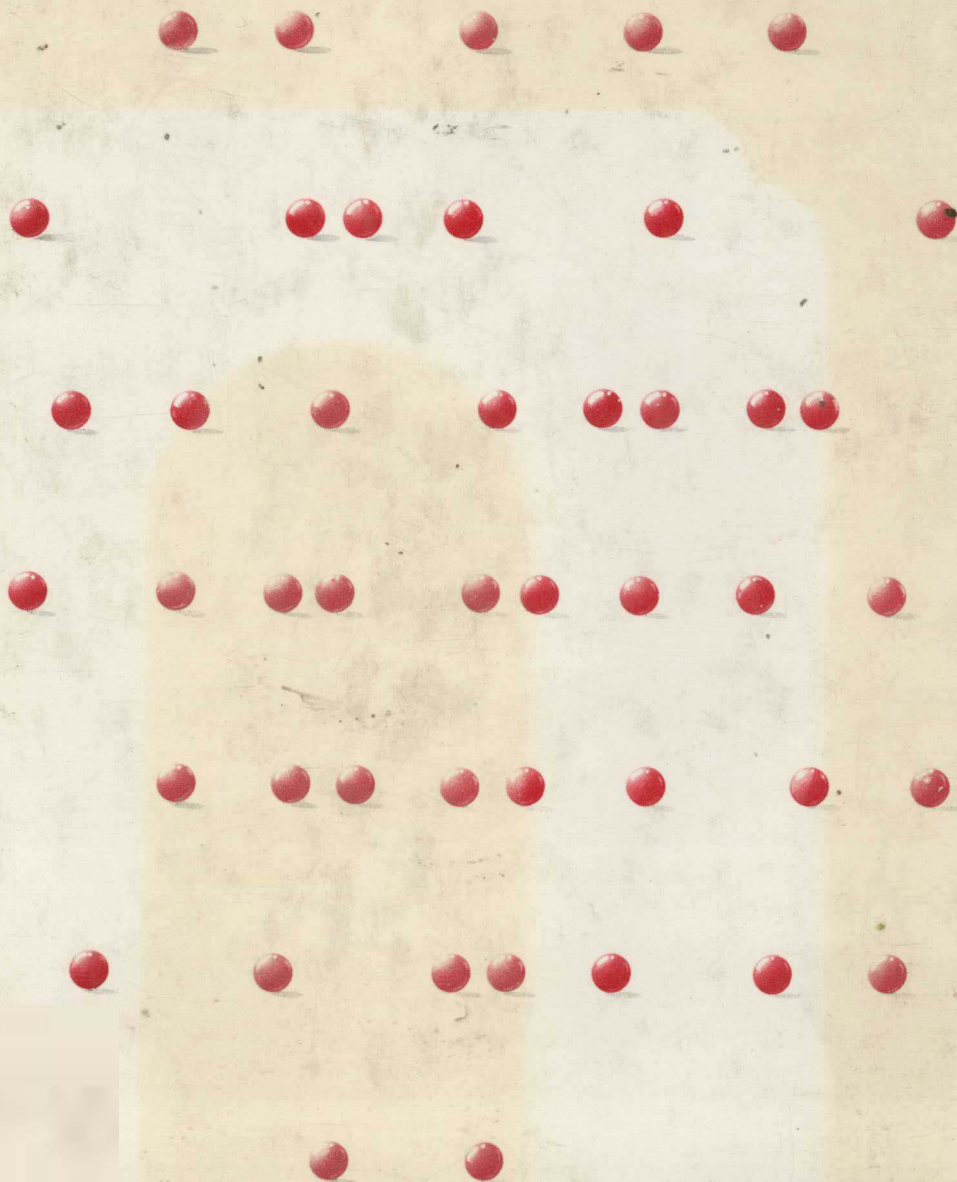


管理会計としての月次損益計算研究

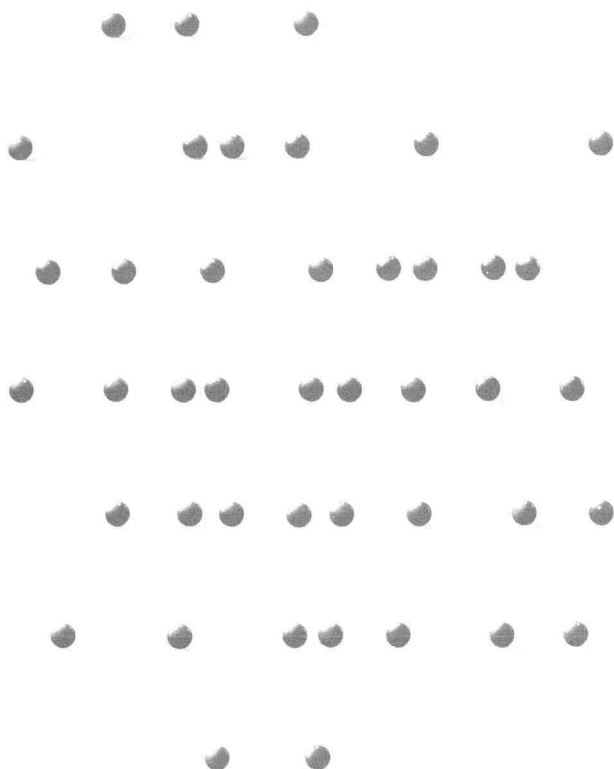
名古屋大学教授 経済学博士 可児島俊雄 著



実教出版株式会社

管理会計としての月次損益計算研究

名古屋大学教授 経済学博士 可児島俊雄 著



実教出版株式会社

著者略歴

か に し ま と し お
可 児 島 俊 雄

昭和5年愛知県に生まれ、昭和28年名古屋大学経済学部経営学科卒業、つづいて名古屋大学大学院では土岐政蔵博士に師事、ならびに神戸大学大学院では久保田音二郎博士に師事した。滋賀大学経済学部助手、講師、助教授および名古屋大学助教授を経て、現在名古屋大学教授。昭和41年「経営監査論」を主論文として、名古屋大学経済学博士の学位を授与される。昭和45年著書「経営監査論」により、日本会計研究学会賞太田賞を受賞、ならびに日本経営文献賞を受賞した。

日本経営学会会員・日本経営診断学会会員・日本会計研究学会会員・日本監査研究学会会員・通産省中小企業近代化審議会専門委員・中小企業庁特定産業競争力調査企画委員会委員・愛知県公害対策審議会専門委員・日本内部監査協会参与・日本コンサルタント協会参与・日本監査役協会経営監査研究会専門委員。日本会計研究学会評議員、および日本監査研究学会理事を兼ねる。

著書

「経営監査論」同文館 昭和45年
「簿記学概論」不二印刷出版 昭和49年
「現代監査制度論」同文館 昭和51年
「会計学要論」不二印刷出版 昭和52年
「現代会計学序説」不二印刷出版 昭和53年
