

標準原価計算を採用する企業における利益計画

ケインズによる非自発的失業論理の支援

林 有一郎*

2009年6月18日

概要

筆者は、文献 [1] において、標準原価計算による損益計算書の図化を目的として、管理総利益図と 45 度線損益分岐点図、及び損益分岐点売上高公式を提示した。その結論は、目的が同一である従来からのソロモン理論 (文献 [2]) を否定するものであった。本論文では、筆者の理論をさらに発展させて、標準原価計算制度を採用する企業における利益計画の方法を提供する。売上営業利益 O は、配賦利益 AC と管理営業利益 MO とに分離される。利益計画の中では、生産固定費要素の増分変化が営業利益増分に転化することが示される。

その結果を踏まえて、失業解析をするための基本式が提供される。その中で、製造間接費を含む固定費の増分項は 0 ではないので、固定費は、売上高の大きさには関係せず企業の決定意志で変る独立変数であることが示される。固定費増分の中には固定費賃金が含まれる。固定費増分、直接費増分、営業利益増分は、売上高増分の中で損益分岐点図を作り、互いにせめぎあう。 O の確保が雇用の継続よりも優先される場合には、解雇が生じる。それがケインズの言う非自発的失業発生の理由である。

目次

1	序論	2
2	管理総利益図の誘導	2
3	管理総利益図利用にあたって必要な基本的管理会計システムの条件	6
4	標準原価計算による利益計画の策定	9
4.1	利益計画のための基本式と管理総利益図の適用	9
4.2	増分利益と他の増分生産要素との間の関係	14
5	企業会計より提示される失業解析のための基本式と失業発生の原因	16
6	結論	17

* 林建設工業株式会社社長、工学博士、会社住所：998-0023 山形県酒田市幸町 1 丁目 6 番 6 号

1 序論

実務会計用語としては、全部原価計算よりは標準原価計算という用語が一般的なので、以下、全部原価計算に代えて、標準原価計算という用語を使用する。

文献 [1] では、筆者が創始した管理総利益という概念を中心に据えて、標準原価計算損益計算書に対する損益分岐点図の作成方法と損益分岐点公式を記述した。損益分岐点図には、4 5 度線損益分岐点図と管理総利益図とがあった。この論述の中で、もっとも難解であり、学問的に意義があったのは、文献 [2] に示されたソロモン理論を否定証明する根拠になった、4 5 度線損益分岐点図における「正味製造間接費配賦額 η 」の理論的取り扱いであったので、読者は筆者の発明が η の取り扱いを主眼としたものであると考えたかもしれない。しかしながら、筆者の発明の中で最も重要視していることはそのことではなくて、標準原価計算に対する管理総利益図の提供の方である。このことにより、利益計画に対して、直接原価計算における限界利益図に代わり、標準原価計算における管理総利益図の利用の道を開いたことである。

文献 [1] において、管理総利益図の利益計画における使用方法とその有効性が述べられていないので、管理総利益図の経営実務における意義を読者はいづかたかもしれない。実は、筆者は管理総利益図理論を 10 年以上前に創始し、それ以来、実際に管理総利益図を自社の経営管理で使用し、社員にも常に開示していたところであったが、もう一步、管理総利益図を有効に使い切れなかったところがあった。その理由は、管理総利益図の中に隠されている秘密に筆者が長い間気づいていないためであった。そして、当今の日本の不況の中で、自社利益計画の策定が真に重要となり、筆者は管理総利益図利用のさらなる研究の必要にせまられた。

その研究を通じて、固定費である製造間接費の配賦という概念が労働者や設備による実際の働きを表し、製造間接費配賦額が営業利益と密接に関連していることを知った。この研究成果は、これからの企業の利益計画や利益管理の手法に大きな意義を持つものと考えられる。標準原価計算と直接原価計算の優劣は、文献 [1] と本論文によって、自ずと決着が付くであろう。

企業の利益計画には必然的に雇用と解雇が含まれる。本論文の成果は、ワルラス一般均衡理論における生産理論の否定証明のための根拠とケインズによる非自発的失業発生論の論理への支援となる。

本論文において、直接原価計算には、直接標準原価計算は含まれないものとする。労働者や社員という用語は、特別に指示しない限り、企業から報酬を得ている経営者と従業員の全てを含む。対象企業の中には、今のところ、金融関係企業を含めない。なお、管理会計とは、経営計画立案に際して経営情報を提供し、期中の利益状況を企業関係者に伝える方法ではあるけれども、利益を上げる技術を示す方法ではないということをお断りしておく。ワルラスとケインズによる基礎理論は、どんな経済学教科書にも記載されているので、文献記載を省略した。

2 管理総利益図の誘導

標準原価計算における管理総利益図の誘導方法は、文献 [1] に詳述されている。本論文をそれとは別の独立した論文とするために、簡単にその誘導方法を紹介する。記号表示法は、文献 [1] におけるものとほぼ同じであるが、場合によっては少し変えているものもある。

本文では、管理営業利益という用語が損益計算書上の営業利益とは違う定義で使われている。そこで決算書上の営業利益を売上営業利益と呼ぶことにする。単に利益と記している場合は、広い意味での利益を意味するものとする。純利益を対象とする場合は、純利益と明示する。例えば記号 $X(\epsilon)$ における記号 (ϵ) は、 $X(\epsilon)$ が

決算書上のデータであることを示す。上添字 X 、 Y は、原価がそれぞれ売上製品か製造製品に属することを示す。記号 $A^{CX}(\epsilon)$ における上添字 C は、製造間接費 $C_m(\epsilon)$ に対する製造間接費配賦額であることを明示するために使われている。

表 1 は、売上営業利益損益計算書である。 $D_m^X(\epsilon)$ と $G(\epsilon)$ は、実際原価であると仮定する。

表 1 売上営業利益損益計算書

項 目	借方	貸方
売上高		$X(\epsilon)$
製造直接費 (実際原価)	$D_m^X(\epsilon)$	
製造間接費配賦額	$A^{CX}(\epsilon)$	
原価差異	$\delta^{CX}(\epsilon)$	
販売一般管理費 (実際原価)	$G(\epsilon)$	
売上営業利益	$\pi^O(\epsilon)$	

表 1 において、原価差異 $\delta^{CX}(\epsilon)$ は、次式で与えられている。 $\eta^{CX}(\epsilon)$ を正味製造間接費配賦額と名づける。

$$\begin{aligned}\delta^{CX}(\epsilon) &= C_m(\epsilon) - A^{CY}(\epsilon) \\ &= C_m(\epsilon) - (A^{CX}(\epsilon) - \eta^{CX}(\epsilon))\end{aligned}\quad (1)$$

$$\begin{aligned}\eta^{CX}(\epsilon) &= A^{CX(-)}(\epsilon) - A^{CY(+)}(\epsilon) \\ &= A^{CX}(\epsilon) - A^{CY}(\epsilon)\end{aligned}\quad (2)$$

式 (1) により、表 1 は表 2 と等価である。 $\eta^{CX}(\epsilon)$ は、期首と期末の棚卸品に割り当てられた製造間接費の売上営業利益への影響を表すことはいうまでもない。

表 2 売上営業利益損益計算書-2

項 目	借方	貸方
売上高		$X(\epsilon)$
製造直接費 (実際原価)	$D_m^X(\epsilon)$	
製造間接費 (実際原価)	$C_m(\epsilon)$	
正味製造間接費配賦額	$\eta^{CX}(\epsilon)$	
販売一般管理費 (実際原価)	$G(\epsilon)$	
売上営業利益	$\pi^O(\epsilon)$	

売上高 $X(\epsilon)$ に対する製造全部原価 $E(\epsilon)$ を $D_m^X(\epsilon)$ と $A^{CX}(\epsilon)$ を用いて次のように定義する。

$$E(\epsilon) = D_m^X(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon)\quad (3)$$

管理総利益 $Q^M(\epsilon)$ を次のように定義する。

$$\begin{aligned}Q^M(\epsilon) &= X(\epsilon) - E(\epsilon) \\ &= X(\epsilon) - (D_m^X(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon))\end{aligned}\quad (4)$$

さらに、管理営業利益 $\pi^{MO}(\epsilon)$ を次のように定義する。

$$\pi^{MO}(\epsilon) = Q^M(\epsilon) - G(\epsilon) \quad (5)$$

表 1 は、売上営業利益 $\pi^O(\epsilon)$ が次式より得られることを示している。

$$\begin{aligned} \pi^O(\epsilon) &= X(\epsilon) - (E(\epsilon) + \delta^{CX}(\epsilon) + G(\epsilon)) \\ &= Q^M(\epsilon) - (\delta^{CX}(\epsilon) + G(\epsilon)) \end{aligned} \quad (6)$$

表 2 は次式で与えられる。

$$X(\epsilon) = D_m^X(\epsilon) + C_m(\epsilon) + \eta^{CX}(\epsilon) + G(\epsilon) + \pi^O(\epsilon) \quad (7)$$

実際原価である直接費 $D_m^X(\epsilon)$ が標準原価 $A^{DX}(\epsilon)$ と一致しておれば、 $E(\epsilon)$ は標準原価を表す。標準原価計算を採用している企業において、製造現場サイトの人達は、 $E(\epsilon)$ を原価とみなし、又販売現場サイトの人達は $Q^M(\epsilon)$ を利益管理目標値とみなして、企業活動している。

