ、其の重要性は乏しきを以つてこゝにはこれに就いて言及せざることゝする。

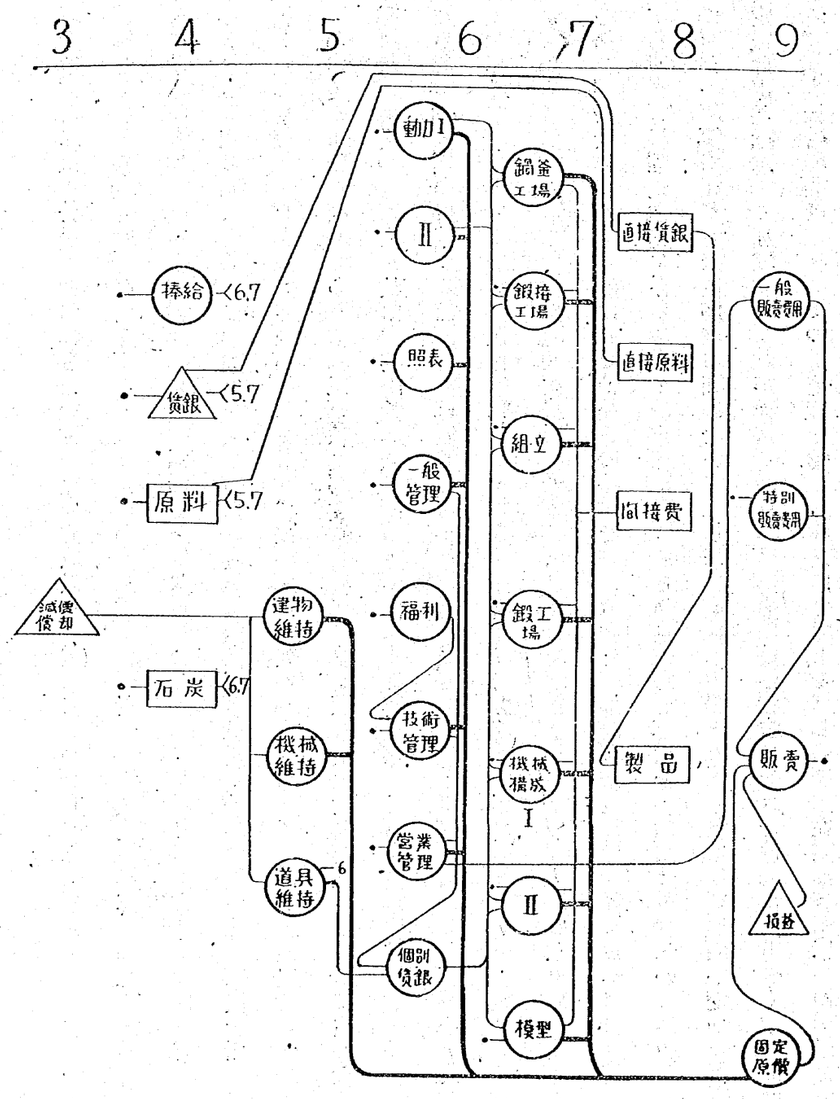
さて以上は綜合原價計算法の行はるゝ如き經營に於けるものであるが、附加原價計算法のとらるゝ如き場合に於いては既述の樣に稍々複雜となるを免れぬ。蓋し、本法の行はる經營に於いては、製品は格別の性質を有するが故に、原價元帳に於いてそれ〴〵別個の勘定を有し、其のもとに原料賃銀の直接原料、及び間接費が集合せられる。從つて、仕掛品總勘定に於いては原料、賃銀及び、間接費がそれ〴〵區別對立せしめられ、これ等の額が月々生產の進行とゝもに明確にせられることによつてのみ、各製品の價格は原價計算部に於いて明確にせられるとゝもに、仕掛品そのものゝ價値も直接に確定し得て、月次計算を行ひ得るが故である。計算の一般的手續き即ち原價種目勘定より場所、製品への移行に於いて、直接費が場所を經由せずして直ちに仕掛品勘定に移行するは往々見られるところである。とにかく、仕掛品勘定中に、前述した、直接原料、直接賃銀、間接費の三種を區別してゐることは附加原價計算法に於ける月次成果計算の特色であると解せられる。これに關する一例を左に揭げよう。（註五）