「経営監査論」(古川栄一博士と共著)丸善 昭和49年

管理会計 としての月次損益計算研究

NDC 336.93

1982年10月20日 第1刷発行 定価 2,200 円

著 者 可 児 島 俊 雄
発 行 者 宇 野 豊 蔵
印 刷 中央印刷株式会社
製 本 株式会社若林製本工場

発行所 実教出版株式会社
東京都千代田区五番町五番地 〒102
電話東京(263)0111(大代表)振替東京4-183260

© T. KANISHIMA 1982

3063-2751-3205

序 文

現代企業の経営管理は、量的にもまた質的にも、益々重要になってきている。そこでは経営の指導性や批判性が、迅速に、そして継続的に評価・評定されなければならない。このような経営管理の内部的要請にささえられて抬頭してきた月次損益計算は、いわば生物における刺激機関にも等しく、真実性と迅速性をモットーにして経営管理会計の役割を第一使命としてきた。

管理会計としての月次損益計算の研究は、3部15章から構成されている。まず第1部では、月次損益計算の生成と発展を理解するために、現代企業の経営管理において真実な経営計算制度がきわめて重要であるところから、経営管理思考と経営計算制度の役割・使命を、期間損益計算の目的や、原価計算の目的から整理した第1章、総合的経営管理計算制度としての月次損益計算の問題提起から、とくに計算制度の迅速性と総合性への要請を明らかにした第2章、企業会計制度の中で、期間計算としての月次損益計算と管理会計としての月次損益計算の位置づけを整理した第3章、そして月次損益計算の機能的発展過程を分析した第4章をもって構成された。