式 (6) は表 3 と等価である。

表 3 損益計算書-3

項目	借方	貸方
管理総利益		$Q^M(\epsilon)$
販売一般管理費	$G(\epsilon)$	
原価差異	$\delta^{CX}(\epsilon)$	
売上営業利益	$\pi^O(\epsilon)$	

式 (6) と式 (4) により次式を得る。

$$\pi^O(\epsilon) = Q^M(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon) - (C_m(\epsilon) + \eta^{CX}(\epsilon) + G(\epsilon)) \quad (8)$$

式 (8) は、表 4 と等価である。

表 4 損益計算書-4

項目	借方	貸方
管理総利益		$Q^M(\epsilon)$
販売一般管理費	$G(\epsilon)$	
製造間接費配賦額		$A^{CX}(\epsilon)$
製造間接費	$C_m(\epsilon)$	
正味製造間接費配賦額	$\eta^{CX}(\epsilon)$	
売上営業利益	$\pi^O(\epsilon)$	

利益計画のためには、 $A^{CX}(\epsilon)$ に対して次の 2 種類の種類分けをしておくことと便利である。

- (1) $A^{CX}(\epsilon)$ が売上高 $X(\epsilon)$ に対して、比例的又は準比例的である場合。この場合の製造間接費配賦額を「第 1 種の製造間接費配賦額」と呼び、記号 $A^{CXI}(\epsilon)$ で表す。
- (2) $A^{CX}(\epsilon)$ が売上高 $X(\epsilon)$ に対して、定数的又は準定数的である場合。この場合の製造間接費配賦額を「第 2 種の製造間接費配賦額」と呼び、記号 $A^{CXII}(\epsilon)$ で表す。

この種類分けに基づいて、次の記号を設ける。

$$\begin{aligned} A^{CX}(\epsilon) &= A^{CXI,II}(\epsilon) \\ &= A^{CXI}(\epsilon) + A^{CXII}(\epsilon) \end{aligned} \quad (9)$$

式 (8) に対して、式 (9) の種類分けを適用し、 $\pi^O(\epsilon) = 0$ とする $Q^M(\epsilon)$ を $Q_\xi^M(\epsilon)$ と表すと、 $\pi^O(\epsilon)$ は次式で表される。

$$\pi^O(\epsilon) = Q^M(\epsilon) - Q_\xi^M(\epsilon) \quad (10)$$

式 (10) の関係は、図 1 の管理総利益図で表される。

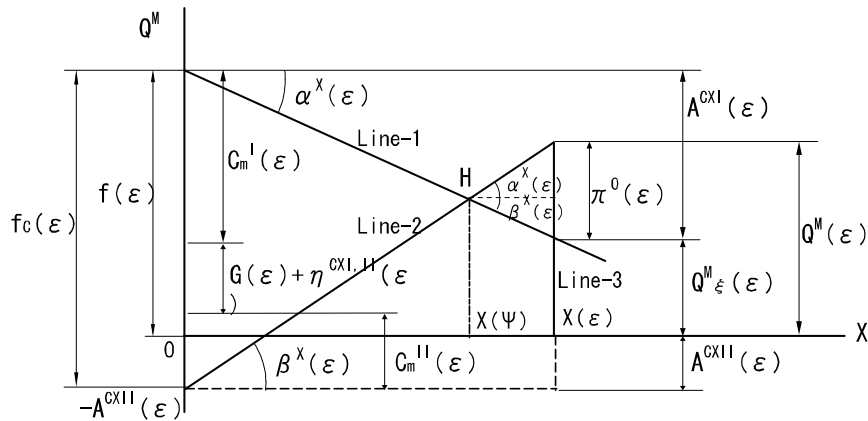


図 1 管理総利益図

ここに、式 (11) で示される $f(\epsilon)$ を管理固定費と名づける。

$$f(\epsilon) = f_C(\epsilon) - A^{CXII}(\epsilon) \quad (11)$$

$$f_C(\epsilon) = C_m^{I,II}(\epsilon) + \eta^{CXI,II}(\epsilon) + G(\epsilon) \quad (12)$$

Line-1 は式 (13) を示し、限界管理総利益線と名づける。

$$Q_\xi^M(\epsilon)/f(\epsilon) + X(\epsilon)/(f(\epsilon)/\tan \alpha^{XI}(\epsilon)) = 1 \quad (13)$$

$$\tan \alpha^{XI}(\epsilon) = A^{CXI}(\epsilon)/X(\epsilon) \quad (14)$$

$$Q_\xi^M(\epsilon) = f(\epsilon) - X(\epsilon) \tan \alpha^{XI}(\epsilon) \quad (15)$$

Line-2 は式 (16) を示し、管理総利益率線と名づける。図 1 において、 $A^{CXII}(\epsilon)$ が存在する場合には、Line-2 の傾き $\tan \beta^X(\epsilon)$ は、用語定義通りの利益率 $Q^M(\epsilon)/X(\epsilon)$ となっていないことに注意すること。

$$Q^M(\epsilon) = -A^{CXII}(\epsilon) + X(\epsilon) \tan \beta^X(\epsilon) \quad (16)$$

$$\tan \beta^X(\epsilon) = (A^{CXII}(\epsilon) + Q^M(\epsilon))/X(\epsilon) \quad (17)$$

Line-3 は式 (6) を示し、管理総利益線と名づける。

図 1 を 45 度線損益分岐点図で表せば、図 2 のようになる。

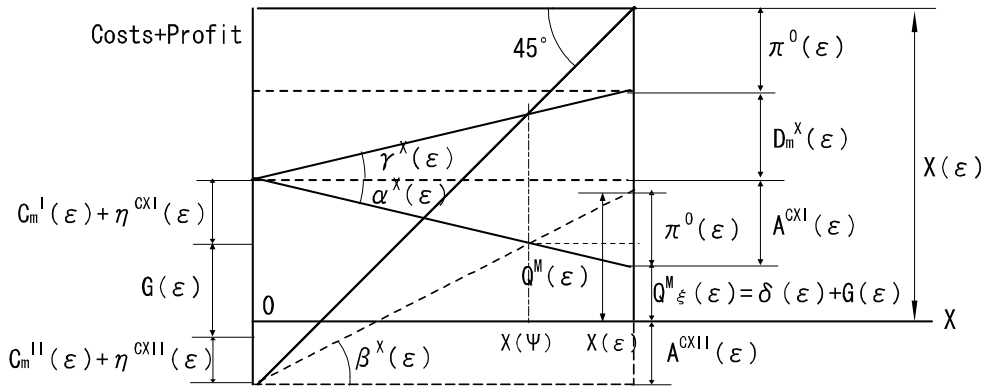


図2 45度線損益分岐点図

管理総利益図理論のさらなる拡張を以下に展開するが、その結果を先に取り入れて、管理総利益図利用による利益管理の利点をここでまとめておく。

- 図の中に、損益分岐点が表現されている。その点では、直接原価計算における限界利益図の利点と同一である。
- 従来の直接原価計算における45度線損益分岐点図では、直接原価部分の占める割合が大きく利益部分が小さくて、利益管理図としては見難い。管理総利益図では、直接原価部分が削除されて利益部分が拡大されているので、利益管理図として使い易い。その点では、限界利益図の利点と同一である。
- 管理総利益図(図6)に示すように、売上営業利益 $\pi^O(\epsilon)$ を概念的に管理営業利益 $^{MO}(\epsilon)$ と配賦利益 $^{AC}(\epsilon)$ とに分離できるので、社内資源のさらなる活用から得られる利益と外部購買費用の低減から得られる利益とを別々に考慮しながら利益計画を立てることができる。
- 筆者の経験から言うと、会計学教育を経ていない技術職員と販売職員を含む現場職員(こちらの員数の方が社内では大部分)に利益の意味を実感的に伝えることは大変難しい。例えば、利益を求めるために、最初に売上高から直接費を減じ、さらに変動費化された製造間接費(配賦原価)を減じる。次にその差額から販管費を減じる。この操作の中には、現場管理費用と本社管理費用とが入り混じっており、現場職員は最終的な利益、即ち営業利益を実感的に把握し難い。さらに言えば、売上総利益、又は本文中で定義した管理総利益は、事実上、現場職員の利益管理責任の下で、彼らの努力によって獲得される。そのため、現場職員は、用語上、総利益を最終的な利益と誤解しがちである。このことは、利益管理指示のための利益測定値の原点をどこに置くべきかという問題から生じる。管理総利益図理論により、例えば、販管費率 $\tan \zeta_0$ (付録、式(a1))を使用して、利益の管理目標値を管理営業利益(その他、何でもよい)指示をすれば、利益 = 0 の原点が売上営業利益 = 0 の近くとなり、現場の利益管理は、決算書上の売上営業利益管理に近くなる。そのため、利益管理目標値を経営者と現場員の間で共有できる。