さて以上述べた諸例に於いては何れも、給付の綜合的成果を確定して其の經濟性を知るとゝもに、他面各の部門費用を計算して其の各機能の經濟性を確定することにあつた。これに對して操業度の影響を分離する爲めの計算的處置は先に示したる如く固定原價と比例原價の區別を明確ならしむることである。この方法を特に重視し、價格政策上の要求をも同様に充たす爲めに、固定原價を特に販賣勘定或は損益勘定に於いて他の比例原價と對して示すことを推稱したるものシュマーレンバッハである。左に彼の勘定圖表の一を示さう。其の計算過程は前例（　）に示せるところのものと稍々同一であり唯固定原價を別に綜合し、これを販賣費用、特別費用とゝもに販賣勘定より差引ける點に於いて異つてゐるが故に、其の計算額の配列は別に示す必要もないであらう。（註六）

最後に景氣變動要素の排除は如何にして可能であるか。これは云ふ迄もなく原料に對して計算價格を使用することである。斯くすることによつて、價格變動より生じ來る影響の經營機能の作用の結果と混淆することを防止し得るは明かである。然しながら、この問題は嚴密に云ふ時は二つの局面を示してゐる。それは刻々に購入する原價價額と、原料を經營内に搬入する際の計算價格との差がその一である。他面經營内には大體に於いて月々其の在高を等しくする所謂原料固定在高が存する。この在高に就いても勿論一定計算價格が使用せられるのであるからして其の在高の月初の計算價格が月末に迄至る間に於いて生じ來れる實際市場との價格差はこれを價格變動の影響として販賣勘定或は損益勘定より加減することが妥當であらう。即ち價格の騰貴はそれだけ利益たるべく、低價は損失を招來する。然も經營機能はこれによつて何等影響せられないのである。此の固定在高は普通單一の形態をとること


A(21.546-)
A(6.350-)
A(18.184-)
15.285-
原料
價格差
14.980-
(計價)
原料
13.767-
仕掛品原料
13.913-
製品原料
15.235-
305-
B(22.759-)
B(6.204-)
B(16.862-)
A(4.608-)
十二分間接費
補助原料
平衡勘定
2.266-
B(6.874-)
A(950-)
A(13.816-)
305
其の他間接費
賃銀
12.010-
仕掛品賃銀
11.500-
製品賃銀
13.200-
販賣
49.256-
B(1.460-)
B(12.116-)
12.412-
経営間接費
10.437-
管理販賣費
18.250-
A(3.211-)
12.412-
月次損益
10.437-
検査費
3.355-
3.355-
B(5.563-)
損失
820
中性費用
820-
A(……)=前期繰越高
B(……)=後期繰越高


3
4
5
6
7
8
9
動力I
II
鍋釜工場
鍛接工場
直接賃銀
直接原料
捧給
6.7
賃銀
5.7
照表
組立
一般管理
間接費
一般販賣費用
原料
5.7
特別販賣費用
減價償却
建物維持
福利
鍛工場
石炭
6.7
技術管理
機械維持
機械構成
製品
販賣
I
營業管理
道具維持
6
II
損益
個別賃銀
模型
固定原價

なく、原料、仕掛品原料、製品原料勘定の各殘高の形體を以つて表はるゝが故に其の取扱には特にこれ等諸勘定殘高を綜合して價格の變動を除去することが必要となる。更に又種々なる原料を使用する場合にはこの手續は更に複雜となるは當然である。右に一例を示して考察しよう。（註七）

さて上表に於いて特に問題たり得るのは、平衡勘定の利用である。本勘定は前述の、固定在高に對する價格の影響を簡明にするものであるが、今この平衡勘定の內容を見ると、次の如くである。