つぎに第2部では、まさに管理会計としての月次損益計算の役割を明かにすることによって、月次損益計算の本質と機能を考察するために、月次損益計算の管理会計的諸特質を整理した第5章、月次損益計算の諸目的と本質的機能を、計算の枠組から理解した第6章、月次損益計算の基礎的計算構造から管理会計研究の一環として把握した第7章、そして企業会計制度における帰納的計算の特質と演繹的計算の特質を比較検討しながら、月次損益計算の具体的計算方式を整理した第8章ならびに第9章をまとめ上げた。

さらに第3部では、月次損益計算の方法と展開を明らかにするため、月次損益計算による成果分割と管理会計制度の特徴を整理した。そしてまず成果分割思考と月次損益計算の役割を分析して、敬愛する神のような月次損益計算の意義を理解した第10章、そのための計算方法と展開の諸事例を、計算

2 序 文

価格により、操業度の変化により、あるいは注文の構成関係によって例示 列挙した第 11 章、第 12 章、第 13 章、そしてその総合としての合理的勘定体系すなわちコンテンラーメンによる月次損益計算の展開を示唆した第 14 章、最後に比較基準年日による減価償却計算方法の月次損益計算への適用問題を考察した第 15 章をもって構成されている。

思えば著者が月次損益計算の研究に手を染めたのは、大学院入学と同時に恩師土岐政藏博士からのおすすめによってである。恩師の御指導よろしきを得て、とりあえず月次損益計算の研究成果をまとめたのは、著者の経済学修士論文として提出した昭和 30 年の春であった。その後さらに恩師久保田音二郎博士の御指導をもあわせ頂く光栄に浴して、幸い当該研究もさらに積み上げることができた。

先年、長期海外研究出張の機会に恵まれた折、西ドイツのケルン大学に留学し、シュマーレンバッハ講座の研究室の末席で研究を許されたとき、ミュンスターマン教授ならびにジーベン教授にも親しく御指導を頂くことができた。そして帰国後、いよいよこの研究をまとめて、改めて上梓しなければならないと決意し、幸いにもここに陽の目を見ることとなった次第である。最初の研究着手から満 30 年の歳月、月日の流れるのは誠に早いもので、残念ながらすでにいまや両恩師は逝き、ただただ牛歩のごとき研究経過をわびつつ、心から両恩師の御霊前に本小書を捧げる次第である。

まことに多くの学恩にもかかわらず、本書は、なにぶん著者の未熟なためになお不備の残る事は免れえず、これは他日いっそうの研鑽を積んで、その完成を期したい。末筆ながら、本書の出版に際しては、実教出版株式会社開発部長宮寺威氏、同社編修部第 3 課長丹直清氏、同社開発部山口裕氏、ならびに鉄村洋太郎氏の各位にも厚く感謝の意を表したい。

昭和 57 年 7 月 1 日

可 児 島 俊 雄

目 次

第1部 月次損益計算の生成と発展

——真実な経営計算制度の必要性——

第1章 経営管理思考と経営計算制度

- 1-1 損益計算思考と経営計算制度の確立…………… 1
- 1-2 経営管理思考と期間損益計算の目的…………… 4
- 1-3 経営管理思考と原価計算の目的…………… 7

第2章 計算制度の迅速性と総合性への要請

- 2-1 月次損益計算の問題提起……………13
- 2-2 経営管理のための月次損益計算……………14
- 2-3 総合的経営管理計算制度……………19

第3章 企業会計制度の体系と月次損益計算

- 3-1 年次損益計算と月次損益計算の関連問題……………21
- 3-2 経営計算制度の基礎……………22
- 3-3 経営計算制度の体系吟味……………24
- 3-4 経営計算制度の目的類型……………26
- 3-5 経営管理の一手段としての経営計算制度……………28
- 3-6 計算目的思考と計算方法思考……………30

第4章 月次損益計算の発展過程

- 4-1 月次損益計算の機能的発展……………33

2 目次

4-2 物的計算管理思考と月次損益計算	34
4-3 財産計算の月次計算と損益計算の月次計算	36
4-4 コンテンラーメンと月次損益計算	38
4-5 経営純損益と月次損益計算	40
4-6 正常成果計算と月次損益計算	42