3 管理総利益図利用にあたって必要な基本的管理会計システムの条件

第2種製造間接費配賦額 $A^{CXII}(\epsilon)$ の採用の取り止め

標準原価計算を実務としての利益計画に活用するに際し、並びに経済理論解析手法に利用するに際し、筆者の経験から、筆者の考えを基本項目として、以下に示す。

- (a1) 標準原価計算制度においては、標準原価と実際原価を集計する会計責任単位としての適切なコストセンターが設けられていること。
- (a2) 標準原価計算制度においては、予め定められた配賦基準に従って、期中に製造間接費配賦額が売上製品や棚卸品に分配されること。
- (a3) 式(9)に示された第2種の製造間接費の採用には、問題が残っている。ここでは、第2種の製造間接費の採用は止め、第1種の製造間接費部門だけとする。
- (a4) 対象とするコストセンターで発生する原価が固定費的(製造間接費的)であるか変動費的(直接費的)であるかを予め認識すること。管理総利益図作成に当たって、グラフ表示のためのデータの計算方法はこの違いによらず同じなので、このタイプの違いが利益表示上の誤差をもたらすというようなことはないが、この違いに対する認識は、各種の原価線の形を理解する上で重要である。
- (a5) 利益計画の段階では、正味製造間接費配賦額 $\eta^{CX}(\epsilon)$ の取り扱いは余り重要なことではない。期首における棚卸資産には、当然に $A^{X(-)}(\epsilon)$ が含まれている。期首の利益計画の策定や期中の利益計画の実施に当たっては、 $A^{Y(+)}(\epsilon)$ に対して、0を含む適当な推定値を使えば良い。経済理論解析においては、特別に商品在庫の影響を解析するとき以外は、 $\eta^{CX}(\epsilon) = 0$ と仮定してよい。
- (a6) 原価差異は、標準原価をもって算定された利益に対する修正値というようなものではなく、売上営業利益の中の重要な構成要素であるということを認識すること。
- (a7) 売上営業利益は、与えられた売上高の下で、配賦利益、管理営業利益、棚卸資産中の間接費配賦額の入入り額、管理固定費の削減値、直接費中の原価低減値、の組み合わせから構成されるものであることを認識すること。
- (a8) 製造間接費の配賦という概念は、固定費の変動費化という概念である。変動費化された売上製品中の製造間接費配賦額は、間接工や設備の実際の稼働成果を意味する。間接工や設備による企業活動を表現するためには、固定費の配賦という手段を持つ標準原価計算は、その手段を持たない直接原価計算よりも理に適った方法であることを認識すること。

基本項目(a3)について説明する。第2種の製造間接費を設けた理由は、実際原価には変動費と固定費の分類があるので、製造間接費配賦額にもその分類を採用したものであった。固定費である製造間接費の中に、機械Aと工場建物Bがあるものとする。AとB、どちらにも固定費としての減価償却費が発生する。しかしながら、その2種の設備の性質は互いに異なっている。Aの稼働量(働き)は、企業の売上高に比例して変化し、その働きは、直接費的(配賦原価)であるが、支払原価は固定費的(実際原価)である。Bの働きとは、社屋が存在して作業環境を保つことであって、売上高には無関係である。筆者は、Aの性質を持つ設備に第1種の製造間接費としての、Bの性質を持つ設備に第2種の原価としての採用を想定したものであった。このように分類しておく、機械Aを担当する部門の働きの量が利益の増に直結し、利益獲得の動議付けが自然になされるのである。

しかしながら、図1で見ると、第2種の原価は、管理総利益率線の左側端点を実際原価と配賦原価の差 $A^{CXII}(\epsilon)$ の分だけ原点からずらすことになる。管理総利益の大きさは、X軸上から測定されており、管理総利益率は、理論上、 Q^M/X であって、 $(Q^M + A^{CXII})/X$ ではない。この点から、管理総利益率による利益管理には問題が生じるのである。一方、売上営業利益率 π^O/X や管理営業利益率 π^{MO}/X による利益管理には問題は無い。又、管理総利益 Q^M と限界管理総利益 Q_ξ^M を組み合わせた利益管理にも問題は無い。筆者は、利益管理におけるこの問題点を未だ解決しているわけではないが、この問題の解決は将来の課題とし、ここでは、次の仮定を設けて論述を進める。

仮定 1 第 2 種の製造間接費部門は設けない。

そこで、図 1 に示す管理総利益図を第 1 種の製造間接費のみを使って表すと図 3 が得られる。図で示す通り、 $Q^M(\epsilon)/X(\epsilon)$ は $\tan \beta^X(\epsilon)$ と一致している。

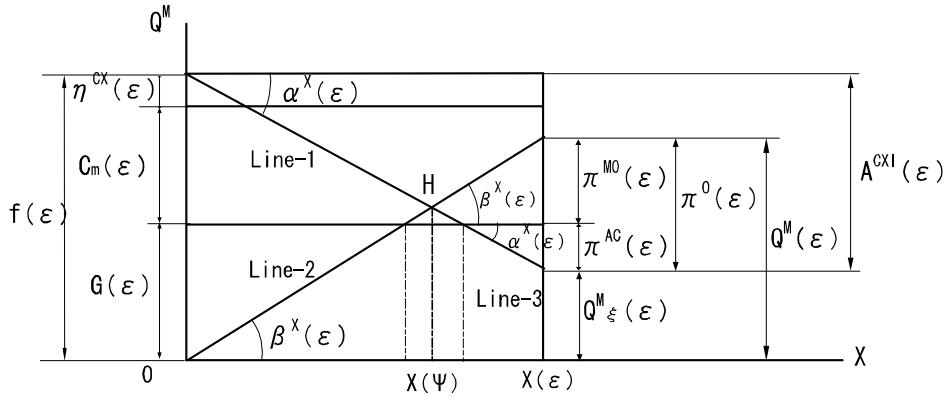


図 3 $A^{CXII}(\epsilon) = 0$ の場合の管理総利益図

図 3 において次の記号が使われている。 $A^{CX}(\epsilon) = A^{CXI}(\epsilon)$ 、さらに、

$$f(\epsilon) = \eta^{CX}(\epsilon) + C_m(\epsilon) + G(\epsilon) \quad (18)$$

$$O(\epsilon) = AC(\epsilon) + MO(\epsilon) \quad (19)$$

$$AC(\epsilon) = A^{CX}(\epsilon) - (C_m(\epsilon) + \eta^{CX}(\epsilon)) \quad (20)$$

$$\begin{aligned} MO(\epsilon) &= Q^M(\epsilon) - G(\epsilon) \\ &= X(\epsilon) - (D_m^X(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon)) - G(\epsilon) \end{aligned} \quad (21)$$

図 3 を 45 度線損益分岐点図で表せば、図 4 のようになる。

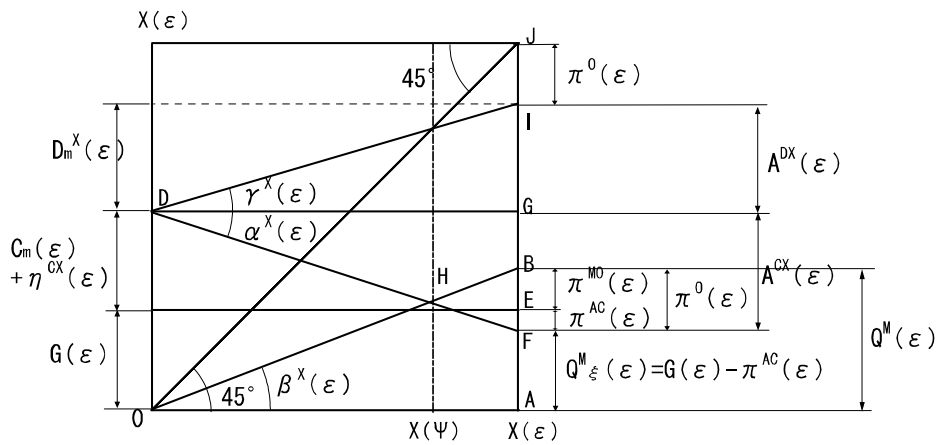


図 4 45 度線損益分岐点図

直接費 $D_m^X(\epsilon)$ の標準原価としての取り扱い

一般的な標準原価計算制度においては、直接費も実際原価に代わって標準原価で決定される。実際原価が $D_m^X(\epsilon)$ で与えられる直接費部門の標準原価を $A^{DX}(\epsilon)$ と表し、 $D_m^X(\epsilon)$ との原価差異を $\delta^{DX}(\epsilon)$ と表し、純棚卸資産中の直接費配賦額差異を $\eta^{DX}(\epsilon)$ と表すと、 $\delta^{DX}(\epsilon)$ は、式 (1) と同じように、次式で表される。

$$\delta^{DX}(\epsilon) = D_m^X(\epsilon) - (A^{DX}(\epsilon) - \eta^{DX}(\epsilon)) \quad (22)$$

従って、直接費の取り扱い方法は、製造間接費に対する場合と同じである。違う点は、もし $\eta^{DX}(\epsilon) = 0$ であれば、 $A^{DX}(\epsilon) \doteq D_m^X(\epsilon)$ であるから、 $X(\epsilon)$ の大きさに関係せず、 $MD(\epsilon)$ が常にほとんど 0 に近いことである。 $\eta^{DX}(\epsilon) \neq 0$ であっても、 $\eta^{DX}(\epsilon)$ の取り扱いは、 $\eta^{CX}(\epsilon)$ の場合と同一であり、決算における具体的処理方法は、原価計算基準で決められている。基本項目 (a1)、(a2)、(a4) は、このことを述べている。本論文では、次節で仮定 3 を設けることにして、直接費における $\delta^{DX}(\epsilon)$ の取り扱いに関しては言及しない。