平　衡　勘　定

二月の殘高	6,874,—		6,874,—

（換　算）

一月よりの殘高（原料勘定中には1K6,—にて計算せられあるも時價は5,40なり。故に二月初めの計算價格による殘、7680K. @6.—, 46,080,—は@5,40 — 41,472,—となり其の差）……4,608,—

操業損失（二月末の價格は5,10なる故に、期末殘高の計價格による45,825,—は38,951,—と換算せられる其の差）……2,266,—

6,874,—

原料殘高は三種の形態に於いて存在してゐる。第一は原料それ自體として倉庫中に存在する。この種のものは原料勘定に相當する。第二のものは仕掛品中に存する原料にして其の出入何れも一定の計算價格による。第三のものは製品中存在するものである、即ち製品にして未だ販賣せられず、在庫品の形體をとれるものゝ中に存在する。今これ等三勘定の期首繰越額と後期繰越額を見るに、左の如くである。

	一月末	二月末
原料	21,546,—	22,759,—
仕掛品原料	6,850,—	6,204,—
製品原料	18,184,—	16,862,—
	46,080,—	45,825,—

今一月初めの殘高を41,214,—とし、其の單位價格、6,—を計算價格として全年に適用することを決定したとする。然るに一月末の價格は5,40とし、二月末は5,10とすれば、この價格低下を月次貸借對照表に適當に考慮することを要するのである。

一月初期	6869K	に對して	41,214,—	差額
一月末期	7680K	〃	41,472,—	4,608,—
二月末期	7637,5K	〃	38,951,—	6,874,—

るこゝに於いて平衡勘定は左の如くなる。

平　衡　勘　定

1/30	殘高	4,608,—	1/1	殘高 ／ 販賣勘定 4,608,—
2/28	殘高	6,874,—	1/31	4,608,—
			2/1	殘高 4,608,—
			2/28	販賣勘定 2,266,—
			3/1	殘高 9,874,—

斯く用ひられたる場合の平衡勘定は修正勘定なるは明かである。其の貸方殘高の生ずるのは、價格が計算價格以下に低下することを示すものに外ならぬ。これに反して價格が上昇する場合には借方殘となりて、それだけ月次成果の增大を生ずることは明かである。かゝる考慮は特に原料の價格の上騰下落が急足に製品市場價格に、影響を與へ、其の間の損益が經營機能のそれと混同する惧れある場合に重要視せられるところである。

惟ふに現在の如き經濟統制の强化せられてゐる時代に於いては、購入價格、販賣價格は共に旣述の如き全國民經濟的立場より妥當とせられる水準を强制的に維持せしめられる傾向を有するが故に、從來の經營に見たる如き價格變動操業度の變動をより招來せられる收益の源泉は弱少とならざるを得ない。所謂選擇の經濟に對する配分の經濟は今後共愈々强化せられることであると考へられる、而しながら、經營の主要目標は其の組織の合理化し、經營機能の上昇に向ふことは爭ひ得ないところであり、機能の統制の爲めには、これを純粹の形態にて計算的に把握し、機能以外の他の諸要素の影響を確知し、これを判別し得る計算組織を要することは特に重要なる事項となるのではないかと考へられる。これを以つて結論に代へることゝした。

（十月廿三日稿）

註一　Schnettler; a. a. O. S. s. 178.

註二　Bergmeier; „Kurzfristige (monatliche) Erfolgsrechnung" in Theorie u. Praxis der monatlichen Erfolgsrechnung in Wirtschaftsleb:n. S. 18:.

註三　Schär u. Prion; Buchhaltung u. Bilanz S. 263.

註四　Schär u. Prion; a. a. O. S. s. 169.~

註五　Schmalenbach: Kontenrahmen Anlage 7

註六　Schmalenbach: a. a. O. S. Anlage 8

註七　Schnettler; a. a. O. S. s. 182-186. 本例は絹の加工經營に於いて採用せられてゐるもので、ケルン信托會社の報告せしものによる。