第2部 月次損益計算の本質と機能 ——管理会計としての月次損益計算の役割——

第5章 月次損益計算の管理会計的特質

5-1 月次損益計算の現代的意義	45
5-2 経営管理と管理会計の役割	46
5-3 月次損益計算の経営管理的機能	48
5-4 管理機能とコンテンツラーメン	51
5-5 比較性原理と管理機能	55
5-6 内部会計の有用性	57

第6章 月次損益計算の目的と本質的機能

6-1 月次損益計算の基礎理論	59
6-2 シュマーレンバッハの月次損益計算論研究	62
6-3 月次損益計算の目的と機能	65
6-4 計算制度の体系と枠組	69

第7章 月次損益計算の計算構造と管理会計

7-1 月次損益計算の基礎的計算構造	72
7-2 数量計算と価値計算	74
7-3 管理会計研究の一環	78

第 8 章 会計制度における帰納的計算の特質

8-1 継続性原則と比較性原則	79
8-2 棚卸計算方法による時点在高計算	82
8-3 記録計算方法による期間変動計算	84

第 9 章 会計制度における演繹的計算の特質

9-1 計算迅速性と管理的要請	88
9-2 予定割当計算方法による先天的計算	89
9-3 逆計算方法による見積費用計算	91
9-4 時間基準引当方法による引当計算	93

第 3 部 月次損益計算の方法と展開**——成果分割と管理会計制度——****第 10 章 成果分割思考と月次損益計算**

10-1 経済の発展と経営者の計算要請	95
10-2 月次損益計算の診断機能	97
10-3 真の経済性測定の役割	99
10-4 経営利益と景気利益の分離	102
10-5 景気影響の排除の課題	105
10-6 敬愛する神のような月次損益計算	108

第 11 章 計算価格による月次損益計算

11-1 経営合理化と月次計算の実践基盤	111
11-2 計算価格による景気影響の除去	114

第 12 章 操業度の変化による月次損益計算

12-1 原価分割思考と成果影響	121
------------------	-----

4 目 次

12-2 限界利益思考と成果分割	125
------------------	-----

第 13 章 注文の構成関係による月次損益計算

13-1 製品の種類変更と成果影響	132
13-2 注文の細分化と成果影響	135
13-3 月次損益の計算例	136
13-4 月次損益の報告書例	139

第 14 章 合理的な勘定組織による月次損益計算

14-1 コンテンラーメンの意義と重要性	142
14-2 コンテンラーメンの構造と体系	143

第 15 章 比較基準年日による減価償却計算

15-1 月次計算における償却計算への適応	153
15-2 個別減価償却の総合償却化	154
15-3 償却基礎としての原価要素価格	156
15-4 原価要素価格による償却計算	158
15-5 原価要素価格の変更	160
15-6 償却計算上の特徴	161
15-7 比較基準年日法の限界	163

〈あとがき〉 月次損益計算の実践的類型化	164
----------------------	-----

〈付録〉 主要参考文献

1. 外国の文献	166
2. 日本の文献	179

索 引	182
-----	-----

第1部 月次損益計算の生成と発展

— 真実な経営計算制度の必要性 —

第1章 経営管理思考と経営計算制度

本章のネライ：企業の計算制度において真実性とは何か、真の目的は何か、損益計算の目的と原価計算の目的はどう違うか、経営経過の管理目的はなぜ重要か、貸借対照表の動的と静的はどう違うか、経営指導の目的は何か。

1-1 損益計算的思考と経営計算制度の確立

企業経営はいわば1つの経済有機体であり、そこにおける刺激機関にも相当するものは、まさに経営評価計算制度である。経営の評価は、とくに資本主義的経済社会の発展と、それにともなって大規模経営化あるいは大工業経営化が進むにつれて、一連の工業会計の展開の中において、その発展過程を見ることができる。すなわち、経営計算制度の展開過程は、まず複式簿記の発展とともに期間損益計算の立場において、つづいて、工業会計の展開とともに原価計算の立場において、良く理解することができる。そして、そこに一貫している根本原理は、いうまでもなく損益計算的思考である。