決算において、恣意的に原価配分をすれば、 $\eta^{CX}(\epsilon)$ の大きさが変わり、確かに当期売上営業利益の大きさが変わる。しかしながら、このような操作は税法において禁じられている。また、 $A^{CY(+)}(\epsilon)$ の確定値は決算時点ではしか定め得ないから、当期利益計画の策定や期中の利益計画時点では、 $A^{CY(+)}(\epsilon)$ に対して推定値を使わざるを得ない。基本項目の (5) はそのことを述べたものである。

基本項目 (6)、(7)、(8) は利益の意義に関係する。利益発生の原因は、企業における従業員や設備の活動(稼働)に深く関わる。そして、この仕組みは、標準原価計算の中に隠されていた。この秘密を解き明かすことによって、初めて利益とは何かということが認識される。従って、これらの仕組みを次節で詳しく論じる。

4 標準原価計算による利益計画の策定

4.1 利益計画のための基本式と管理総利益図の適用

管理総利益図と限界利益図

管理総利益図による利益計画策定への適用を述べる。図 3 に示した管理総利益図は、図形表示のためには、まだ複雑である。そのため、次の仮定を加える。

仮定 2 $\eta^{CX}(\epsilon) = 0$ 、又は $A^{CX(-)}(\epsilon) = A^{CY(+)}(\epsilon)$ である。

仮定 3 $D_m^X(\epsilon)$ と $G(\epsilon)$ には、配賦制度(標準原価制度)は適用されていない。
これらの仮定により、式 (7) は次式となる。式 (19) と式 (21) は同一である。

$$X(\epsilon) = D_m^X(\epsilon) + C_m(\epsilon) + G(\epsilon) + O(\epsilon) \quad (23)$$

$$AC(\epsilon) = A^{CX}(\epsilon) - C_m(\epsilon) \quad (24)$$

なお、 $\eta^{CX}(\epsilon) \neq 0$ の場合は、式 (23) において、 $C_m(\epsilon) \rightarrow C_m(\epsilon) + \eta^{CX}(\epsilon)$ とすればよい。
式 (23) は、仮定 1、2、3 の下で、図 5 で表される。ここに、 $\tan \gamma^X(\epsilon) = D_m^X(\epsilon)/X(\epsilon)$ 。

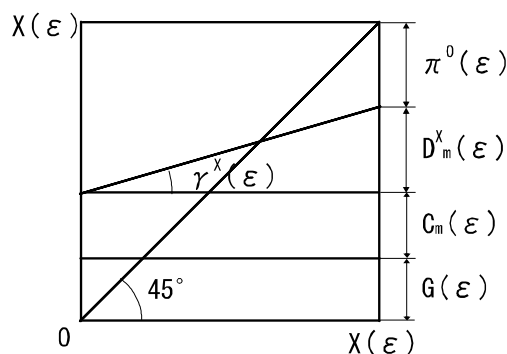


図5 式(23)の図示

標準原価計算に対して利益計画を策定するために、仮定1、2、3を採用すると、標準原価計算と直接原価計算における計算結果としての変数値間関係は、両者で同一となる。標準原価計算と直接原価計算において、会計操作上の大きな違いは、前者では、製品原価に対する製造間接費の配賦という操作があるのに対し、後者ではそれが無いことである。そして、製造間接費配賦額の影響は、棚卸資産原価の評価の際に直接的に表れ、売上製品原価の評価の際に、 $C_m(\epsilon)$ に対する修正値 $\eta^{CX}(\epsilon)$ として、間接的に表れる。

製造間接費の配賦とは、単にそれだけの意味しか持たないものなのであろうか。そうであれば、両者の違いは、単に、棚卸資産原価の評価のための道具の有無としての意味しか持たなくなる。もしそれ以外の所見が見られれば、それが両者の思想上の大きな違いということになるだろう。

仮定1、2、3の仮定の下で、図3は、図6に変換される。

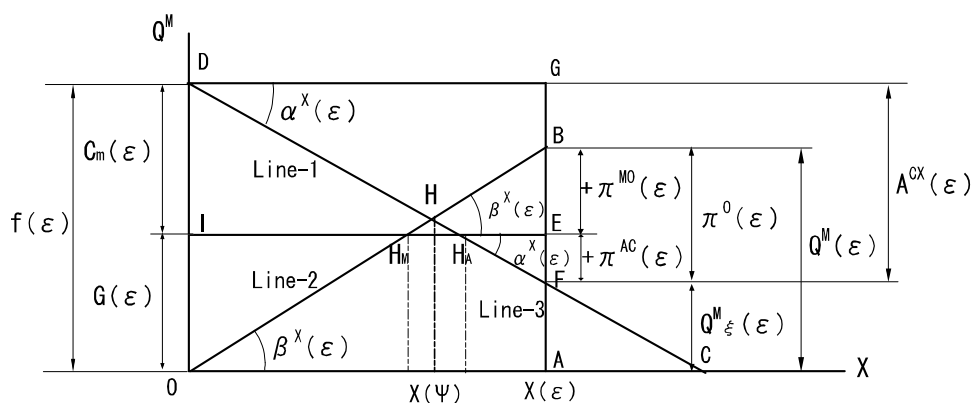


図6 管理総利益図 ($\eta^{CX}(\epsilon) = 0$)

直接原価計算における限界利益図は、図7のように表される。なお、直接原価計算では、固定費として、 $f(\epsilon)$ からさらに変動費を除いた値を使うが、この操作は議論の本筋には影響しないので、直接原価計算でも $f(\epsilon)$ を固定費とみなす。

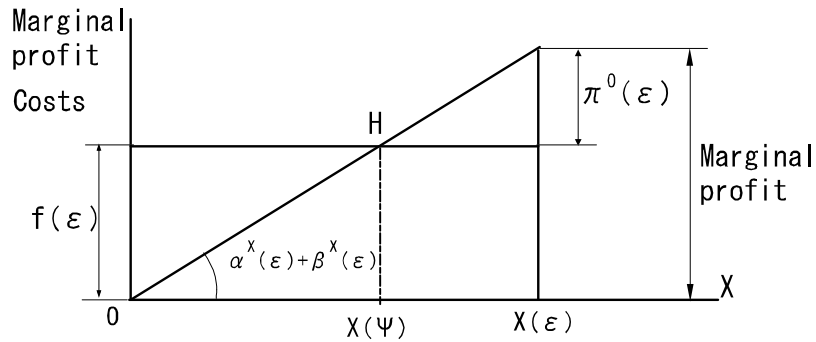


図7 限界利益図 (直接原価計算)

$O(\epsilon)$ の $MO(\epsilon)$ と $AC(\epsilon)$ への分離

これより下の論述から、 $O(\epsilon)$ を $AC(\epsilon)$ と $MO(\epsilon)$ とに分離して論じることになるので、図6の中の $AC(\epsilon)$ と $MO(\epsilon)$ の作図過程をここで復習しておく。式(4)で与えられる $Q^M(\epsilon)$ が三角形OABである。 $Q^M(\epsilon)$ は $C_m(\epsilon)$ の代わりに $A^{CX}(\epsilon)$ を使った総利益の概念、即ち管理総利益である。 $MO(\epsilon) (= Q^M(\epsilon) - G(\epsilon))$ が三角形 H_MEB で表される管理営業利益である。式(23)より、 $O(\epsilon)$ は、次式の手順で求められていることが分かる。

$$\begin{aligned}
 O(\epsilon) &= X(\epsilon) - (D_m^X(\epsilon) + C_m(\epsilon)) - G(\epsilon) & (25) \\
 &= (X(\epsilon) - (D_m^X(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon))) + A^{CX}(\epsilon) - C_m(\epsilon) - G(\epsilon) \\
 &= [Q^M(\epsilon)] - [C_m(\epsilon) + G(\epsilon) - A^{CX}(\epsilon)] \\
 &= \text{三角形 OAB} - \text{三角形 OCD}
 \end{aligned}$$

図6と図7を一見して分かることは、図6は、 $O(\epsilon)$ は $MO(\epsilon)$ と $AC(\epsilon)$ から成り立っているという情報を与えているのに対し、図7にはその情報が無いということである。ここで、 $AC(\epsilon)$ を配賦利益と名付ける。

図6において、管理営業利益 $MO(\epsilon)$ は三角形OABと直線IE(原価 $G(\epsilon)$)とで表された利益図から得られたものであり、 $AC(\epsilon)$ は三角形FGDと直線IE(原価 $C_m(\epsilon)$)とで表された利益図から得られたものであることを確認されたい。図で見るとおり、 $AC(\epsilon)$ は原価差異の概念と同一である。ここにおいて、原価差異を配賦利益と名付けたことが理解できるであろう。

図5で示された二つの利益図を分離して図8(a)、(b)に示す。

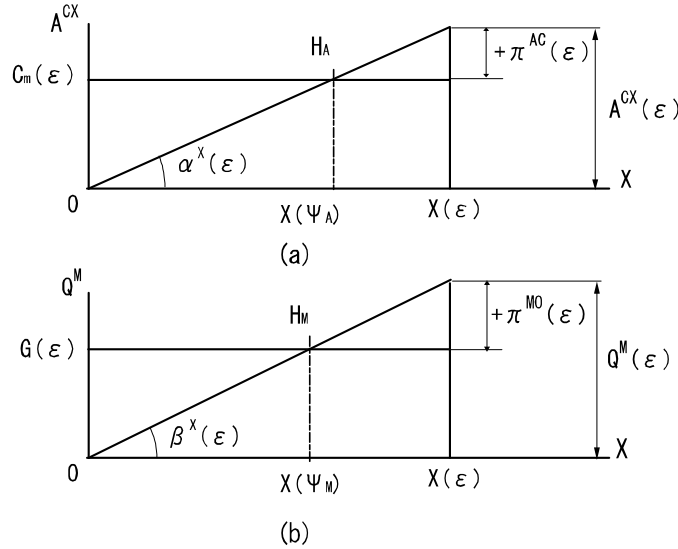


図 8 $O(\epsilon)$ の $AC(\epsilon)$ と $MO(\epsilon)$ への分離

図 8(a) は配賦利益図であり、図 8(b) は管理営業利益図である。与えられた $X(\epsilon)$ 、 $C_m(\epsilon)$ 、 $G(\epsilon)$ の下で、 $AC(\epsilon)$ の損益分岐点は H_A であり、 $AC(\epsilon)$ は、 $\tan \alpha^X(\epsilon) = A^{CX}(\epsilon)/X(\epsilon)$ で決まっている。 $MO(\epsilon)$ の損益分岐点は H_M であり、 $MO(\epsilon)$ は、 $\tan \beta^X(\epsilon) = Q^M(\epsilon)/X(\epsilon)$ で決まっている。

$O(\epsilon)$ は $MO(\epsilon)$ と $AC(\epsilon)$ とに分離されたが、独立変数が増えたわけではない。所与の配賦基準の下で、 $AC(\epsilon)$ は、 $X(\epsilon)$ の従属変数である。そうではあるけれども、図 8 は、次のことを示している。 $X(\epsilon)$ が $AC(\epsilon)$ に対する損益分岐点 H_A 以上になると、 $O(\epsilon) = MO(\epsilon) + AC(\epsilon)$ となる。 $X(\epsilon)$ が H_A 点に達しない場合には、 $O(\epsilon) = MO(\epsilon) - |AC(\epsilon)|$ となる。

配賦利益 $AC(\epsilon)$ の意味

$AC(\epsilon)$ の存在は、企業活動の中でどのようなことを意味しているのであろうか？ $A^{CX}(\epsilon)$ は、固定費である $C_m(\epsilon)$ の棚卸資産への原価配分のために設けられた。決算では、当然ながら、当期原価中の $A^{CX}(\epsilon)$ は製造間接費 $C_m(\epsilon)$ と一致せず、原価差異が生じる。この原価差異は、当期製造間接費確定のための誤差修正値として使われる。それでは、 $AC(\epsilon)$ は、 $O(\epsilon)$ に対する単なる原価修正値にすぎないものなのであろうか、それとも、 $O(\epsilon)$ の中の重要な 1 構成要素である現実的な利益なのであろうか？

$C_m(\epsilon)$ は、製造間接費部門（固定費）の中の (a) 間接工労務費と (b) 機械設備費とからなる。以下、製造間接費部門を $C_m(\epsilon)$ 部門と、機械設備を設備という。筆者の $A^{CX}(\epsilon)$ に対する見解は次のようである。

- $A^{CX}(\epsilon)$ とは、固定費としての間接工と設備が $X(\epsilon)$ の大きさに比例して稼働して果たした $C_m(\epsilon)$ 部門の働き、又は作用を表している。
- 配賦利益 $AC(\epsilon)$ とは、会計における操業度差異を意味するが、実質的には利益（又は損失）である。

このことを説明しよう。 $A^{CX}(\epsilon)$ は $X(\epsilon)$ のほぼ比例関数である。 $X(\epsilon)$ に対する操業度が基準操業度をを超えて大きくなっても、間接工と設備が実際に稼働して製品を生産する。それらの働きの価値は、期中に、実際の製造間接費であるとみなされる。製品価格は、 $A^{CX}(\epsilon) + D_m^X(\epsilon) + G(\epsilon)$ を原価として決められ、製品が販売される。 $A^{CX}(\epsilon)$ は、 $X(\epsilon)$ の中から回収される。そうであるからこそ、売上製品となる前の製造原価であ

る $A^{CX(+)}(\epsilon)$ は、棚卸資産原価として使われるのである。

前述の通り、この過程の中で、 $C_m(\epsilon)$ 部門の働きは、 $X(\epsilon)$ の比例関数である。ところが、その働きに対する支払金額はそうではない。間接工に対しては、仕事内容に基づく賃金契約から、固定費賃金が支払われる。設備費用については、税法で決められた減価償却費だけが当期費用として認められる。従って、その合計値としての $C_m(\epsilon)$ は、固定費となる。設備は、生産の中で間接費という仕事をしていても、実際は $X(\epsilon)$ に比例する主たる仕事をしている。 $A^{CX}(\epsilon)$ と $C_m(\epsilon)$ との差額は、設備の所有者である企業に残留する。そしてこの残留金額が売上営業利益という名称に変えられ、企業成長原資の一部となる。

$AC(\epsilon)$ を上げるためには、少なくとも、位置 H_A で示される損益分岐点売上高を確保する。その後は、売上高が伸びれば伸びるほど、 H_A 点以上で上げた $A^{CX}(\epsilon)$ は $O(\epsilon)$ の成分に転化する。 $C_m(\epsilon)$ 部門の設備購入金額が小さければ小さいほど、小さな売上高で投資設備資金を回収できる。

$C_m(\epsilon)$ 部門の生産要素が稼働すればするほど $A^{CX}(\epsilon)$ は増えるだろう。従って、 $AC(\epsilon)$ とは、 $C_m(\epsilon)$ 部門の費用を最低限に抑え、間接工や設備を最大限に働かせる場合に得られる売上営業利益を意味する。 $AC(\epsilon)$ の増大策は、2交代制や3交代制勤務を採用し、機械を最大限に働かせている企業において、現実実施されている。

上記の説明は、 $C_m(\epsilon)$ 部門の生産要素が $X(\epsilon)$ に比例して変動しながら働くことを示している。しかしながら、 $C_m(\epsilon)$ 部門の間接工と設備の員数又は規模は、実際の経営においては制限を受ける。適正な $X_0(\epsilon)$ と適正な $C_{m0}(\epsilon)$ の下で、利益 $\pi_0(\epsilon)$ を上げている企業があるものとしよう。(1) もし $C_{m0}(\epsilon)$ を一定に保ちながら、 $X(\epsilon)$ が $X_0(\epsilon)$ よりも減少する場合は、その減少した $X(\epsilon)$ に対する利益は、 $\pi_0(\epsilon)$ よりも減少するだろう。(2) $X(\epsilon)$ が $X_0(\epsilon)$ のままであるのに、 $C_m(\epsilon)$ が $C_{m0}(\epsilon)$ よりも増加する場合は、その増加した $C_m(\epsilon)$ を持つ $X_0(\epsilon)$ に対する利益は、 $\pi_0(\epsilon)$ よりも減少するだろう。これらの現象は、経済学における「規模に関する収穫逓減の法則」に深く関係する。ここでは、 $AC(\epsilon)$ は、規模に関する収穫逓減の法則に制限を受けるということを指摘するに止める。

なお、配賦基準の設定の仕方によって、 $X(\epsilon)$ の関数としての $AC(\epsilon)$ の値は変化する。この影響は、 $MO(\epsilon)$ との間で相殺され、 $O(\epsilon)$ の値には影響しない。

管理営業利益 $MO(\epsilon)$ の意味

図6において、 $MO(\epsilon)$ が最も重要である。何故なら、 $MO(\epsilon)$ は、企業において、現場サイト員の利益獲得能力の成果を示すからである。 $MO(\epsilon)$ は、売上製品の中で、 $D_m^X(\epsilon) + A^{CX}(\epsilon)$ を製品原価として求められた一種の営業利益であり、実際に製造現場サイトの人達からの管理目標である。式(20)より、 $AC(\epsilon) > 0$ の場合は、 $A^{CX}(\epsilon)$ は $C_m(\epsilon) + \eta^{CX}(\epsilon)$ に比べて $AC(\epsilon)$ だけ大きめに計算され、式(19)において $\pi^O(\epsilon)$ は変わらないので、 $MO(\epsilon)$ は $AC(\epsilon)$ だけ $O(\epsilon)$ より小さめに算定される。

$D_m^X(\epsilon)$ は、(c) 直接工労務費と (d) 購入材料費からなる。直接工労務費は、[時間給 × 製品生産数量に対応した労働時間] で算定される。生産量が直接工労働力の最大生産能力を超えれば、直接工が増員されるか、直接工が購入材料費に代えられるか、生産が止まる。従って、それらの合計値は、変動費となる。

$X(\epsilon)$ は最終生産物としての消費材 C と資本財 I と中間生産物 P とからなる。 C は企業と消費者との間の価格交渉で決まる。中間生産物である購入材料費は、企業間の価格交渉で決められる。賃金価格は労働者と企業との間の賃金交渉で決められる。互いの力関係で企業と労働者の収益が変動し、それに伴い利益や賃金が変動する。この現象は、資本主義国内の自由競争ビジネス社会の中で特有の現象である。従って、 $MO(\epsilon)$ は、需要と供給をめぐる資本主義社会における生存競争の結果を表すものといえるだろう。