経営計算制度における、いわゆるケルン学派 (Kölner Schule)¹⁾ の基本的思考は、その先駆者であり、その確立者であるシュマーレンバッハ博士 (E. Schmalenbach)²⁾ の理論のうちにもっとも明確に見いだすことができる。「ケルン学派」については、すでに土岐政蔵博士ならびに山下勝治博士をはじめとし

1) 山下勝治稿「会計学におけるケルナー・シュレー」、神戸大学会計学研究会編「シュマーレンバッハ研究」昭和29年、5～20ページ。

2) 土岐政蔵著「経営計算論」昭和33年、第4部、オイゲン・シュマーレンバッハ先生、377～406ページ。土岐政蔵訳「11版・動的貸借対照表論」昭和31年、247～257ページ。

て、多くのドイツ会計学研究成果のうちに紹介されているところであり、またシュマーレンバッハ博士については、その学問的研究分野および研究成果に関しては、すでに多くの紹介ならびに研究もみられるが、とくにわが国におけるシュマーレンバッハ博士の唯一の直弟子、経営学博士、土岐政蔵先生によって、その学問的業績についてのみならず、その生涯全般にわたって、きわめて詳細に解説されている。そこに盛られた経営計算制度の基本原理は、いわば損益計算的思考であり、そしてこれが、損益計算の理論体系の確立ならびに展開とともに、会計学における損益計算中心の動態的会計観として結実するにいたっているのである。

複式簿記の抬動とともに初期の損益計算的思考は、周知のとおり、まず口別計算的損益計算において、費用と収益との比較思考としてあらわれ、つづいて、期間計算的損益計算に進展し、さらにこれは近代的工業経営の発展とともに、営業会計と工場会計との二部門をもついわゆる工業会計制度にまで展開してきたのである。この費用と収益との比較評価思考は、損益計算の構成要素であり、収入支出計算と費用収益計算とを分つことになる。そして収入と支出は、収益と費用の算定の基本的尺度となり、一方に費用収益計算、他方に収入支出計算をおこなう、いわゆる並行計算となるのである。まず期間損益計算においては、収入と収益および支出と費用の諸関係が期間計算的に結合して、費用と収益とは損益勘定において対応し、また期間的に未解決の項目は貸借対照表において調節整理されるのである。ここにいわゆる動態的会計理論の展開過程³⁾を明確に理解することができるのである。

ところで、工業会計制度のいちじるしい発展とともに、他方では、原価計算がその独自の意義をさらに高唱して、ただ単に価格計算の基礎を提供するというだけでなく、それ以上に、経営管理思考に結びつく経営態様の管理手段としての使命を新しく認識するにいたった。さらにあわせて、経営内部的計算理念にもとづいて、短期成果計算的経営経過の管理思考の具現化

3) E. Schmalenbach „Dynamische Bilanz“ 11 Aufl., 1953, SS. 41~60. 土岐政蔵訳, 「動的貸借対照表論」(第7版訳書)昭和25年, 105~122ページ。同訳「11版・動的貸借対照表論」昭和31年, 35~56ページ。

として、典型的に月次損益計算⁴⁾が抬頭するにいたったのである。月次損益計算は、工業会計における期間損益計算と原価計算との中間を行くものであり、一個の期間計算であるが、年次損益計算よりもいちじるしく原価計算に密接なる関連を有するものである。したがって、月次損益計算は、原価計算と相並んで、その重要性が強調されなければならないものである⁵⁾。

期間損益計算と原価計算とは、原理的には、ともに企業の価値の運動を取扱うものであるが、周知のように、期間損益計算は経営の成果を期間的に把握し、原価計算はこれを個々の製造単位において認識しようとするものである。したがって、この両計算は相互に独立性を有しながら、また相互に依存性をもち、ともに経営活動の動的経過を観察していくものである。しかし両計算においては、計算対象を異にすることもあり、また対象物は同一でも、異なった評価をもって計算把握する場合がある。ここに、両計算における計算要素間の相違に理論的考察を試みて、それぞれの計算に独特の損益計算理論と原価計算理論とを確立して、いわゆるケルン学派の基礎を樹立したのは、いまさら多言を要するまでもなく、シュマーレンバッハ博士である。

すなわち、シュマーレンバッハの理論においては、期間損益計算と原価計算との間に、いわゆる形式一元実質二元的関係⁶⁾の存することが理論的に解明され、純粋に経営活動に由来する損益が明確に把握されて、ここに特に工

4) 月次損益計算については、すでに若干研究されており、たとえば土岐政蔵著「経営計算論」第3部にも詳説されている。またとくに、久保田音二郎著「短期損益計算論」昭和24年は、当該研究に関してわが国においては唯一の理論的かつ体系的な研究成果である。なお、わたくしもすでに月次損益計算に関しては若干研究して来た。以下参照願えれば幸甚である。拙稿、月次損益計算の理論的性格について、シュマーレンバッハの理論を中心に、彦根論叢、第28号、47～72ページ。同、純粋経営成果の抽出把握について、月次成果計算の経営管理使命から、彦根論叢、第30号、80～104ページ。同、月次損益計算の管理会計的意義、本来的経営計算としての特質を中心に、秋山範二先生還暦記念論文集、294～307ページ。同、経営計算制度の類型と短期計算の意義、年次損益計算と月次損益計算の関連において、中部経済学、第5号、33～45ページ。同、月次損益計算論への展開、彦根論叢、第36号、56～74ページ。同、月次損益計算の特質と成果分割、シュマーレンバッハの「月次成果計算再論」を中心にして、大谷孝太郎先生還暦記念論文集、233～245ページ。

5) 土岐政蔵著「計算価格論」昭和28年、23～25ページ。

6) 期間損益計算と原価計算との関連について、とくにその形式一元・実質二元的関係については、土岐政蔵著「計算価格論」昭和28年、64～82ページに詳しい。参照されたい。

業会計制度の進歩発展の基盤が確立されたのである。かくして、企業における経営計算制度に関して、その損益計算的思考の展開はとりもなおさず、企業会計制度、特に工業会計制度の発展となり、ここに経営計算制度における損益計算中心主義の会計理論の展開となったのである。

1-2 経営管理思考と期間損益計算の目的

企業経営の評価計算制度は、すでにシュマーレンバッハによって明確に指摘されているように⁷⁾、企業の経営経済的活動が、共同経済的にみて経済性を発揮しているか否かを判定するものでなければならない。経営計算制度の最終目標および使命はまさにこの点に存する訳である。けれども、これがためには、まず2つの理解が前提的要件となる。すなわち、第1には共同経済的生産性を示すために、価値と価格との関連において、国民経済的価値による計算が行われなければならない。第2には、企業経営は継続企業 (laufende Betriebe; going concern) を建て前にしているから、期間計算・期間損益計算が重要視されなければならない。

期間損益計算 (periodische Erfolgsrechnung) の出発点となるものは、いうまでもなく貨幣の収入支出であり、そこに収入支出計算がまず抬頭する。しかしながら、やがて期間損益計算は、収入支出計算と連絡をとりながらも、同一物ではなくなり、そこに収益と費用の計算内容が吟味されるにいたった。すなわち、計算原理的には収入支出主義ではなく、いわゆる発生主義または費用収益対応の原則にもとづいて計算されることとなったのである。

期間損益計算は、まさに損益計算であり、したがって、計算要素間の未解決項目分、すなわち支出と費用、収入と収益、収益と費用、収入と支出との諸関係における期間計算としての未解決分は、貸借対照表に計上され、ここに動的貸借対照表が構成される訳である⁸⁾。

7) E. Schmalenbach „Dynamische Bilanz“ 7 Aufl., 1933. 土岐政蔵訳「動的貸借対照表論」(第7版訳) 昭和25年, 75—77 ページ。

8) E. Schmalenbach „Dynamische Bilanz“ 11 Aufl., 1953, SS. 41—60. 土岐政蔵訳「11版・動的貸借対照表論」昭和31年, 35—56 ページ。

動的貸借対照表の借方側には前給付 (Vorleistung) が計上され、そしてその貸方側には後給付 (Nachleistung) が収容されているが、これによって、動的貸借対照表は、その企業の積極の力と消極の力の貯蔵状態、すなわち、企業の力の貯蔵 (Kräftespeicher)⁹⁾ を示すものとなる。貸借対照表は、損益勘定あるいは損益計算書とともに、その期の企業の活動状態をあらわし、同時に今後の企業の活動力を示すものである。