人員規模を含む生産能力が標準規模である、即ち $X(\epsilon)$ に対して $\pi^{AC}(\epsilon) = 0$ が成り立っている企業を考え

よう。利益とは株式発行を除く自己資本の大きさに見合う資産の成長である。そうであれば、1 企業を 1 生命とみなすとき、 $^{MO}(\epsilon)$ とは、企業間の生存競争を通じて、生産能力が標準規模の中でおも得られる自己生命力の成長といえるだろう。

4.2 増分利益と他の増分生産要素との間の関係

固定費の変化と利益との関係

式 (11) と式 (12) により、次式を得る。

$$f(\epsilon) = C_m(\epsilon) + G(\epsilon) \quad (26)$$

管理固定費 $f(\epsilon)$ とは、1 会計期間の中で、文字どおりの固定費 (定数) ということではなくて、 $X(\epsilon)$ の大きさに比例した変動はしないが、人間の意志、即ち「企業経営における人間の決定意志」という独立変数によって、 $X(\epsilon)$ の大きさとは無関係に、随時変動する変動費である。

このことを図 9 で説明する。 (ϵ) が付く記号は元の利益計画における期末データであることを示し、 $(\)$ が付く記号は新しい利益計画における期末データであることを示す。

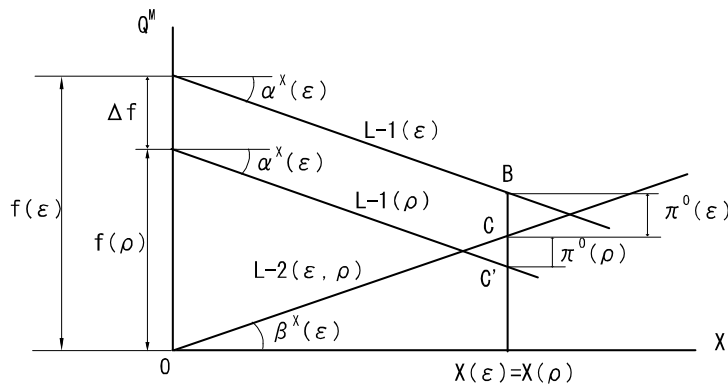


図 9 経営計画における f の変更

期首において経営計画を立てたところ、売上営業損失 $^O(\epsilon) (< 0)$ が図上の BC であったものとする。当期において、売上高の伸び、管理総利益率の向上は見込めないものとするれば、売上営業利益をプラスにするためには、 $f(\epsilon)$ を $f(> 0)$ だけ期中早々に減少させて、 $f(\) = f(\epsilon) - f$ とするしかない。このとき、新計画における売上営業利益 $^O(\)$ は次式で表される。

$$^O(\) = f - |^O(\epsilon)| \quad (27)$$

$f(\epsilon)$ の中には、 $C_m(\epsilon)$ と $G(\epsilon)$ が含まれているから、 f には固定労務費の削減が含まれており、その実施は、解雇か賃率の低減でなされるであろう。このような利益計画の結果、損失 $BC = ^O(\epsilon)$ を、利益 $CC' = ^O(\)$ に変えることができる。

$C_m(\epsilon)$ は、間接工労務費 (工場管理、物流処理、情報管理他) と設備減価償却費よりなる。間接工の職種上、間接工の仕事量は柔軟である。間接工の仕事がそういうものであっても、彼らの最大仕事量を超えて $f(\epsilon)$ が削減されれば、通常は、全体生産能力が低下するであろう。

しかしながら、間接工の仕事に対して、 Δf の削減を維持したままで、何らかの工夫を加えて元の仕事量に復元させるような能率的な仕事方法を新しく生み出し、恒常的に続けることができれば、この Δf は、当該会

計期間の中で、及び翌年から引き続き、恒常的な O の増加に転化するであろう。このことは、昨年までの間接工の仕事実施量 f が今年度に仕事実施量 $f + \Delta f$ に増大したのであるが、賃金は f しか支払われていないことを意味する。即ち、間接費部門の能率化による仕事実施増分量が貨幣価値評価額である利益という用語に転化したのである。これが技術革新効果の一つである。

直接費の変化と利益との関係

以下、直接費部門を $D_m^X(\epsilon)$ 部門と表す。 $D_m^X(\epsilon)$ は、次式で示すように、購入材料費 $P_m^X(\epsilon)$ と直接労務費 $W_m(\epsilon)$ から成り立っている。

$$D_m^X(\epsilon) = P_m^X(\epsilon) + W_m(\epsilon) \quad (28)$$

最初に、次のことに注意する。 $D_m^X(\epsilon)$ は、 $X(\epsilon)$ を通じて企業に回収されるが、その全額が企業外部に支出される。従って、 $D_m^X(\epsilon)$ に対する利益計画は、直接工による生産能率を高めることと、購入材料費の価格低減が主となる。

$D_m^X(\epsilon)$ 部門の直接工の労働形態について考察する。生産量の変動が余り大きくない範囲においては、生産製品が高度であればあるほど、直接工総数は固定数に近くなる。直接工の賃金は、賃金契約の形がどのようなであろうとも、実質的には時間給であり、総労働時間分の賃金が支払われる。どのような企業でも、直接工が購入材料に代替される場合は別にして、直接工総数の最大生産能力以上の生産をすることはできない。まとめれば、労働者数は固定値であり、賃金総額は $X(\epsilon)$ に比例する変数である。従って、次式が得られる。

$$W_m(\epsilon) = L^F \cdot w^F \cdot t^X(\epsilon) \quad (29)$$

ここに、 w^F = 時間給 (定数)、 $t^X(\epsilon)$ = 総労働時間 (変数)、 L^F = 労働者数 (定数)。

式 (6) を (ϵ) で表された期首における当初の利益計画であるものとする。さらに、同式において、 (ϵ) の代わりに (ρ) で表された新しい式を期末における変更利益計画であるものとするれば、次式を得る。

$$O(\rho) = Q^M(\rho) - (C^X(\rho) + G(\rho)) \quad (30)$$

同じように、式 (4) に対して、 (ϵ) の代わりに (ρ) を適用すれば、次式を得る。

$$Q^M(\rho) = X(\rho) - (D_m^X(\rho) + A^{CX}(\rho)) \quad (31)$$

$O(\rho)$ と $O(\epsilon)$ との差 ΔO を次式で定義する。

$$\Delta O = O(\rho) - O(\epsilon) \quad (32)$$

利益計画変更の前後において、 $X(\rho) = X(\epsilon)$ 、 $G(\rho) = G(\epsilon)$ 、 $C^X(\rho) = C^X(\epsilon)$ 、 $A^{CX}(\rho) = A^{CX}(\epsilon)$ であると仮定すれば、 ΔO は式 (32)、式 (30)、式 (6)、式 (28) により次のように求められる。

$$\begin{aligned} \Delta O &= Q^M(\rho) - Q^M(\epsilon) \\ &= \Delta Q^M \\ &= -\Delta D_m^X \\ &= -(\Delta P_m^X + \Delta W_m) \end{aligned} \quad (33)$$

これらの関係を図 10 に示す。図 10 では ΔO が正值となる場合を描いている。

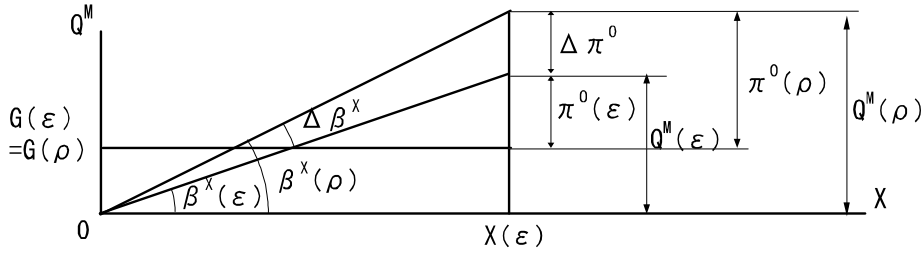


図10 $D_m^X(\epsilon)$ の原価低減による $\Delta \pi^0$

式(33)は、製造間接費の場合と同じように、 ΔP_m^X と ΔW_m は直接的に π^0 に転化することを示している。この場合において、賃金の削減 ΔW_m は、昨年度に勝る今年度の機械能率の向上によってなされたものとしよう。そうであれば、削減賃金は、今年度から $X(\epsilon)$ に比例する恒常的な π^0 に転化するのである。このことは、貨幣価値で測定された直接工の仕事実施量 W_m が $W_m + \Delta W_m$ に増加するが、支払い賃金は W_m のままであることを意味する。即ち、直接費部門の生産能率化が利益という用語に転化するのである。これは、人間の英知や意志の働きは、利益に転化し得ることを意味している。

もし直接労務費の低減が、生産能率の向上が無いのに、労働者支給賃金の低減や購入材料費の低減によってなされたものであれば、人間の社会的な力関係の中で、強制力という意志の力が π^0 へ転化されたのである。前述の労働者賃金の低減が、変動労務費の削減の低減をもってしても、損失のカバーができない場合においては、 ΔL^F 、即ちある量の直接工の解雇が実施されるであろう。

前述のモデルは、売上が一定である中で、管理総利益率 β^X が変化する場合を対象とする場合であったが、この状況は、不況において、 $\tan \beta^X$ が一定であるのに売上が減少する場合も同じであり、企業が不況においても π^0 を確保しようとする限りは、直接工の解雇が必然的に伴う。直接費低減でなされる π^0 は $X(\epsilon)$ に比例する。