シュマーレンバッハによれば、期間損益計算における動的貸借対照表には、いくつかの目的が指摘されているが¹⁰⁾、その中でも最も重要視される機能は、経営経過の管理目的である。すなわち、経営経過の管理目的とは、広義における経営、つまり市場における活動を含めたる全体としての経営がいかなる活動をしたかを見きわめるために、経営成果の測定を行うことによって遂行されるものである。

ここで期間損益計算のもつ第1の目的、つまり経営経過の管理目的を、より明確に、正しく理解するために、シュマーレンバッハの説くところにしたがって、貸借対照表のもつ諸機能、つまり貸借対照表の機能と成果計算・期間計算との関連を整理しておこう。

シュマーレンバッハによれば、貸借対照表の主たる種類として、静的貸借対照表、動的貸借対照表および二元的貸借対照表が指摘されて、それぞれ以下のように明確に理解されている。

まず静的貸借対照表についてみると、貸借対照表が経営の状態を、それは長期にわたる状態であっても、一時的のものであっても、表示する機能を有するとき、われわれはかかる貸借対照表を静的 (statische) 貸借対照表と称する。静的貸借対照表のもとでは、経営者が貸借対照表的な方法によって、その財産を決定しようとするのが主役となるのである¹¹⁾。

これに対して、動的貸借対照表についてみると、貸借対照表が経営において演じたる運動を表わす機能を有するとき、われわれは、それを動的 (dyna-

9) E. Schmalenbach, a. a. O., 11 Aufl., 1953, S. 59. 上掲11版訳書, 55ページ。

10) E. Schmalenbach, a. a. O., 11 Aufl., 1953, SS. 36~40. 上掲11版訳書30~34ページ。

11) E. Schmalenbach, a. a. O., 11 Aufl., 1953, S. 27, 上掲11版訳書18ページ。

mische) 貸借対照表と称する。動的貸借対照表もまた運動自体を示さないで、ある状態を示すことがある。ある期間のはじめにおける状態と、その期間の終りにおける状態から、われわれはその期間中に起った運動を推定することができる。これらの運動のもとでは、経営の成果を決定する諸々の力に由来するものは常に前面に立っている。それは最も前面に立つので、動的貸借対照表を成果貸借対照表 (Erfolgsbilanz) と呼ぶことができるのである¹²⁾。

動的貸借対照表は、いまたとえてみれば、その傍に1つの衛星を有するのであって、それは多くの場合に不可欠のものであり、すべての場合にきわめて有用なものである。それは損益勘定である。複式簿記においては、それは貸借対照表と結びつくこと、あたかも両手のごとくである。両者は同時にできるのであって、相互に同じ目的のために助け合うのである。損益勘定は、ある計算期間に経過した運動を多少総合した形をもってあらわし、貸借対照表は、この運動から生じた状態を示すものである¹³⁾。

しかしながら、貸借対照表についても主なる目的のほか副目的があり得るけれども、この副目的はつねに主目的により後退していなければならず、したがって副目的は通常貸借対照表の構造に対して主役を演ずることはできないものである¹⁴⁾。また貸借対照表は、すべて成果計算にのみ役立つものであると考えることは、まったくの誤解である。

さらに二元的貸借対照表についてみると、一個の貸借対照表から財産の表示とともに成果の表示をも得んとする場合、ここに二元的 (dualistische) 貸借対照表見解が得られる。しかしながら、本来双方の貸借対照表に対する評価が異ならねばならないから、結局、二元的貸借対照表見解は非科学的なものとして批判にも当たらないこととなるのである。

要するに、経営経済的意義では、財産貸借対照表はかなり後退して、成果貸借対照表がいわゆる剰余価値 (Mehrwert) を正しく把握して、企業経営の経済的効果を良く認識することは、より良き経営指導にとって最も重要なこと

12, 13) E. Schmalenbach, a. a. O., 11. Aufl., 1953 S. 27. 上掲11版訳書18ページ。

14) E. Schmalenbach, a. a. O., 11. Aufl., 1953, S. 28. 上掲11版訳書, 19ページ。

である。つまり、シュマーレンバッハが明確に比喻していつているごとく¹⁵⁾、経営者がその経営の真の健康状態を期間的な損益計算によって不断に知っておくことは、企業経営における正しい経営操縦 (richtige Betriebssteuerung) の第1の必須条件であるのである。

貸借対照表の主要なる使命は債権者の保護であるという見解は、今日すでに不適当であり、したがって、成果貸借対照表の目的は、損益を決定して、これによってその営業が利益を上げたか、前年と比較して上昇しているかどうか、沈滞しているのではないか、それとも後退しているかを認識することにある。かくして、経営比較 (Betriebsvergleich) ならびに時間比較 (Zeitvergleich) による経営過程の管理が有効となる段階に通ずるのである。

しかしながら、すでに明確にシュマーレンバッハの指摘しているごとく¹⁶⁾、本来、経営比較は、本質的には成果計算よりも原価計算に関連せしめた方が合目的的であり、これに対して、時間比較は成果計算に関係せしめた方が良いのである。なぜならば、経営比較には限界が置かれていることを理解しなければならない。それは、経営比較の実証の上において相当の困難があり、この困難性を除去するときは、本来の経営比較の効果が極限されることになる。ただ付言しておかねばならないことは、この理解をもって経営比較の意義を通減または否定的にするものと考えすることは早計であり、あくまでも経営比較は経営計算制度の重要なる効果・長所であることには変りないのである。

1-3 経営管理思考と原価計算の目的

経営計算制度、とくに経営内部の計算制度は、すでにシュマーレンバッハの指摘をもって明確なごとく¹⁷⁾。本来他の方法をもってしては明らかにさ

15) E. Schmalenbach, a. a. O., 11 Aufl., 1953, SS. 33~34. 上掲11版訳書, 26~27ページ。

16) E. Schmalenbach, a. a. O., 11 Aufl., 1953, SS. 39~40. 上掲11版訳書, 33~34ページ。

17) E. Schmalenbach „Kostenrechnung und Preispolitik“ 6 Aufl., 1934. 土岐政蔵訳「原価計算と価格政策」(第6版訳) 昭和26年, 181~182ページ。E. Schmalenbach „Kostenrechnung und Preispolitik“ 7 Aufl., 1956, S. 15.

れないところの経営の瑕疵や故障を、経営の脳髓たる経営指導部・最高経営管理者層へ報告する使命を有するものである。この使命を正当に引継いで、本来の機能を遂行しているものに、原価計算 (Kostenrechnung) があり、原価計算制度がある。

原価計算の目的には、まず第1に、経営態様の管理 (Kontrolle der Betriebsgebarung) の目的があげられ、しかも通常この目的が最も高く、そして最も強く評価されているのである。けだし、すでにシュマーレンバッハが指摘しているごとく¹⁸⁾、経営態様の管理は、原価計算のみならず、一般に経営計算制度 (Rechnungswesen) の最も重要な目的であり、さらにとくに大量生産・市場生産・見積生産形態のような量的な均一的生産物の製造工業では、その経営が節約的に経済的效果をより高く上げているか否かの検討が第一義的に重要であり、ことに経営態様の管理目的が最高位に評価されるのである。

前節にみたごとく、期間成果計算についても、その長期成果計算および短期成果計算ともに、その第一義的目的は、経営態様の管理にあったのである。しかし、ここで概括的に、期間成果計算の結びつく経営管理思考と原価計算の結びつく経営管理思考には、さらに本質的にはそれぞれの特質を区別しなければならない¹⁹⁾。すなわち、要約していえば、前者には主として時間の上における管理思考があり、後者には主として給付単位の上における管理思考が存する。もちろん、経営計算制度においては、後者の管理思考は前者の管理思考による経営管理を補足する立場にあることは明確である。

それは第1に、たとえば、通常原価計算が経営管理目的を遂行するために、原価の分類をさらに精細にして、総原価を看過して全体性を必要としたいからである。また第2に、たとえば、以下にみるように、原価計算の第2の目的である価格計算を目的とする場合よりも、より短期の計算期間による

18) E. Schmalenbach a.a.O., 6 Aufl., 1934. 上掲第6版訳書, 183 ページ。Derselbe, a. a.O., 7 Aufl., 1956, S. 16.

19) 期間損益計算と原価計算の本質と目的、ならびに期間損益計算と原価計算との相互関係については、土岐政蔵著「計算価格論」昭和28年、25～82ページにおいて詳細に考察されている。