5 企業会計より提示される失業解析のための基本式と失業発生の原因

失業問題への回答は、経済学における最大のテーマであると筆者は考えている。ここで、失業問題を解析するための基本式を提示する。但し、本論文では、消費財と資本財を分離しておらず、生産要素を正式には定義しておらず、政府や金融資産の概念も取り入れていないので、直ちに国民経済計算の概念で式を提示することはできない。1企業当たりで表された生産方程式(23)を国全体で集計したものとみなせば、 X は最終生産物の概念を表し、式(23)の右辺は、生産要素の集計単位を表し、最終的にはGVAの概念を表す。

失業問題解析のための基本式は増分方程式であり、 $\eta^{CX}(\epsilon) = 0$ のとき、式(23)~式(25)、及び式(19)より、次のようである。

$$\Delta X = \Delta D_m^X + \Delta C_m + \Delta G + \Delta \pi^0 \quad (34)$$

$$\Delta \pi^0 = \Delta \pi^{AC} + \Delta \pi^{MO} \quad (35)$$

$$\Delta \pi^{AC} = \Delta A^{CX} - \Delta C_m \quad (36)$$

$$\Delta \pi^{MO} = \Delta X - (\Delta D_m^X + \Delta A^{CX}) - \Delta G \quad (37)$$

$$\Delta D_m^X / \Delta X + \Delta \pi^0 / \Delta X + \Delta C_m / \Delta X + \Delta G / \Delta X = 1 \quad (38)$$

式 (34) は、図 11 のように表される。

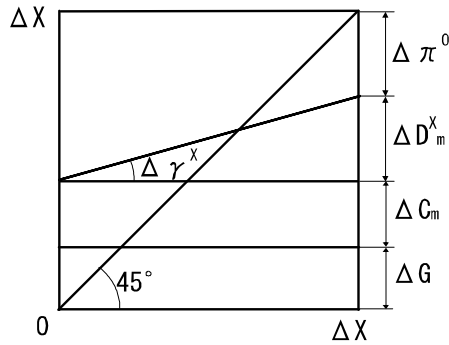


図 11 式 (34) の図示

差分式 (38) を、 X に関する微分方程式に移行させることはできない。何故なら、 D_m^X は D_m^X の中で雇用が維持される範囲内において X の関数であるが、資本主義社会では、 π^0 と C_m と G はそうではない。 C_m と G は、本質的に、(a) 人間の意志の結果による賃金の増減（解雇と雇用）と (b) 人間の仕事量に比例しないで支払われる固定費賃金の関数であるからである。資本主義社会では、経済は式 (34) で表される差分式の累加で動いている。

今までの解析結果により、失業の発生原因を説明する。

- (b1) 式 (34) における各項の関係は、1 会計期間内で実施される。
- (b2) 式 (34) における C_m と G は、変数 X の大きさによっては変動しないが、(a) 企業による解雇と雇用の意志によって変動する変数である。従って、 $\Delta C_m \neq 0$ 、 $\Delta G \neq 0$ である。従って、 $d\pi^0/dX = 0$ を満足するような財貨数量と価格の組み合わせを特定することはできないので、利益極大原理は成立しない。即ち、少なくとも生産の場で解雇と雇用が自由である社会においては、ワルラス一般均衡理論が主張する経済における均衡状態は存在しない。
- (b3) 式 (34) における右辺の各項と左辺の ΔX は、図 11 に示すような損益分岐点図を構成する。図 11 では、 ΔX は、0 を含む正負の値をとる。図中で γ^X も変数であることに注意する。
- (b4) 所与の ΔX の下で、固定費増分 $\Delta C_m + \Delta G$ と直接費増分 ΔD_m^X と営業利益増分 $\Delta \pi^0$ は、どの項を優先すべきかという社会意識の下で、損益分岐点図の鉛直軸の各項目同士で、せめぎあう。 $\Delta \pi^0$ の確保が雇用の継続よりも優先される場合には、解雇がなされる。これがケインズの言う非自発的失業の理由である。この理由により、労働者賃金価格の固着性は、ケインズ理論における非自発的失業の第 1 の原因ではない。

6 結論

- (1) 文献 [1] によれば、標準原価計算における管理総利益図は図 1 に、45 度線損益分岐点図は図 2 に示される。文献 [1] では製造間接費部門に第 2 種の製造間接費配賦額（固定費型） $A^{CXII}(\epsilon)$ を設けていたが、経済学における企業の生産理論の構築のためには、項目 (a3) で説明するように、第 2 種は設けない方

がよい。

- (2) 図3の管理総利益図と、図4の45度線損益分岐点図に示すように、売上営業利益 O は、配賦利益 AC と管理営業利益 MO とに分離される。 AC と MO は、図8に示すように、分離して示すことができる。
- (3) 4.2■ 固定費の変化と利益との関係で説明するように、1会計期間において、式(26)で表される管理固定費 $f(\epsilon)$ は、売上高に比例しないという意味では固定費であるが、企業の独立意志に基づいて、 $f(\epsilon)$ の減少分 Δf を利益に変えることができる。従って、経済解析の中で、 $\Delta f = 0$ とはならない。
- (4) 企業における生産解析のための基本式は、式(7)($\eta^{CX}(\epsilon) \neq 0$ の場合)、又は式(23)($\eta^{CX}(\epsilon) = 0$ の場合)である。失業解析のための基本式は、式(23)の増分式である式(34)である。式(34)は図11と等価である。(b2)の説明により、利益極大原理は存在しないので、ワルラス一般均衡理論における生産理論は成立しない。
- (5) 項目(b4)で説明しているように、失業とは、図11において、 ΔX を所与とすると、 ΔO と他の各項とのせめぎあいが生じる。これがケインズの言う非自発的失業の理由である。
- (6) 資本主義社会では、差分式(38)を $dC_m/dx = dG/dx = 0$ と仮定して、 X の微分方程式に移行させることはできない。経済は式(34)で表される差分式の累加で動いている。

あとがき

管理会計の道具としての原価管理の目的は、仕事を能率的に実施するための学習道具である。利益管理の目的とは、急激にゆれ動く景気の波に対処するための眼となる道具を提供することである。利益管理は迅速な経営決断の実施と直結するので、或る経営判断時点でのスピードが命である。その点から、30分程度で経営者自身が決算利益を予想でき、関係者に説明できる利益管理方法を作ることができれば、それが一番良い方法である。本論文の目的は、時間をかけて複雑な利益管理図を描く方法を提供することではなく、経営者自身が素早く、且つ論理的に利益を予測するための自分自身のための方法を創るための理解の資を提供することである。

本論文において、解雇と雇用が自由な社会では、固定費賃金は、売上高の関数ではなく、企業の意思決定という独立変数の関数なので、生産においては、ワルラス一般均衡理論が主張する均衡状態は存在しないことを示した。それ故、ケインズ理論による非自発的失業が必然的に生じる。但し、その理由は、賃金の固着性が主因ではなく、企業利益と賃金との間の、即ち企業の解雇意志と解雇に対する社会思想との間のせめぎあいである。それでは、解雇と雇用が自由でない社会、即ち社会主義社会では、一般均衡状態は存在するのだろうか。この問いに対する回答は、失業解析だけでは不十分であり、その回答は別の論文で明らかにすることにしよう。

参考文献

- [1] Hayashi, Y., "ACCOUNTING SYSTEM FOR ABSORPTION COSTING", United States Patent, Patent No.: US 7,302,409 B2, Date of Patent: Nov. 27, 2007.
- [2] Solomons, D., "Breakeven Analysis under Absorption Costing", The Accounting Review, July 1968, pp.447-452.

記号

A^{CX}	売上製品・製造間接費配賦額	α^X	$\alpha^X = \alpha^{XI} = A^{CX}/X$ の角度
A^{CXI}	$A^{CXII}=0$ のとき、 $A^{CXI}=A^{CX}$	β^X	$A^{CXII}=0$ のとき、 $\beta^X=Q^M/X$ の角度
A^{CY}	製造製品・製造間接費配賦額	γ^X	$D_m^X=A^{DX}$ のとき、 D_m^X/X の角度
$A^{CX(-)}$	前期繰越・製造間接費配賦額	δ^{CX}	原価差異
$A^{CY(+)}$	次期繰越・製造間接費配賦額	(ϵ)	決算書データ
A^{DX}	直接費 (標準原価)	η^{CX}	正味製造間接費配賦額
C_m	製造間接費 (実際原価)	η^{DX}	正味直接費配賦額
D_m^X	直接費 (実際原価)	AC	配賦利益
E	製品全部原価 (標準原価)	MD	直接費部門の管理営業利益
f	管理固定費	MO	管理営業利益
L^F	直接工労働者数	π^O	売上営業利益
G	販売一般管理費	()	変更計画データ
上添字 I	第 I 種製造間接費部門	(ψ)	損益分岐点売上高
上添字 II	第 II 種製造間接費部門		
Q^M	管理総利益		
P_m^X	購入材料費		
t^X	直接工総労働時間		
Q_ξ^M	限界管理総利益		
W_m	直接労務費 (総額)		
w^F	直接工時間給		
X	売上高		

付録

売上営業利益管理

図 A1 に示される管理総利益図によって利益管理する場合、好景気のときには、損益分岐点売上高 X_H より右側の領域を注視して管理する。不景気のときには、 X_H より左側の領域を注視して管理する。

本図は、売上営業利益管理にも使える。そのためには、利益管理目標値を総利益の概念から営業利益の概念に変更しなければならない。そのためには、期首で、固定費である販管費を変動費の形に変更しておかねばならない。

期首に、変動販管費 G^V を次のように定義しておく。

$$G^V = X \tan \zeta_0 \quad (\text{a1})$$

ここに、 $\tan \zeta_0 = G_0/X_0$ 、 $G_0 =$ 期首に仮定した販管費、 $X_0 =$ 期首に仮定した売上高。期末の実際販管費 $G = \overline{EJ}$ であり、期末の変動販管費 $G^V = \overline{DJ}$ である。期末で、 G^V を使った管理営業利益 $\pi^{VMO} = \overline{BJ}(= Q^M) - \overline{DJ}(= G^V) = \overline{BD}$ である。 π^{MO} の値を π^{VMO} で推定したことによる誤差 \overline{DE} を

$\Delta\pi^{VMO}$ と表せば、 $\Delta\pi^{VMO}$ は次式で与えられる。

$$\begin{aligned}\Delta\pi^{VMO} &= X \tan \zeta_0 - G \\ &= G_0(X/X_0) - G\end{aligned}\tag{a2}$$

従って、次式を得る。常に、予想実際販管費を使う場合は、この操作は不要である。

$$\pi^O = \pi^{VMO} \pm |\Delta\pi^{VMO}| \pm |\pi^A|\tag{a3}$$

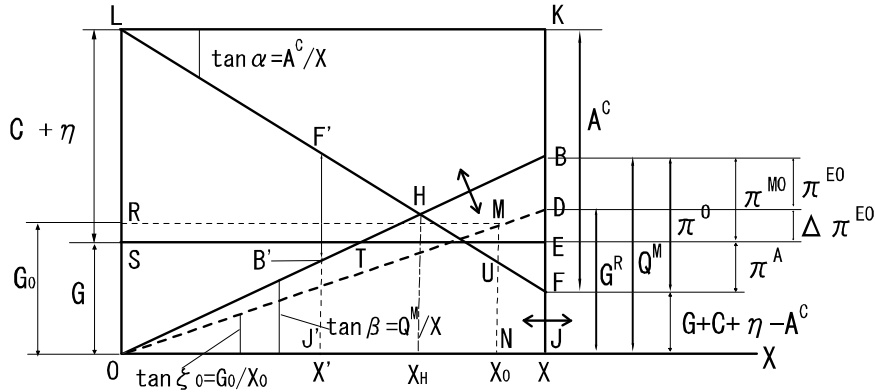


図 A1 売上営業利益管理

利益管理実務のための標準原価計算損益分岐点図

標準原価計算利益図に対する会計職員と他職員の利益図に対する反応から判断すると、筆者は、次の手順により求められる利益図の利用を推奨する。製造原価計算に基づいた損益計算書を表 A1 に示す。ただし、表中の原価差異などの数値は多少誇張された値となっている。決算では、正味製造間接費配額 η の影響は既に各項目値の中で考慮済みである。管理総利益 Q は標準原価で算定されたものとなっている。 A^D と $\overline{A^D}$ 、 A^C と $\overline{A^C}$ は、本来一致すべきものであるが、実際は様々な事情で、決算書では異なる場合があることを示している。

表 A1 損益計算書

	項目	借方	貸方
1	売上高		$X = 100$
2	製造直接費 (標準原価)	$A^D = 75$	
3	製造間接費配賦額 (標準原価)	$A^C = 10$	
4	(管理総利益)	$Q = 15$	
5	(管理総利益)		$Q = 15$
6	製造直接費部門	$D = 74$	$\overline{A^D} = 76$
7	製造間接費配賦部門	$C = 9$	$\overline{A^C} = 13$
8	販売一般管理費 (実際原価)	$G = 11$	
9	売上営業利益	$\pi = 10$	

表 A1 を実務の中で正確に図表化するのは大変複雑なので、簡易的に次のようにする。製造直接費部門の原価差異は、元々小さな値なので、原価差異を製造間接費配賦部門の中に取り込んでしまうと表 A2 が得られる。

表 A2 利益図データ 1

	項 目	借方	貸方
1	売上高		$X = 100$
2	製造直接費 (標準原価)	$A^D = 75$	
3	製造間接費配賦額 (標準原価)	$A^C = 10$	
4	(管理総利益)	$Q = 15$	
5	(管理総利益)		$Q = 15$
6	製造間接費配賦部門	$C = 9$	$\overline{A^C} = 13$
7			$\overline{A^D} - D = 2$
8	販売一般管理費 (実際原価)	$G = 11$	
9	売上営業利益	$\pi = 10$	

管理総利益図を描くためには、6行、7行貸方の $\overline{A^C} + \overline{A^D} - D = 15$ を3行借方の $A^C = 10$ に一致させる必要がある。そこで、その両者の原価差異 Δ (貸方をプラス) を、 $\Delta = 6$ 行貸方 ($\overline{A^C} = 13$)+7行貸方 ($\overline{A^D} - D = 2$)-3行借方 ($A^C = 10$) = 5 と定義し、 $\Delta (= 5)$ を6、7行の借方と貸方から差し引いてやればよい。その処理の結果、表 A3 が得られる。表 A3 において、 $C(\text{graph})(= 4)$ は、 $C (= 9)$ に代わるグラフ作成のための換算実際製造間接費である。

表 A3 利益図データ 2

	項 目	借方	貸方
1	売上高		$X = 100$
2	製造直接費 (標準原価)	$A^D = 75$	
3	製造間接費配賦額 (標準原価)	$A^C = 10$	
4	(管理総利益)	$Q = 15$	
5	(管理総利益)		$Q = 15$
6	製造間接費配賦部門	$C(\text{graph}) = C - \Delta = 4$	$A^C = \overline{A^C} + (\overline{A^D} - D) - \Delta = 10$
7	販売一般管理費 (実際原価)	$G = 11$	
8	売上営業利益	$\pi = 10$	

D に代わるグラフ作成のための換算実際製造直接費を $D(\text{graph})$ と表すと、 $D(\text{graph})$ は表 A4 を満足するように求められる。

表 A4 実際原価対応データ

	項 目	借方	貸方
1	売上高		$X = 100$
2	製造直接費 (標準原価)	$D(\text{graph}) = 75$	
3	製造間接費配賦部門	$C(\text{graph}) = 4$	
4	販売一般管理費 (実際原価)	$G = 11$	
5	売上営業利益	$\pi = 10$	

合計固定費 $F(\text{graph})$ を $F(\text{graph}) = C(\text{graph}) + G$ と表すと、図 A2 に示す標準原価計算損益分岐点図が得られる。図 A2 により Δ がプラス値の場合は原価の減、即ち利益の増となることが理解できる。図 A2 は直接原価計算の利益図ではなく、標準原価計算の利益図であることに注意する。

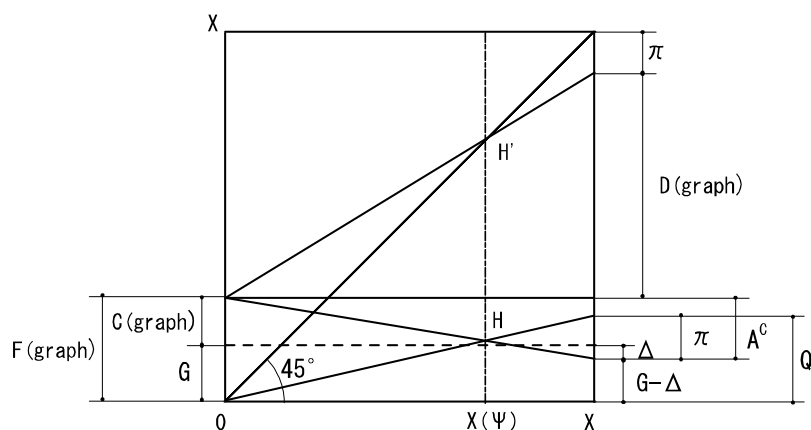


図 A2 標準原価計算損益分岐点図

標準原価計算損益分岐点売上高 $X(\chi)$ は次式より与えられる。

$$X(\chi) = F(\text{graph}) / (1 - D(\text{graph})/X) \quad (\text{a4})$$

図 A2 には、45 度線図と管理総利益図の両者が描かれている。筆者が図 A2 を推奨利用する理由は次の通りである。

- 45 度線図には、売上高と全ての原価と利益の関係が表現されており、直接原価計算損益分岐点図と似ているので会計職員は図の意味を理解するが、管理総利益が描かれていないので、管理総利益を使って管理営業利益を計算する現場職員は利益管理に使用できず、従って、現場職員には 45 度線図自体が利益管理に無意味となる。
- 管理総利益図には、管理総利益が描かれているので現場職員は利益管理には利用できるが、何故図形がそのような形になるのか会計職員も現場職員も理解できない。

従って、筆者は一つの図の中に二つのグラフを入れることを推奨するのである。なお、管理総利益図だけを取り出す場合は、横軸の縮尺は任意にできる。利益管理に当たっては、目標売上高を実現可能値として、図 A1 を使った管理営業利益率を管理目標値として設定することを推奨する。